

مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني

وليد زكريا صيام و محمود فؤاد فارس أبواحميد

أستاذ مشارك - قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - الجامعة الهاشمية

وماجستير محاسبة كلية إدارة المال والأعمال - جامعة آل البيت - الأردن

(قدم للنشر في ١٤٢٦/٦/٢٨هـ وقبل للنشر في ١٤٢٦/١١/٣هـ)

المستخلص. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، والتي تم تصنيفها إلى قواعد عامة، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع عملائه، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه، وقواعد تتعلق بتدعيم استقلالية المراجع، وقواعد تتعلق بمحافظته المراجع على أدائه المهني.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتصميم استبانته تم توزيعها على عينة الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات المجازين في الأردن نهاية عام ٢٠٠٤م والبالغ عددهم (٤٥٥) مراجعاً، وتم اختيار عينة عشوائية بلغت نسبتها (٣٠٪) من مجتمع الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، ويمكن ترتيب مدى الالتزام بهذه القواعد تنازلياً على النحو التالي: قواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على الأداء المهني للمراجع، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه، والقواعد العامة للسلوك المهني، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحثان بقيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات يتم من خلالها مناقشة قواعد السلوك المهني، وهذا يساعد في تدعيم التزام المراجع بتلك القواعد عند أداء خدماته المهنية. كما أوصى الباحثان بضرورة الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة ضمن المقررات المحاسبية لطلبة الجامعات، وحث الطلبة والباحثين على تناول موضوع الأخلاق المهنية في دراساتهم وأبحاثهم.

مقدمة

إن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، إذ تعد الأخلاق المهنية عنصراً هاماً للمهن التي تنتشد النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات عاملاً مهماً في نجاحها، كما أن ثقة الجمهور بالمراجع لها أهمية خاصة، إذ إن زعزعة هذه الثقة تجعل رأي المراجع حول عدالة القوائم المالية غير مجد وتصبح المسؤولية الموكلة إليه في إبداء الرأي خالية من معناها الحقيقي (صيام، ٢٠٠٤م، ص: ٣).

ولا يمكن لهذه الثقة أن تجذر من وجودها إلا في ظل وجود أدلة أو قواعد سلوك تحكم العاملين في هذه المهنة. غير أن صياغة الأدلة أو القواعد لا تكفي بحد ذاتها، وإنما يستوجب الأمر التمسك والالتزام بهذه الأدلة والقواعد، حيث يعتبر التزام المحاسب والمراجع بها من المقومات الأساسية المطلوبة لازدهار مهنة المحاسبة والمراجعة (صيام، ٢٠٠٣م، ص: ١٣).

ونظراً لأهمية قواعد السلوك المهني ووجوب التزام مراجع الحسابات بها، فقد حظي هذا الموضوع باهتمام كبير من قبل الجهات المعنية بالمهنة سواء على المستوى الدولي أو المحلي. فعلى المستوى الدولي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute for Certified Public Accountants (AICPA) بوضع أول دليل لقواعد السلوك الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في سنة ١٩١٧م

وخضع هذا الدليل للعديد من التطورات وإعادة الصياغة لمواكبة المستجدات في بيئة المحاسبة والمراجعة (جربوع، ٢٠٠٠م، ص٣). كما كانت هناك جهود حثيثة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) international federation of accountants في هذا المجال، حيث أصدر دليلاً للسلوك الأخلاقي سنة ١٩٩٠م كمعزز لوجود المهنة ومصداقيتها ووحدتها على الصعيد الدولي (جربوع، ٢٠٠٠م، ص٥).

وعلى المستوى المحلي فقد وردت قواعد السلوك المهني لمراجعة الحسابات وبشكل واضح في نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م، وكذلك في نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية وفق القانون المؤقت رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣م، وفي قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م وتعديلاته.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال قياس مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني التي تعتبر جزءاً رئيساً من الأخلاق المهنية التي يجب أن يتمتع بها العاملون في مهنة المراجعة، حيث تعتبر الأخلاق المهنية حجر الأساس لنجاح مهنة مراجعة الحسابات في أداء الدور المناط بها.

كما يعزز من أهمية هذه الدراسة ما يعكسه التزام المراجع بقواعد السلوك المهني من آثار إيجابية تنعكس على أداء المهنة وتعزيز مركزها الاجتماعي وتدعيم ثقة المجتمع بها، إذ إن هذه الثقة هي المصدر الرئيسي لقوة المهنة وديموميتها واستمراريتها.

وتأتي أهمية هذه الدراسة من التزايد الملحوظ في أعداد الشركات الفاشلة ومحاولة إلقاء المسؤولية، أو على الأقل جزءاً منها، على عاتق مراجعي الحسابات نتيجة تقصيرهم بمسؤولياتهم المهنية وعدم التزامهم الدقيق بقواعد السلوك المهني (بهجت، ٢٠٠٥م، ص٢٠).

أهداف الدراسة

يهدف الباحثان من هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، والتي من الممكن أن تصنف إلى قواعد عامة، قواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع عملائه، قواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه، قواعد تتعلق بتعزيز استقلالية المراجع، وقواعد تتعلق بالمحافظة على الأداء المهني للمراجع.

بناء على ذلك، يمكن تلخيص أهداف الدراسة فيما يلي:

- ١- قياس مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.
- ٢- التعرف على أثر المتغيرات الشخصية لمراجع الحسابات على مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني.
- ٣- التعرف على أثر القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.
- ٤- التعرف على أهم العوامل التي تعزز من التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

مشكلة الدراسة

إن الأهمية التي تتمتع بها مهنة مراجعة الحسابات في كافة المشاريع الاقتصادية، وكثرة الفئات المستفيدة من تقارير مراجعي الحسابات رغم اختلاف مصالحها، تفرض على مراجع الحسابات أن يتحلى بسلوك أخلاقي يمكنه من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه بكفاءة ومصداقية (الكخن، ٢٠٠١م، ص:٢).

وقد تنبعت المنظمات المهنية المعنية بتنظيم هذه المهنة إلى أهمية السلوك المهني للعاملين فيها حرصاً على مركزهم الاجتماعي الذي ينعكس بالتالي على مصداقية مهنتهم، لذلك عمدت هذه المنظمات المهنية إلى وضع دستور سلوكي يحكم تصرفات المراجعين ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها، ومعايير يسترشدون

بها يطلق عليها عادةً قواعد السلوك المهني، أو الأخلاقيات المهنية (مطر، ٢٠٠١م، ص:٥).

واقترعا من الباحثين بضرورة التزام مراجعي الحسابات بهذه القواعد، فقد جاءت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤلات التالية:

- ١- ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بالقواعد العامة للسلوك المهني؟
- ٢- ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه؟
- ٣- ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه؟
- ٤- ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع؟
- ٥- ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني؟
- ٦- ما أثر المتغيرات الشخصية لمراجع الحسابات على مدى التزامه بقواعد السلوك المهني؟
- ٧- ما أثر القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني؟

الإطار النظري والدراسات السابقة

لقد حث الإسلام على التمسك بالقيم الأخلاقية السامية لكل الناس وفي كل المهن، فانه سبحانه وتعالى يصف رسوله الكريم: ﴿وَإِنَّكَ لَعَلَىٰ خُلُقٍ عَظِيمٍ﴾ (سورة القلم، الآية ٤)، ويقول سبحانه وتعالى حثًا على الاسترشاد والافتداء بهذا الخلق: ﴿لَقَدْ كَانَ لَكُمْ فِي رَسُولِ اللَّهِ أُسْوَةٌ حَسَنَةٌ لِّمَن كَانَ يَرْجُوا اللَّهَ وَالْيَوْمَ الْآخِرَ وَذَكَرَ اللَّهَ كَثِيرًا﴾ (سورة الأحزاب، الآية ٢١)، ويقول سبحانه وتعالى:

﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدِينَ وَالْأَقْرَبِينَ ﴾ (سورة النساء، الآية ١٣٥).

ومن مظاهر اهتمام الإسلام بالأخلاق أن الرسول محمد صلى الله عليه وسلم أشار إلى أنها هدفاً لرسالته، فقد قال عليه الصلاة والسلام: (إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق) (رواه أحمد ومالك)، ورغب في حسن الخلق بقوله: (إن من أحبكم إليّ وأقربكم مني مجلساً يوم القيامة أحاسنكم أخلاقاً) (رواه الترمذي)، كما يقول عليه الصلاة والسلام: (من غش فليس منا) (رواه مسلم).

ويستند السلوك الأخلاقي إلى قاعدة راسخة هي الضمير أو الوجدان الأخلاقي، فالضمير هو صوت باطني قوي يدعو صاحبه إلى القيام بأعمال معينة، ويمنع صاحبه من القيام بأعمال أخرى.

ولا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراجعي الحسابات أثناء مزاولة مهنتهم، بل يسري على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس لأن مسألة الأخلاق كل لا يتجزأ تملّي على الإنسان منطلقات مهنية يترجمها إلى مواقف تتسجم مع طبيعة المشكلات التي يواجهها (القاضي ودحوح، ١٩٩٩م، ص: ٤٣).

ونظراً لكبر عدد مراجعي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تتعزز إلا بوجود المعايير والأسس التي تحكم المهنة، وهذه المعايير والأسس تتمثل في قواعد سلوك المهنة وآدابها، أو كما يطلق عليها أخلاقيات المهنة، والتي تشير إلى أن أهداف المهنة العمل وفق أعلى المعايير المهنية، وتحقيق أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام مقابلة متطلبات المصلحة العامة (Graham, 2000, P.71).

- ويضع الباحثون تعاريف عديدة لقواعد السلوك المهني، نذكر منها:
- القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، حيث يتوقع الجمهور اتباعها من قبل أعضاء المهنة (الحمود، ١٩٩٤م، ص: ٣٢٥).
 - مجموعة القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية (شركس، ١٩٨٧م، ص: ١٣١).
 - المبادئ والمعايير التي تعتبر أساساً لسلوك أفراد المهنة المستحب، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها (رشيد والحياري، ١٩٨٤م، ص: ٦٩).
 - مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس، وناجحاً في مهنته، وقادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه (المصري، ١٩٨٦م، ص: ١٦-١٧).
 - مجموعة القواعد التي تحدد السلوك المهني المقبول وغير المقبول (Hermanson, et al., 1987, P. 103).
 - قواعد ترسخ أو توطد معايير دنيا للسلوك المقبول في أداء الخدمات المهنية (Boynton, et al., 2001, P. 87).
- وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة (لطفي، ٢٠٠٢م، ص: ١٣٩).

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق عدة أغراض، منها: رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة، وتنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية، وتدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يسنها المشرع لإمكان الاشتغال بالمهنة، وبث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة (جربوع، ٢٠٠٠م، ص: ٢٠٨).

ويعد دليل السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قابلاً للتطبيق على أعضاء المعهد جميعاً، ويتكون دليل السلوك المهني للمعهد الأمريكي من أربعة أجزاء هي: المبادئ (معايير مثالية للسلوك الأخلاقي في شكل مصطلحات فلسفية، غير ممكنة الفرض)، قواعد السلوك (معايير دنيا للسلوك الأخلاقي في صورة قواعد محددة، ممكنة الفرض)، التفسيرات (تفسيرات لقواعد السلوك من قبل قسم الأخلاق المهنية في المعهد الأمريكي، غير ممكنة الفرض إلا أن الممارس يجب أن يبرر الانحراف عنها)، الأحكام الأخلاقية (توضيحات منشورة وإجابات عن أسئلة حول قواعد السلوك مقدمة إلى المعهد الأمريكي من الممارسين والمهتمين الآخرين بالمتطلبات الأخلاقية، غير ممكنة الفرض إلا أن الممارس يجب أن يبرر الانحراف عنها) (Arens & Loebbecke, 1997, P. 77).

ويعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه بسبب الاختلافات بين الدول في الثقافة واللغة والأنظمة الاجتماعية والقانونية، فإن مهمة إعداد متطلبات أخلاقية تفصيلية هي — بشكل أساسي — مهمة الهيئات الأعضاء في كل بلد معني،

وعليها كذلك مسؤولية فرض هذه المتطلبات وتنفيذها. لذا فإنه من الضروري أن يتم تأسيس دليل دولي لأخلاقيات المهنة ليكون أساساً لتحديد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين في كل بلد (IFAC, 1996, P. 456).

وقد تبنى الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدار قواعد للسلوك المهني، وهذه القواعد عامة تحدد العناصر الرئيسية لأخلاقيات مهنة المراجعة بغض النظر عن الدولة، وتعتبر الأساس لوضع قواعد خاصة بكل دولة بما يتفق مع التشريعات الخاصة بها (الكخن، ٢٠٠١م، ص: ٣).

وقد وردت قواعد السلوك المهني في العديد من التشريعات الأردنية، حيث ورد بعضها في المواد (١٩٧، ٢٠٢، ٢٠٣) من قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م وتعديلاته. كما ورد بعضها في المادة (٨) من نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية وفق القانون المؤقت رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣م. ووردت هذه القواعد أكثر تفصيلاً في المادة (٣٢) من نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م حيث تم تصنيفها وفقاً للنظام إلى قواعد عامة، قواعد تحكم علاقة المراجع بعملائه، وقواعد تحكم علاقة المراجع بزملائه.

وتؤكد الدراسات السابقة على أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني، حيث يشير دهمش (١٩٨٩م) إلى عدم وجود وعي كامل من قبل مراجعي الحسابات في الأردن بأخلاقيات المهنة وماهية استقلالية المراجع، وأن نسبة عالية من عينة دراسته أيدت توعية المراجعين بأداب المهنة وسلوك العاملين فيها.

وتوصل الحمود (١٩٩٤م) في تقييمه لمدى كفاية مواد القوانين الأردنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني لتحقيق أهداف مهنة المراجعة في الأردن، إلى أن القوانين الأردنية غير كافية لتحقيق أهداف المهنة وأن هناك العديد من الجوانب التي لم تتم معالجتها في القوانين الأردنية أو تحتاج إلى مراجعة.

ويؤكد أبو غانم (٢٠٠٣م) أن استقلالية مراجع الحسابات في الأردن تتأثر بمجموعة من العوامل، وأن على مراجع الحسابات الحفاظ على استقلاليته وعدم الانحياز للعميل لأن حياده ضروري لكي يمكن الاعتماد على النتائج التي يتوصل إليها، وعدم حياده يفقد هذه النتائج قيمتها مهما كانت درجة كفاءة المراجع.

ويشير خضير (١٩٩٦م) إلى أهمية استقلالية مراجع الحسابات عند الحديث عن قواعد السلوك المهني، مؤكداً أن مبدأ الاستقلال لا يؤثر فقط في أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة كأفراد ولكنه يؤثر أيضاً على المهنة في مجموعها. فالآخرين يعتمدون على رأي المراجع نتيجة للثقة العامة في مهنة المراجعة في مجموعها، وإذا شعر الجمهور بعدم احتفاظ أحد أفراد المهنة باستقلاليته فإن ذلك لن يؤثر على العضو بمفرده ولكنه سيلقي ظللاً من الشك وعدم الثقة على المهنة في مجموعها.

ويؤكد السهلي والخصيبي (٢٠٠٤م) على أهمية الالتزام بالمعايير المهنية والاخلاقية وأثر هذا الالتزام على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة، حيث أشارا إلى أن العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية والاخلاقية والأداء المهني لمراجعي الحسابات هي علاقة طردية تستوجب على القائمين على مكاتب المحاسبة والمراجعة إذا أرادوا تحسين الأداء المهني لمكاتبهم أن يعززوا من التزامهم بالمعايير المهنية والاخلاقية واتباعها عند قيامهم بأعمالهم.

وفي دراسته لدور مهنة المحاسبة والمراجعة في أسواق المال، أكد بهجت (٢٠٠٥م) على أهمية الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة والمتمثلة بمجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة وعملاء وغيرهم. مشيراً إلى أن المبادئ تشمل: المسؤولية، الأمانة والاستقامة، العناية المهنية، مصلحة المجتمع،

الموضوعية والاستقلالية، المصداقية والثقة، السلوك المهني، جودة الخدمات. أما القواعد فتشمل: الاستقلال، مراعاة المعايير العامة، الأمانة والاستقامة، الالتزام بالمعايير، السرية، المنافسة على الأتعاب، الدعاية والاعلان، أموال العملاء، الاتصال بالمراجع السابق، العمولات وأتعاب الاحالة، السلوك الحسن.

ويشير بهجت (٢٠٠٥م) في حديثه عن الأزمات المالية (مثل أزمة الكساد الكبير في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٢٩م، وأزمة سوق المناخ بالكويت، وأزمة إنرون وآرثر أندرسون وغيرها من الشركات ومكاتب المراجعة الكبرى) والدروس المستفادة منها إلى أهمية مهنة المحاسبة والمراجعة في الاقتصاد الوطني وأهمية معايير المراجعة والالتزام بقواعد السلوك المهني.

ويؤكد فيرز (Firth, 1980) في دراسته وجوب التزام مراجع الحسابات بما يصدر عن مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز من تعليمات تتعلق بأخلاقيات مهنة المراجعة واستقلالية المراجع.

وقد أوصى أندرسون (Anderson, 1986) في تقريره حول إعادة هيكلة المعايير المهنية بوجوب إعادة النظر في المعايير المهنية الأمريكية بما يعزز من معايير السلوك المهني وقواعد السلوك والأداء، وأكد على الحاجة إلى قواعد سلوك مهني جديدة ذات درجة كبيرة من الأهمية كاستجابة للتحديات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات واستجابة لاحتياجات ومصالح المجتمع.

وفي دراسته الهادفة إلى التعرف على آراء مراجعي الحسابات حول السلوك المهني الواقعي والمثالي ومدى فهم عملائهم للسلوك النموذجي لمراجع الحسابات، وذلك من خلال إجراء مقارنات على ٣٠ سلوك محتواة في دليل السلوك المهني للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، توصل برون (Brown, 2000) إلى أن المراجعين صنفوا أنفسهم كأكثر مثالية من تصنيف عملائهم لهم، كما أظهرت النتائج أيضاً أن مجموعة العملاء الأقل تطوراً في

ممارسة المحاسبة صنفت المراجعين بأنهم أكثر نموذجية مقارنة مع تصنيف مجموعة العملاء الأكثر تطوراً في ممارسة المحاسبة.

وتوصل شامز (Shafer *et al.*, 2001) في دراستهم الهادفة إلى بحث تأثيرات القيم الشخصية على اتخاذ القرارات الأخلاقية للمراجعين، من خلال دراسة تأثيرات ٣٦ قيمة على القرارات الأخلاقية للمراجعين، والتي تم إجراؤها على عينة مكونة من ٣٢٣ مراجعاً من أعضاء في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إلى أن سلوك المراجعين الأخلاقي يتأثر بشكل كبير بالاعتبارات الاقتصادية واعتبارات المنفعة الشخصية، كما أشارت الدراسة إلى أن القيم الشخصية لها تأثير قليل على القرارات الأخلاقية، حيث صنف الباحثون القيم المفيدة والنهائية كما يلي: الانسجام والامتثال، العفة، التوجيه الذاتي، المثالية، الأمان، الواقعية، المتعة والسعادة.

ومن مراجعة الباحثين للأدبيات السابقة فقد تعززت لديهما أهمية دراسة مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، كما استفادا من مراجعتهم لأدبيات الدراسة السابقة في معرفة أهم النقاط التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند إعداد أداة جمع البيانات (الاستبانة) حيث تمت الاستفادة مما ورد في الأدبيات السابقة لاسيما دراسة (Shafer *et al.*, 2001; Brown, 2000)؛ السهلي والخصيبي، ٢٠٠٤م؛ بهجت، ٢٠٠٥م) إضافة إلى تلك القواعد التي وردت في التشريعات الأردنية وبالأخص نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م.

فرضيات الدراسة

بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة وللإجابة على التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة الدراسة، يمكن صياغة الفرضيات على النحو التالي:

- الفرضية ١: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بالقواعد العامة للسلوك المهني.
 الفرضية ٢: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه.
 الفرضية ٣: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.
 الفرضية ٤: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع.
 الفرضية ٥: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني.
 الفرضية ٦: لا تؤثر المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة) على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.
 الفرضية ٧: لا تؤثر القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.

ومن الجدير بالذكر، أن فرضيات الدراسة السابقة قد تم وضعها بالاعتماد على الاطار النظري للدراسة والدراسات السابقة بالاضافة إلى ما جاء في التشريعات الأردنية وخاصة نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧، إذ أشارت الدراسات السابقة والتشريعات إلى أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني المتمثلة في القواعد العامة والقواعد المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه، والقواعد المتعلقة بعلاقة المراجع بزملائه، والقواعد المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع، والقواعد المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني.

مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات المجازين في نهاية عام ٢٠٠٤م والبالغ عددهم (٤٥٥) مراجعا (إحصائيات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين)، وتم اختيار عينة عشوائية تمثل (٣٠٪) من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع (١٣٧) استبانته استرد منها (١١٦) استبانته، وعليه بلغت نسبة الاستبانات المستردة (٨٤,٧٪)، وقد استبعدت (١١) استبانته من الاستبانات المستردة نتيجة عدم اكتمال البيانات فيها، وعليه اقتصرَت الدراسة على تحليل إجابات (١٠٥) استبانات أي ما نسبته (٧٦,٦٪) من استبانات الدراسة الموزعة.

أساليب جمع البيانات

إضافة إلى الأبحاث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث، فقد قام الباحثان بتصميم استبانته خاصة لهذه الدراسة بالاستناد إلى الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة لاسيما دراسة (Brown, 2000؛ Shafer et al., 2001؛ السهلي والخصيبي، ٢٠٠٤م؛ بهجت، ٢٠٠٥م) وما ورد في العديد من التشريعات الأردنية وبالأخص نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م، وتم توزيعها على عينة الدراسة وأعيد استلامها باليد.

تكونت الاستبانة من قسمين، هدف الأول منهما إلى جمع بيانات ديموغرافية عن الأشخاص المجيبين على الاستبانات (العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة في مجال مراجعة الحسابات، ومدى تأثير القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني)، وذلك للاطمئنان إلى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين بمحتويات الاستبانة وقدرتهم على الإجابة عن أسئلتها. أما القسم الثاني فقد هدف إلى قياس مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني وذلك من خلال تجزئته إلى خمسة أجزاء يقيس كل منها مدى التزام مراجع الحسابات بجانب من جوانب قواعد السلوك المهني.

ويمكن تلخيص أقسام الاستبانة والأسئلة المخصصة لقياس كل متغير من متغيرات الدراسة في الجدول التالي:

جدول (١). أقسام الاستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة.

تقيس المتغير	المتغير	أقسام الاستبانة
(١) (٢) (٣) (٤) (٥)	العمر المؤهل العلمي التخصص العلمي سنوات الخبرة في مجال مراجعة الحسابات مدى تأثير القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني	القسم الأول
(٦ - ١٢)	مدى التزام مراجع الحسابات بالقواعد العامة للسلوك المهني	الجزء الأول
(١٣ - ٢٣)	مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه	الجزء الثاني
(٢٤ - ٣٥)	مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه	الجزء الثالث
(٣٦ - ٤٥)	مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع	الجزء الرابع
(٤٦ - ٦٦)	مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني	الجزء الخامس
(٦ - ٦٦)	مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني بصفة عامة	الأجزاء الخمسة

ومن الجدير بالذكر أن الأساس الذي تم الاستناد إليه في تصنيف قواعد السلوك المهني في الجدول (١) ينسجم مع التصنيف الوارد لقواعد السلوك المهني في المادة رقم (٣٢) من نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م.

وقد تم صياغة القسم الثاني من الاستبانة بشكل يساعد على سهولة القياس، حيث اعتمد مقياس ليكرت بدرجاته الخمس (موافق إلى حد كبير جداً، موافق إلى حد كبير، موافق إلى حد متوسط، موافق إلى حد قليل، موافق إلى حد قليل جداً) وأعطيت هذه الإجابات الدرجات (١، ٢، ٣، ٤، ٥) على التوالي.

وقد اعتمد الوسط الحسابي الفرضي (٣) عند تحليل النتائج، وتم إعطاء الوزن النسبي وفق المقياس التالي لمتوسط إجابات مراجعي الحسابات على العبارات الواردة في أسئلة القسم الثاني من الإستبانة والتي تقيس مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني:

الوزن النسبي	الوسط الحسابي
التزام إلى حد كبير جدا	٥ – أكثر من ٤
التزام إلى حد كبير	٤ – أكثر من ٣
التزام إلى حد متوسط	٣ – أكثر من ٢
التزام إلى حد قليل	٢ – أكثر من ١
التزام إلى حد قليل جدا	١ فأقل

ولاختبار مدى مصداقية نتائج الاستبانة والارتباط بين أسئلتها تم عرضها على مجموعة من الزملاء أساتذة الجامعات في الأقسام المحاسبية والمهنيين المختصين في مكاتب مراجعة الحسابات بهدف تحكيمها وإبداء آرائهم حول سلامة صياغتها وترابط فقراتها، إضافة إلى استخدام تحليل المصدقية (الاعتمادية) reliability analysis لحساب معامل ارتباط ألفا كرونباخ وتبين أن قيمته تعادل (٨٤٪) تقريبا، وحيث أنها تزيد على النسبة المقبولة (٦٠٪) (Amir and Sonderpandian, 2002) فإن ذلك يعني إمكانية اعتماد نتائج الاستبانة والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

أساليب تحليل البيانات

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

* أساليب الإحصاء الوصفي: تم إيجاد الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة التأثير للتعرف على خصائص عينة الدراسة ومدى تشتت الإجابات.

- * اختبار T-test: تم استخدام هذا الاختبار لفحص إمكانية قبول أو رفض فرضيات الدراسة التي تقيس مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.
- * اختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA): تم استخدام هذا الاختبار لبيان أثر المتغيرات الشخصية لمراجع الحسابات على التزامهم بقواعد السلوك المهني.

تحليل إجابات الاستبانة واختبار الفرضيات

بعد تحليل البيانات في ضوء أهداف الدراسة وفرضياتها تم التوصل إلى ما يلي:

خصائص عينة الدراسة

يتضح من تحليل نتائج القسم الأول من الاستبانة (الجدول ٢) ارتفاع درجة قناعة المجيبين بتأثير القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، إذ يرى أكثر من نصف المجيبين أن هذه القوانين تؤثر إلى حد كبير وكبير جدا على مدى الالتزام. ناهيك عن ارتفاع أعمار المجيبين إذ أن حوالي نصف المجيبين تتجاوز أعمارهم ٣٥ سنة، وهذا مؤشر على تجربتهم في الحياة العملية والتمرس في مجال أعمالهم.

ومما يعزز الثقة بالنتائج المحصل عليها أن المجيبين يتمتعون بخبرة عالية في مجال مراجعة الحسابات، إذ تبلغ نسبة من يتمتعون بخبرة لا تقل عن ٥ سنوات حوالي (٧٤٪) وهي نسبة مرتفعة.

كما يلاحظ أن ما نسبته (٨٠,٩٪) من عينة الدراسة من حملة درجة البكالوريوس و(٩٨٪) تقريبا من عينة الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس كحد أدنى مما يعني أنهم مؤهلين تأهيلا أكاديميا ملائما. ويلاحظ توزع التخصص العلمي للمجيبين بين العلوم المالية والمصرفية وإدارة الأعمال والاقتصاد والمحاسبة وإن كان تركيزهم في المحاسبة (٨٣,٨٪).

ومما سبق يتضح توافر المعرفة لدى المجيبين بقواعد السلوك المهني وقدرتهم على فهم أهمية الالتزام بهذه القواعد والإجابة عن أسئلة الاستبانة. جدول (٢). خصائص عينة الدراسة^(*)، و البيانات الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الاستبانة.

الرقم	السؤال	بدائل الإجابة	العدد	النسبة المئوية
(١)	العمر	أقل من ٢٥ سنة	—	—
		٢٥ - أقل من ٣٥ سنة	٥٣	٪٥٠,٥
		٣٥ - أقل من ٤٥ سنة	١٨	٪١٧,١
		٤٥ - أقل من ٥٥ سنة	٢٠	٪١٩,١
		٥٥ سنة فأكثر	١٤	٪١٣,٣
		المجموع	١٠٥	٪١٠٠
(٢)	المؤهل العلمي	دبلوم كلية مجتمع	٢	٪١,٩
		بكالوريوس	٨٥	٪٨٠,٩
		ماجستير	١٧	٪١٦,٢
		دكتوراه	١	٪١
		أخرى	—	—
المجموع	١٠٥	٪١٠٠		
(٣)	التخصص العلمي	محاسبة	٨٨	٪٨٣,٨
		إدارة أعمال	٦	٪٥,٧
		اقتصاد	٣	٪٢,٩
		علوم مالية و مصرفية	٨	٪٧,٦
		أخرى	—	—
المجموع	١٠٥	٪١٠٠		
(٤)	سنوات الخبرة في مجال مراجعة الحسابات	أقل من ٥ سنوات	٢٩	٪٢٧,٦
		٥ - أقل من ١٠ سنوات	٢٥	٪٢٣,٨
		١٠ - أقل من ١٥ سنة	١٣	٪١٢,٤
		١٥ - أقل من ٢٠ سنة	١٧	٪١٦,٢
		٢٠ سنة فأكثر	٢١	٪٢٠
المجموع	١٠٥	٪١٠٠		
(٥)	مدى تأثير القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على التزام مراجعة الحسابات بقواعد سلوك المهني	إلى حد كبير جدا	٣٣	٪٣١,٤
		إلى حد كبير	٢٨	٪٢٦,٧
		إلى حد متوسط	١٧	٪١٦,٢
		إلى حد قليل	١٦	٪١٥,٢
		إلى حد قليل جدا	١١	٪١٠,٥
المجموع	١٠٥	٪١٠٠		

(*) مصدر البيانات الواردة في الجدول نتائج التحليل الإحصائي لإجابات القسم الأول من الاستبانة.

اختبار الفرضية الأولى

الفرضية ١: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بالقواعد العامة للسلوك المهني. تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (٦-١٢) من الاستبانة، والتي تم صياغتها بالاستناد إلى قواعد السلوك المهني الواردة في نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م، ويوضح الجدول (٣) الإحصاءات الوصفية لأراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بالقواعد العامة للسلوك المهني.

جدول (٣). الإحصاءات الوصفية لأراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بالقواعد العامة للسلوك المهني.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
٦-	يحرص المراجع على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى: • رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور. • زيادة ثقة الجمهور برأيه.	٣,٨٩٥٢	٠,٧١٩٦	١٨,٤٧	٧٧,٩٠
٧-	• تكوين سمعة طيبة له.	٤,٢٤٧٦	٠,٦٩٠٣	١٦,٢٥	٨٤,٩٥
٨-	• يهتم المراجع - من خلال الندوات والمؤتمرات وما شابه - بإبراز دور مهنة المراجعة في: • المحافظة على أموال المجتمع. • تنمية الأموال لدعم الاقتصاد بشكل عام.	٤,٤١٩٠	٠,٦٩٠٣	١٥,٦٢	٨٨,٣٨
٩-	• يتجنب المراجع الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالمهنة وتسيء إلى الآخرين.	٣,٦٤٧٦	٠,٨٨٧٨	٢٤,٣٤	٧٢,٩٥
١٠-	• يمتنع المراجع عن دفع عمولة أو نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية.	٣,٤١٩٠	٠,٩١٧٦	٢٦,٨٤	٦٨,٣٨
١١-	• يمتنع المراجع عن دفع عمولة أو نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية.	٣,٩٥٢٤	١,٠٨٦٥	٢٧,٤٩	٧٩,٠٥
١٢-	• يمتنع المراجع عن دفع عمولة أو نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية.	٣,٨١٩٠	١,٢٧٦٩	٤٣,٣٣	٧٦,٣٨
	العبارات (٦-١٢) مجتمعة المتعلقة بالقواعد العامة للسلوك المهني.	٣,٩١٤٣	٠,٥٥٣٩	٢٣,٢١	٧٨,٢٨

يلاحظ من الجدول (٣) أن هناك التزامًا إلى حد كبير من قبل مراجعي الحسابات بالقواعد العامة للسلوك المهني، حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٣,٩١٤٣) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (٣)، وبلغت نسبة التأثير للأسئلة مجتمعة (٧٨,٢٨٪) وهي أعلى من النسبة المعتمدة في هذه الدراسة (٦٠٪)، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (٠,٥٥٣٩) وبلغ معامل الاختلاف للأسئلة مجتمعة (٢٣,٢١٪) وهو أقل من النسبة المعتمدة في هذه الدراسة (٥٠٪) وهذا يدل على انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة.

ويلاحظ من الجدول (٣) أن مراجعي الحسابات يحرصون على ممارسة عملهم بصورة تؤدي إلى تكوين سمعة طيبة لهم، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى نسبة تأثير (٨٨,٣٨٪) وهذا يدل على حرص المراجعين إلى حد كبير جدًا على تكوين سمعة طيبة لهم. في حين حققت العبارة العاشرة والتي تشير إلى أن مراجعي الحسابات يهتمون - من خلال الندوات والمؤتمرات وما شابه - بإيراز دور مهنة المراجعة في تنمية الأموال لدعم الاقتصاد بشكل عام على أدنى نسبة تأثير (٦٨,٣٨٪) وهذا يدل على انخفاض اهتمام مراجعي الحسابات نوعًا ما بهذا الجانب.

ولغايات اختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، ويوضح الجدول (٤) نتائج اختبار الفرضية الأولى:

جدول (٤). نتائج اختبار الفرضية الأولى حسب اختبار T-test.

درجات الحرية	Sig (*)	t المحسوبة	t الجدولية
١٠٤	٠,٠٠٠	١٦,٩١٥	١,٩٨٤

(*) مستوى الدلالة (Sig) لا يساوي صفر تمامًا، وإنما هو قيمة قريبة جدا من الصفر إلا أن الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية إذا كان الرقم أقل من (٠,٠٠١).

يتضح من الجدول (٤) أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى ثقة (٩٥٪) ($\alpha = ٠,٠٥$)، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة Sig أقل من (٠,٠٥)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية ورفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن مراجعي الحسابات في الأردن يلتزمون بالقواعد العامة للسلوك المهني.

اختبار الفرضية الثانية

الفرضية ٢: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (١٣-٢٣) من الاستبانة، والتي تم صياغتها بالاستناد إلى قواعد السلوك المهني الواردة في نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م، ويوضح الجدول (٥) الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه.

يلاحظ من الجدول (٥) أن هناك التزاماً إلى حد كبير جداً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه، حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٤,١٢٠٣)، وبلغت نسبة التأثير للأسئلة مجتمعة (٨٢,٤١٪)، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (٠,٥٢١٦)، وبلغ معامل الاختلاف للأسئلة مجتمعة (٢٢,٦٢٪) وهذا يدل على انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة.

جدول (٥). الإحصاءات الوصفية لأراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
١٣-	• لا يخرج المراجع عن نطاق مهمته واختصاصه عند قيامه بعملية المراجعة.	٣,٨١٩٠	١,٠٠٧٥	% ٢٦,٣٨	% ٧٦,٣٨
١٤-	• يحرص المراجع على كتمان الأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها.	٤,٤٧٦٢	٠,٦٦٦٤	% ١٤,٨٩	% ٨٩,٥٢
١٥-	• يحرص المراجع على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به وبعميله من خلال العقد الموقع بينهما.	٤,٢٥٧١	٠,٧٧٢٥	% ١٨,١٥	% ٨٥,١٤
١٦-	• يبلغ المراجع خطياً كل من رئيس مجلس إدارة الشركة محل المراجعة ومراقب عام الشركات، حال اطلاعه أو اكتشافه الأمور التالية:	٣,٩٣٣٣	١,٠٧٦٦	% ٢٧,٣٧	% ٧٨,٦٧
١٧-	• المخالفات التي ترتكبها الشركة محل المراجعة لقانون الشركات.	٣,٨١٩٠	١,٠١٧٠	% ٢٦,٦٣	% ٧٦,٣٨
١٨-	• المخالفات التي ترتكبها الشركة محل المراجعة لنظامها.	٤,١٥٢٤	٠,٨١٧٨	% ١٩,٧٠	% ٨٣,٠٥
١٩-	• الأمور المالية ذات الأثر السلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية.	٤,٤٣٨١	٠,٧١٩٦	% ١٦,٢١	% ٨٨,٧٦
٢٠-	• الاختلاسات التي يكتشفها في الشركة محل المراجعة.	٤,٤٦٦٧	٠,٧٠٨٠	% ١٥,٨٥	% ٨٩,٣٣
٢١-	• التلاعب أو التزوير في حسابات الشركة محل المراجعة.	٤,٤٩٥٢	٠,٨٤٤٩	% ١٨,٨٠	% ٨٩,٩٠
٢٢-	• يمتنع المراجع عن:	٣,٩٠٤٨	١,١٣٩٥	% ٢٩,١٨	% ٧٨,١٠
٢٣-	• المضاربة بأسهم الشركة التي يراجع حساباتها.	٣,٥٦١٩	١,٢٧٠٤	% ٣٥,٦٧	% ٧١,٢٤
	• عرض خدمة مهنية أو تقديمها مقابل أتعاب تتوقف على ما يتبين من النتائج بعد أداء هذه الخدمة.				
	• قبول مزايًا مالية من عملائه غير أتعابه التي يستحقها مقابل عمله.				
	العبارات (١٣-٢٣) مجتمعة المتعلقة بقواعد السلوك المهني المنظمة لعلاقة المراجع مع عملائه.	٤,١٢٠٣	٠,٥٢١٦	% ٢٢,٦٢	% ٨٢,٤١

ويلاحظ من الجدول (٥) أن مراجعي الحسابات يحرصون على الامتناع عن المضاربة بأسهم الشركة التي يراجعون حساباتها، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى نسبة تأثير (٨٩,٩٠٪). وهذا يدل على حرص المراجع إلى حد كبير جداً عن الامتناع عن المضاربة بأسهم الشركة التي يراجع حساباتها حفاظاً على عدم تعريض نفسه للمساءلة القانونية. في حين حققت العبارة رقم (٢٣)، والتي تشير إلى أن مراجعي الحسابات يمتنعون عن قبول مزايا مالية من عملائهم غير أتباعهم التي يستحقونها مقابل عملهم، على أدنى نسبة تأثير (٧١,٢٤٪).

ولغايات اختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، ويوضح الجدول (٦) نتائج اختبار الفرضية الثانية:

جدول (٦). نتائج اختبار الفرضية الثانية حسب اختبار T-test.

درجات الحرية	Sig (*)	t المحسوبة	t الجدولية
١٠٤	٠,٠٠٠	٢٢,٠١٢	١,٩٨٤

(*) مستوى الدلالة (Sig) لا يساوي صفر تماماً، وإنما هو قيمة قريبة جداً من الصفر إلا أن الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية إذا كان الرقم أقل من (٠,٠٠١).

يتضح من الجدول (٦) أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى ثقة ٩٥٪ ($\alpha = ٠,٠٥$)، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة Sig أقل من ٠,٠٥، لذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن مراجعي الحسابات في الأردن يلتزمون بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه.

اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية ٣: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (٢٤-٣٥) من الاستبانة، والتي تم صياغتها بالاستناد إلى قواعد السلوك المهني الواردة في نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م، ويوضح الجدول (٧)

الإحصاءات الوصفية لأراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه:

جدول (٧). الإحصاءات الوصفية لأراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
٢٤-	يحرص المراجع على: • خلق علاقات إيجابية مع زملائه. • تنمية روح التعاون مع زملائه وتوثيقها.	٤,٣١٤٣	٠,٧٦٣٥	% ١٧,٧٠	% ٨٦,٢٩
٢٥-		٤,٢٦٦٧	٠,٧٨٧٧	% ١٨,٤٦	% ٨٥,٣٣
٢٦-	• يأخذ المراجع موافقة مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين مسبقاً إذا طلب منه إيداع رأيه في عمل مهني قام به زميله.	٣	١,٣٩٣٧	% ٤٦,٤٦	% ٦٠
٢٧-	• يمتنع المراجع عن منافسة زميله للحصول على عمل مهني بطريقة مخلة بكرامة المهنة من خلال: • إرسال منشورات للعملاء. • اللجوء في مناقضات على الأتعاب.	٤,٠٣٨١	١,٢٣٢٠	% ٣٠,٥١	% ٨٠,٧٦
٢٨-		٣,٧٩٠٥	١,١٩٠٥	% ٣١,٤١	% ٧٥,٨١
٢٩-	• يمتنع المراجع عن منافسة زميله للحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق: • عرض أو قبول أتعاب أقل. • انتقاد أعمال زميله بصورة تلحق الضرر بسمعته.	٣,٥٨١٠	١,٢٣٠٩	% ٣٤,٣٧	% ٧١,٦٢
٣٠-		٣,٨٤٧٦	١,٢٧٦٩	% ٣٣,١٩	% ٧٦,٩٥
٣١-	• إذا طلب أحد العملاء من المراجع أن يحل محل زميل له، فإنه قبل أن يقبل المهمة: • يأخذ موافقة العميل للاتصال والاستفسار من زميله عن أسباب إقالته أو استقالته من عمله. • يتأكد من زميله من عدم وجود أسباب مهنية تحول دون الموافقة على قبول المهمة.	٣,٥٧١٤	١,٣٤٣٥	% ٣٧,٦٢	% ٧١,٤٣
٣٢-		٣,٧٨١٠	١,١٩٢٨	% ٣١,٥٥	% ٧٥,٦٢
٣٣-	• يحرص المراجع على عدم قبول المهمة قبل تصفية حقوق زميله.	٣,٢٣٨١	١,٢٣٦٧	% ٣٨,١٩	% ٦٤,٧٦
٣٤-	• يأخذ المراجع موافقة عميله قبل أن يقدم أي إيضاح يطلبه زميله لذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم الخدمات المهنية للعميل.	٣,٢٣٨١	١,١٧٢٨	% ٣٦,٢٢	% ٦٤,٧٦
٣٥-	• إذا كلف المراجع من قبل زميله بتقديم خدمة مهنية محددة لعميل معين، فإنه لا يتوسع بتقديم خدمات أخرى غير ما تم التكليف به أصلاً، إلا بعد الحصول على موافقة خطية مسبقة من زميله.	٣,٩٤٢٩	٠,٨٦٤١	% ٢١,٩٢	% ٧٨,٨٦
	العبارات (٢٤-٣٥) مجتمعة المتعلقة بقواعد السلوك المهني المنظمة لعلاقة المراجع مع زملائه.	٣,٧١٧٥	٠,٧١٦٩	% ٣١,٤٧	% ٧٤,٣٥

يلاحظ من الجدول (٧) أن هناك التزامًا إلى حد كبير من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه، حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٣,٧١٧٥)، وبلغت نسبة التأثير للأسئلة مجتمعة (٠,٧١٦٩)، وبلغ معامل الاختلاف للأسئلة مجتمعة (٣١,٤٧٪)، وهذا يدل على انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة.

ويلاحظ من الجدول (٧) أن مراجعي الحسابات يحرصون على خلق علاقات إيجابية مع زملائهم، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى نسبة تأثير (٨٦,٢٩٪) وهذا يدل على حرص المراجع إلى حد كبير جدًا على خلق علاقات إيجابية مع زملائه. في حين حققت العبارة رقم (٢٦) والتي تشير إلى أن مراجعي الحسابات يحرصون على أخذ موافقة مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين مسبقًا إذا طلب منهم إبداء رأيهم في عمل مهني قام به زميلا لهم على أدنى نسبة تأثير (٦٠٪).

ولغايات اختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، ويوضح الجدول (٨) نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

جدول (٨). نتائج اختبار الفرضية الثالثة حسب اختبار T-test.

درجات الحرية	Sig (*)	t المحسوبة	t الجدولية
١٠٤	٠,٠٠٠	١٠,٢٥٥	١,٩٨٤

(*) مستوى الدلالة (Sig) لا يساوي صفر تمامًا، وإنما هو قيمة قريبة جدا من الصفر إلا أن الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية إذا كان الرقم أقل من (٠,٠٠١).

يتضح من الجدول (٨) أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى ثقة (٩٥٪) ($\alpha = ٠,٠٥$)، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة Sig أقل من ٠,٠٥، لذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن مراجعي الحسابات في الأردن يلتزمون بقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

اختبار الفرضية الرابعة

الفرضية ٤: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (٣٦-٤٥) من الاستبانة، والتي تم صياغتها بالاستناد إلى قواعد السلوك المهني الواردة في نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م، ويوضح الجدول (٩) الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع:

يلاحظ من الجدول (٩) أن هناك التزاماً إلى حد كبير جداً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع، حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٤,١٧٨١)، وبلغت نسبة التأثير للأسئلة مجتمعة (٨٣,٥٦٪)، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعه (٠,٦١٧٧)، وبلغ معامل الاختلاف للأسئلة مجتمعة (٢٣,٩٣٪)، وهذا يدل على انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة.

جدول (٩). الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
٣٦-	يحرص المراجع على: • التصرف بشكل نزيه وغير متحيز • أداء الخدمات المهنية. • إظهار موضوعيته ونزاهته • لمستخدمي القوائم المالية.	٤,٤٦٦٧	٠,٧٨٥٣	١٧,٥٨	٨٩,٣٣
٣٧-	يتمتع المراجع عن: • احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى غير مهنة المراجعة. • مراجعة حسابات شركة يكون شريكاً فيها.	٤,٤٥٧١	٠,٦٥٠٩	١٤,٦٠	٨٩,١٤
٣٨-	يحرص المراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات شركة مساهمة عامة على: • عدم الاشتراك في تأسيسها. • عدم الاشتراك في مجلس إدارتها. • عدم العمل بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها. • ألا يكون شريكاً لأحد أعضاء مجلس إدارتها في شركة أخرى. • ألا يكون له مصلحة مادية فيها تتجاوز قيمتها ٥% من ممتلكاته.	٣,٧٧١٤	١,٠٩٤٢	٢٩,٠١	٧٥,٤٣
٣٩-	يحرص المراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات شركة مساهمة عامة على: • عدم الاشتراك في تأسيسها. • عدم الاشتراك في مجلس إدارتها. • عدم العمل بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها. • ألا يكون شريكاً لأحد أعضاء مجلس إدارتها في شركة أخرى. • ألا يكون له مصلحة مادية فيها تتجاوز قيمتها ٥% من ممتلكاته.	٤,٠٦٦٧	١,١٣٧٤	٢٧,٩٧	٨١,٣٣
٤٠-	عند قيام المراجع بإعداد قوائم وبيانات مالية غير مراجعة لمعمله، فإنه يذكر في كل صفحة من صفحات هذه القوائم والبيانات عبارة صريحة تفيد بعدم إيداء رأيه فيها.	٤,٣٢٣٨	١,١٣٠٨	٢٦,١٥	٨٦,٤٨
٤١-	عند قيام المراجع بإعداد قوائم وبيانات مالية غير مراجعة لمعمله، فإنه يذكر في كل صفحة من صفحات هذه القوائم والبيانات عبارة صريحة تفيد بعدم إيداء رأيه فيها.	٤,٥٢٣٨	٠,٨٨٩٠	١٩,٦٥	٩٠,٤٨
٤٢-	عند قيام المراجع بإعداد قوائم وبيانات مالية غير مراجعة لمعمله، فإنه يذكر في كل صفحة من صفحات هذه القوائم والبيانات عبارة صريحة تفيد بعدم إيداء رأيه فيها.	٤,٢٧٦٢	٠,٩٧٥٦	٢٢,٨٢	٨٥,٥٢
٤٣-	عند قيام المراجع بإعداد قوائم وبيانات مالية غير مراجعة لمعمله، فإنه يذكر في كل صفحة من صفحات هذه القوائم والبيانات عبارة صريحة تفيد بعدم إيداء رأيه فيها.	٣,٩٠٤٨	١,١٤٧٩	٢٩,٤٠	٧٨,١٠
٤٤-	عند قيام المراجع بإعداد قوائم وبيانات مالية غير مراجعة لمعمله، فإنه يذكر في كل صفحة من صفحات هذه القوائم والبيانات عبارة صريحة تفيد بعدم إيداء رأيه فيها.	٤,٠٨٥٧	٠,٩٧١٩	٢٣,٧٩	٨١,٧١
٤٥-	عند قيام المراجع بإعداد قوائم وبيانات مالية غير مراجعة لمعمله، فإنه يذكر في كل صفحة من صفحات هذه القوائم والبيانات عبارة صريحة تفيد بعدم إيداء رأيه فيها.	٣,٩٠٤٨	١,١٠٥٣	٢٨,٣١	٧٨,١٠
	العبارات (٣٦-٤٥) مجتمعة المتعلقة بقواعد السلوك المهني والمتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع.	٤,١٧٨١	٠,٦١٧٧	٢٣,٩٣	٨٣,٥٦

ونلاحظ من الجدول (٩) أن هناك التزاماً إلى حد كبير جداً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع ، حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٤,١٧٨١)، وبلغت نسبة التأثير للأسئلة مجتمعة (٠,٦١٧٧)، وبلغ معامل الاختلاف للأسئلة مجتمعة (٢٣,٩٣%)، وهذا يدل على انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة.

ويلاحظ من الجدول (٩) أن مراجعي الحسابات الذين يقومون بمراجعة حسابات شركة مساهمة عامة يحرصون على عدم الاشتراك في مجالس إدارتها، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى نسبة تأثير (٩٠,٤٨٪)، في حين حققت العبارة رقم (٣٨) والتي تشير إلى أن مراجعي الحسابات يمتنعون عن احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى غير مهنة المراجعة على أدنى نسبة تأثير (٧٥,٤٣٪) وهذا يدل على حرص مراجعي الحسابات إلى حد كبير على عدم الجمع بين مهنة مراجعة الحسابات واحتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى للمحافظة على استقلاليتهم في إبداء آرائهم عند تقديم تقاريرهم حول مراجعتهم للحسابات.

ولغايات اختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، ويوضح الجدول (١٠) نتائج اختبار الفرضية الرابعة:

جدول (١٠). نتائج اختبار الفرضية الرابعة حسب اختبار T-test.

درجات الحرية	Sig (*)	t المحسوبة	t الجدولية
١٠٤	٠,٠٠٠	١٩,٥٤٤	١,٩٨٤

(*) مستوى الدلالة (Sig) لا يساوي صفر تماما، وإنما هو قيمة قريبة جدا من الصفر إلا أن الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية إذا كان الرقم أقل من (٠,٠٠١).

يتضح من الجدول (١٠) أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى ثقة (٩٥٪) ($\alpha = ٠,٠٥$)، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة Sig أقل من (٠,٠٥)، لذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي إن مراجعي الحسابات في الأردن يلتزمون بقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع.

اختبار الفرضية الخامسة

الفرضية ٥: لا يلتزم مراجعو الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (٤٦-٦٦) من الاستبانة، والتي تم صياغتها بالاستناد إلى قواعد السلوك المهني الواردة في نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧م. ويوضح الجدول (١١) الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني.

جدول (١١). الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
-٤٦	يمارس المراجع مهنة المراجعة في نطاق:	٤,٥١٤٣	٠,٦٥٢١	% ١٤,٤٥	% ٩٠,٢٩
-٤٧	• القوانين المنظمة لها.	٤,٢٣٨١	٠,٨٨٢٨	% ٢٠,٨٣	% ٨٤,٨٦
-٤٨	• نظام جمعية المحاسبين القانونيين. • ما يصدره مجلس إدارة الجمعية من تعليمات.	٤,٢٣٨١	٠,٨٣٨١	% ١٩,٧٧	% ٨٤,٧٦
-٤٩	يحرص المراجع على تطوير كفاءته العلمية والعملية من خلال:	٣,٩١٤٣	٠,٩٨١٧	% ٢٥,٠٨	% ٧٨,٢٩
-٥٠	• المشاركة في الندوات والمؤتمرات التي تعقدتها الجهات المهنية. • متابعة ما يستجد على معايير المحاسبة والمراجعة.	٤,٣٨١٠	٠,٧٣٨٨	% ١٦,٨٦	% ٨٧,٦٢
-٥١	يمتنع المراجع عن القيام بعمل يعرض عليه:	٤,٢	٠,٩١٣٦	% ٢١,٧٥	% ٨٤
-٥٢	• لا يقتنع بصحته مهنيًا. • يؤدي إلى إلحاق الضرر بالغير أو بالمجتمع.	٤,٣٢٣٨	٠,٨٣٧٨	% ١٩,٣٨	% ٨٦,٤٨
-٥٣	يمتنع المراجع عن:	٤,٥١٤٣	٠,٧٤٨٣	% ١٦,٥٨	% ٩٠,٢٩
-٥٤	• إيداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه البيانات المالية محل المراجعة. • التوقيع على تقارير عن حسابات ختامية وميزانيات لم تراجع من قبله أو من قبل موظفيه.	٤,٥٠٤٨	٠,٨٤٤٩	% ١٨,٧٦	% ٩٠,١٠
-٥٥	• التوقيع على عدالة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي العادل للشركة محل المراجعة.	٤,٤٤٧٦	٠,٨٨٧٧	% ١٩,٩٦	% ٨٨,٩٥
	يحرص المراجع على عدم ارتكاب أي إهمال سواء كان بسيطاً أم جسيماً يلحق الضرر بعمله وبالعامة من خلال:				

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
٥٦-	• القيام بواجباته والتزاماته المهنية المحددة له بموجب العقد والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة.	٤,٣٨١٠	٠,٦٤١٢	% ١٤,٦٤	% ٨٧,٦٢
٥٧-	• بذل العناية المهنية المناسبة في تنفيذ مهمة فحص البيانات وإبداء رأيه حولها.	٤,٢٧٦٢	٠,٦٢٧٨	% ١٤,٦٨	% ٨٥,٥٢
٥٨-	• يعمل المراجع على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء رأيه في البيانات المالية محل المراجعة.	٤,٢٣٨١	٠,٧١٤٢	% ١٦,٨٥	% ٨٤,٧٦
٥٩-	• يحرص المراجع على تخطيط عملية المراجعة بعد الاطلاع على أعمال الشركة بعناية.	٤,١٣٣٣	٠,٨٣٢٨	% ٢٠,١٥	% ٨٢,٦٧
٦٠-	• يشرف المراجع على أعمال المراجعة التي يؤديها مساعده.	٤,٠٦٦٧	٠,٨٣٥١	% ٢٠,٥٤	% ٨١,٣٣
٦١-	• يحتفظ المراجع بأوراق تتعلق بعملية المراجعة للشركة محل المراجعة:	٤,٤٧٦٢	٠,٧٦٠٨	% ١٦,١٠	% ٨٩,٥٢
٦٢-	• توضح قيامه بواجباته. • توفر الأسس التي استند إليها في إعداد تقريره وإبداء رأيه.	٤,٤٦٦٧	٠,٨٣٢٨	% ١٨,٦٥	% ٨٩,٣٣
٦٣-	• يذكر المراجع في تقريره: • مدى توفيق الشركة محل المراجعة للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقاً لقواعد المراجعة المتعارف عليها.	٤,٣١٤٣	٠,٨٨٠٥	% ٢٠,٤١	% ٨٦,٢٩
٦٤-	• عدم ثبات الشركة محل المراجعة في تطبيق المبادئ المحاسبية وأثره على القوائم المالية.	٤,٢٩٥٢	٠,٧٨٣٥	% ١٨,٢٤	% ٨٥,٩٠
٦٥-	• الأسباب الجوهرية التي دعت إلى الامتناع عن إبداء رأيه.	٤,٥٢٣٨	٠,٧٦٠٨	% ١٦,٨٢	% ٩٠,٤٨
٦٦-	• الأسباب الجوهرية التي دعت إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم والبيانات المالية المراجعة.	٤,٥١٤٣	٠,٨٣٣٤	% ١٨,٤٦	% ٩٠,٢٩
	العبارات (٤٦-٦٦) مجتمعة المتعلقة بقواعد السلوك المهني والمتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني.	٤,٣٣١٥	٠,٥٢١٦	% ١٨,٥٢	% ٨٦,٦٣

يلاحظ من الجدول (١١) أن هناك التزاماً إلى حد كبير جداً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني، حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٤,٣٣١٥)، وبلغت نسبة التأثير للأسئلة مجتمعة (٨٦,٦٣٪)، كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة (٠,٥٢١٦)، وبلغ معامل الاختلاف للأسئلة مجتمعة (١٨,٥٢٪) وهذا يدل على انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة.

وبلاحظ من الجدول (١١) أن مراجعي الحسابات يذكرون في تقاريرهم الأسباب الجوهرية التي دعتهم إلى الامتناع عن إبداء رأيهم، حيث حصلت هذه العبارة على أعلى نسبة تأثير (٩٠,٤٨٪). في حين حققت العبارة رقم (٤٩) والتي تشير إلى أن مراجعي الحسابات يحرصون على تطوير كفاءاتهم العلمية والعملية من خلال المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تعقدتها الجهات المهنية على أدنى نسبة تأثير (٧٨,٢٩٪).

ولغايات اختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، ويوضح الجدول (١٢) نتائج اختبار الفرضية الخامسة:

جدول (١٢). نتائج اختبار الفرضية الخامسة حسب اختبار T-test.

درجات الحرية	Sig (*)	t المحسوبة	t الجدولية
١٠٤	٠,٠٠٠	٢٦,١٦٠	١,٩٨٤

(*) مستوى الدلالة (Sig) لا يساوي صفر تماما، وإنما هو قيمة قريبة جدا من الصفر إلا أن الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية إذا كان الرقم أقل من (٠,٠٠١).

يتضح من الجدول (١٢) أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى ثقة (٩٥٪) ($\alpha = ٠,٠٥$)، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة Sig أقل من (٠,٠٥)، لذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن مراجعي الحسابات في الأردن يلتزمون بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على أدائهم المهني.

اختبار الفرضية السادسة

الفرضية ٦: لا تؤثر المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة) على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار (one way anova)، وكانت نتائج الاختبار عند مستوى ثقة (٩٥٪) كما في الجدول (١٣):

جدول (١٣). نتائج اختبار الفرضية السادسة حسب اختبار one way anova.

المتغيرات الشخصية	F المحسوبة	F المعنوية (Sig)	النتيجة
العمر	٢,٨٢٠	٠,٠٤٣	توجد فروقات
المؤهل العلمي	٢,١٨٧	٠,٠٩٤	لا توجد فروقات
التخصص العلمي	٠,٤٨٢	٠,٦٩٦	لا توجد فروقات
عدد سنوات الخبرة	٢,٦٨٢	٠,٠٣٦	توجد فروقات

يلاحظ من الجدول (١٣) ما يلي:

(١) أثر متغير العمر: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى التزامهم بقواعد السلوك المهني تبعاً لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة F المعنوية (٠,٠٤٣) وهي أقل من مستوى الدلالة (٥٪)، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة F المعنوية أكبر من مستوى الدلالة (٥٪)، ورفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة F المعنوية أقل من مستوى الدلالة (٥٪). فإننا نرفض الفرضية العدمية فيما يتعلق بمتغير العمر ونقبل الفرضية البديلة، مما يعني وجود أثر لمتغير العمر على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

ولتحليل اتجاه هذا التأثير والفروقات التي ظهرت بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى التزامهم بقواعد السلوك المهني تبعاً لمتغير العمر، فقد تم استخدام اختبار "شافيه" للمقارنات البعدية، ويوضح الجدول (١٤) هذه الفروقات:

جدول (١٤). الفروقات بين آراء عينة الدراسة تبعاً لمتغير العمر.

الفترة العمرية	٢٥ - أقل من ٣٥ سنة	٣٥ - أقل من ٤٥ سنة	٤٥ - أقل من ٥٥ سنة	٥٥ سنة فأكثر	الوسط الحسابي
٢٥ - أقل من ٣٥ سنة		*٠,٢٤٤٦	٠,٠٥٥١-	٠,١٩٥٨-	٣,٩٢٨٧
٣٥ - أقل من ٤٥ سنة	*٠,٢٤٤٦-		*٠,٢٩٩٦-	*٠,٤٤٠٣-	٤,١٧٣٣
٤٥ - أقل من ٥٥ سنة	٠,٠٥٥١	*٠,٢٩٩٦		٠,١٤٠٧-	٤,٢٢٨٣
٥٥ سنة فأكثر	٠,١٩٥٨	*٠,٤٤٠٣	٠,١٤٠٧		٤,٣٦٩٠

يلاحظ من الجدول أعلاه وجود فروقات بين آراء عينة الدراسة تبعاً لمتغير العمر، إذ نجد فروقات بين آراء الفئة العمرية (من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة) ذات الوسط الحسابي (٣,٩٢٨٧)، وبين آراء الفئة العمرية (من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة) ذات الوسط الحسابي (٤,١٧٣٣) ولصالح الفئة العمرية الأعلى إذ كان وسطها الحسابي أعلى. كما توجد فروقات بين آراء الفئة العمرية (من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة) ذات الوسط الحسابي (٤,١٧٣٣) وبين آراء الفئة العمرية (من ٤٥ إلى أقل من ٥٥ سنة) ذات الوسط الحسابي (٤,٢٢٨٣) ولصالح الفئة العمرية الأعلى إذ كان وسطها الحسابي أعلى. كما توجد فروقات بين آراء الفئة العمرية (من ٤٥ إلى أقل من ٥٥ سنة) ذات الوسط الحسابي (٤,٢٢٨٣) وبين آراء الفئة العمرية (٥٥ سنة فأكثر) ذات الوسط الحسابي (٤,٣٦٩٠) ولصالح الفئة العمرية الأعلى إذ كان وسطها الحسابي أعلى. مما سبق يمكن القول أنه كلما زاد عمر مراجع الحسابات زاد التزامه بقواعد السلوك المهني.

(٢) **أثر متغير المؤهل العلمي:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى التزامهم بقواعد السلوك المهني تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، حيث بلغت قيمة F المعنوية (٠,٠٩٤) وهي أكبر من مستوى الدلالة (٥٪)، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية فيما يتعلق بمتغير المؤهل العلمي ونرفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود أثر لمتغير المؤهل العلمي على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

(٣) **أثر متغير التخصص العلمي:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى التزامهم بقواعد السلوك المهني تبعاً لمتغير التخصص العلمي، حيث بلغت قيمة F المعنوية (٠,٦٩٦) وهي أكبر من مستوى الدلالة (٥٪)، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية فيما يتعلق بمتغير التخصص العلمي ونرفض الفرضية البديلة، مما يعني عدم وجود أثر لمتغير التخصص العلمي على مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني.

٤) أثر متغير عدد سنوات الخبرة في مجال مراجعة الحسابات: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى التزامهم بقواعد السلوك المهني تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة، حيث بلغت قيمة F المعنوية (0.036) وهي أقل من مستوى الدلالة (٥٪)، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية فيما يتعلق بمتغير عدد سنوات الخبرة ونقبل الفرضية البديلة، مما يعني وجود أثر لمتغير عدد سنوات الخبرة على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

ولتحليل اتجاه هذا التأثير والفروقات التي ظهرت بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى التزامهم بقواعد السلوك المهني تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة، فقد تم استخدام اختبار "شافيه" للمقارنات البعدية، ويوضح الجدول (١٥) هذه الفروقات:

جدول (١٥). الفروقات بين آراء عينة الدراسة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٥ - أقل من ١٠ سنوات	١٠ - أقل من ١٥ سنة	١٥ - أقل من ٢٠ سنة	٢٠ سنة فأكثر	الوسط الحسابي
أقل من ٥ سنوات		٠,٠١١٤-	٠,٢٥٠٩	٠,٢٠٢٢-	٠,١٩١٤-	٤,١٢٥٣
٥ - أقل من ١٠ سنوات	٠,٠١١٤		٠,٢٦٢٣	٠,١٩٠٨-	٠,١٨٠٠-	٤,١٣٦٧
١٠ - أقل من ١٥ سنة	٠,٢٥٠٩-	٠,٢٦٢٣-		٠,٤٥٣١*	٠,٤٤٢٣*	٣,٨٧٤٤
من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة	٠,٢٠٢٢	٠,١٩٠٨	٠,٤٥٣١*		٠,١٠٨	٤,٣٢٧٥
٢٠ سنة فأكثر	٠,١٩١٤	٠,١٨٠٠	٠,٤٤٢٣*	٠,١٠٨-		٤,٣١٦٧

يلاحظ من الجدول أعلاه وجود فروقات بين آراء عينة الدراسة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة، إذ نجد فروقات بين آراء فئة ذوي الخبرة (من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة) ذات الوسط الحسابي (٣,٨٧٤٤) وبين آراء فئة ذوي الخبرة (من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة) ذات الوسط الحسابي (٤,٣٢٧٥) ولصالح فئة ذوي الخبرة الأعلى إذ كان وسطها الحسابي أعلى. كما توجد فروقات بين آراء فئة

ذوي الخبرة (من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة) ذات الوسط الحسابي (٣,٨٧٤٤) وبين آراء فئة ذوي الخبرة (٢٠ سنة فأكثر) ذات الوسط الحسابي (٤,٣١٦٧) ولصالح فئة ذوي الخبرة الأعلى إذ كان وسطها الحسابي أعلى. مما سبق يمكن القول أنه كلما زادت سنوات خبرة مراجع الحسابات في مجال المراجعة زاد التزامه بقواعد السلوك المهني.

اختبار الفرضية السابعة

الفرضية ٧: لا تؤثر القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على السؤال الخامس من الاستبانة، ويوضح الجدول (١٦) الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى تأثير القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجع الحسابات بقواعد السلوك المهني.

جدول (١٦). الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى تأثير القوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
٥-	• في اعتقادك ما مدى تأثير القوانين المنظمة لمهنة المراجعة (قانون الشركات الأردني، نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية، نظام جمعية المحاسبين القانونيين) بما تتضمنه من عقوبات وحقوق وواجبات ومسؤوليات على التزام المراجع بقواعد السلوك المهني.	٣,٥٣٣٣	٠,٩٨١٢	٢٧,٧٧ %	٧٠,٦٧ %

يلاحظ من الجدول (١٦) أن هناك أثرًا إلى حد كبير للقوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، حيث بلغ الوسط الحسابي (٣,٥٣٣٣) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (٣)، وبلغت نسبة التأثير (٧٠,٦٧%)، كما بلغ الانحراف المعياري (٠,٩٨١٢)، وبلغ معامل الاختلاف (٢٧,٧٧%) وهذا يدل على انسجام واضح وقلة التباين بين إجابات أفراد عينة الدراسة.

ولغايات اختبار الفرضية تم استخدام اختبار T-test، ويوضح الجدول (١٧) نتائج اختبار الفرضية السابعة:

جدول (١٧). نتائج اختبار الفرضية السابعة حسب اختبار T-test.

درجات الحرية	Sig (*)	t المحسوبة	t الجدولية
١٠٤	٠,٠٠٠	٥,٥٧٠	١,٩٨٤

(*) مستوى الدلالة (Sig) لا يساوي صفر تماماً، وإنما هو قيمة قريبة جداً من الصفر إلا أن الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية إذا كان الرقم أقل من (٠,٠٠١).

يتضح من الجدول (١٧) أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى ثقة (٩٥٪) ($\alpha = ٠,٠٥$)، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة Sig أقل من (٠,٠٥)، لذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن هناك أثراً للقوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني في الأردن.

نتائج الدراسة

من خلال تحليل إجابات الاستبانات واختبار فرضيات الدراسة يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

* هناك التزام من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، وإن كان هناك تفاوت في مدى الالتزام بتلك القواعد.

* يمكن ترتيب التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني الواردة في التشريعات الأردنية وفق الترتيب التالي:

- قواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراجع على أدائه المهني.
- قواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع.
- قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه.
- القواعد العامة للسلوك المهني.
- قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

* يوجد أثر لبعض المتغيرات الشخصية لمراجعي الحسابات على مدى التزامهم بقواعد السلوك المهني، مثل متغير العمر وعدد سنوات الخبرة في مجال مراجعة الحسابات، حيث يزداد التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني مع تزايد أعمارهم وطول فترة خبرتهم في مجال مراجعة الحسابات.

* لا يوجد أثر لبعض المتغيرات الشخصية لمراجعي الحسابات على مدى التزامهم بقواعد السلوك المهني، مثل متغير التخصص العلمي والمؤهل العلمي، إذ إن درجة التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني لا ترتبط بتخصصاتهم العلمية ولا بدرجة تحصيلهم العلمي.

* يوجد أثر للقوانين المنظمة لمهنة المراجعة على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، إذ إن وجود مثل هذه القوانين بما تتضمنه من واجبات ومسؤوليات وعقوبات تحفز مراجعي الحسابات باتجاه ضرورة التقيد بقواعد السلوك المهني.

توصيات الدراسة

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة يوصي الباحثان بما يلي:
* تعزيز التزام مراجعي الحسابات بالقواعد التي أظهرت نتائج التحليل الإحصائي التزاماً متوسطاً بها، وذلك من خلال:

- زيادة اهتمام مراجعي الحسابات - من خلال الندوات والمؤتمرات وما شابه - بإبراز دور مهنة المراجعة في الحفاظ على الأموال لدعم الاقتصاد بشكل عام.
- تعزيز استقلالية مراجعي الحسابات من خلال الامتناع عن قبول مزايا مالية من عملائهم غير أتعابهم التي يستحقونها مقابل عملهم.
- حرص أكبر من قبل مراجعي الحسابات على أخذ موافقة مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين مسبقاً إذا طلب منهم إبداء رأيهم في عمل مهني قام به زميل لهم، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز العلاقات الإيجابية بين المراجع وزملائه.

* زيادة حرص مراجعي الحسابات على تطوير كفاءاتهم العلمية ومهاراتهم العملية من خلال المشاركة في الندوات والمؤتمرات التي تعقدها الجهات المهنية.

* الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة ضمن المقررات المحاسبية لطلبة الجامعات الأردنية.

* التنسيق بين الجامعات الأردنية وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين من أجل استضافة بعض المراجعين من ذوي الخبرة والكفاءة لربط الجانب النظري بالعلمي وذلك من خلال عقد محاضرات وندوات في المجالات المهنية للمراجعة وخاصة في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، تدعيمًا للنواحي النظرية التي تقدمها الجامعات وتنمية للوعي الأخلاقي المهني لدى الطلبة الدارسين للمحاسبة.

* قيام جهات الرقابة والإشراف على المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم من خلالها مناقشة القوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات وما تتضمنه من قواعد للسلوك المهني، وهذا يساعد في تعزيز التزام مراجعي الحسابات بتلك القواعد عند أداء خدماتهم المهنية.

* دعوة الدارسين والباحثين لتناول موضوع الأخلاق المهنية في دراساتهم وأبحاثهم نظرًا لقلّة الكتابات في هذا المجال وأهميته لمهنة المحاسبة والمراجعة.

المراجع

أولا : المراجع العربية

أبو غانم، بلال (٢٠٠٣م) العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

بهجت، محمد فداء (٢٠٠٥م) دور مهنة المحاسبة والمراجعة في أسواق المال في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الملتقى الثاني لمكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون الخليجي، الكويت، دولة الكويت.

- جربوع، يوسف (٢٠٠٠م) *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق*، الطبعة الأولى، عمان: مؤسسة الوراق، الأردن.
- الحمود، تركي (١٩٩٤م) قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل، *المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس*، جامعة قطر، قطر، ص ص: ٣٢١-٣٤٨.
- خضير، مصطفى عيسى (١٩٩٦م) *المراجعة: المفاهيم والمعايير والاجراءات*، الطبعة الثانية، الرياض: عمادة شؤون المكتبات، جامعة الملك سعود.
- دهمش، نعيم (١٩٨٩م) استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، *مجلة المحاسب القانوني العربي*، العدد ٤٤، عمان، الأردن، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ص ص: ٩-١٣.
- رشيد، عبد الحميد، والحياري، محمود (١٩٨٤م) *أخلاقيات المهنة*، الطبعة الثانية، عمان، الأردن: دار الفكر.
- السهلي، محمد بن سلطان القباني، والخصيبي، سالم حميد (٢٠٠٤م) *الالتزام بالمعايير المهنية والاخلاقية وأثره على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة، الملتقى الأول لمكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون الخليجي، الفجيرة، دولة الامارات العربية المتحدة*.
- شركس، محمد (١٩٨٧م) *الإطار والأساسيات في المراجعة*، الكويت: ذات السلاسل.
- صيام، وليد (٢٠٠٣م) *العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات المهنية، المؤتمر العلمي المهني الخامس "التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة"*، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.
- صيام، وليد (٢٠٠٤م) *أهمية تفعيل جودة تدقيق الحسابات في ظل التطورات العالمية، المدقق، العدد ٥٨*، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، ص ص: ٣-٤.
- القاضي، حسين ، ودحدوح، حسين (١٩٩٩م) *أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية*، الطبعة الأولى، عمان، الأردن: مؤسسة الوراق.
- الكخن، دلال (٢٠٠١م)، *أخلاقيات المهنة وأتاعب المدققين، المؤتمر العلمي المهني الثالث "مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية"*، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.
- لطفي، أمين (٢٠٠٢م) *المراجعة في عالم متغير*، القاهرة: دار المكتبات الكبرى.

المصري، محمد (١٩٨٦م) *أخلاقيات المهنة*، الطبعة الثانية، عمان، الأردن: دار الفكر.
مطر، محمد (٢٠٠١م) مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث، المؤتمر العلمي المهني
الثالث "مدقق الحسابات والمسؤولية المهنية والقانونية والاجتماعية"، جمعية المحاسبين
القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.

المملكة الأردنية الهاشمية، قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣م.
المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م وتعديلاته.
المملكة الأردنية الهاشمية، نظام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٤٢) لسنة
١٩٨٧م.

المملكة الأردنية الهاشمية، نظام مزاول مهنة المحاسبة القانونية وفق القانون المؤقت رقم
(٧٣) لسنة ٢٠٠٣م.

ثانياً: المراجع الإنجليزية

- Amir, D. and Sonderpandian, J.** (2002) *Complete Business Statistics*, 5th Edition, New York: McGraw-Hill.
- Anderson, D.** (1986) Restructuring Professional Standards: The Anderson Report, *Journal of Accountancy*, September, pp: 92-104.
- Arens, A. and Loebbecke, K.** (1997) *Auditing: An Integrated Approach*, 7th Edition, Prentice Hall, Canada.
- Boynton, C., Johnson, N. and Kell, G.** (2001) *Modern Auditing*, 7th Edition, New York: John Wiley & Sons.
- Brown, P. A.** (2000) The AICPA Code of Professional Conduct and Exemplification: An Empirical Investigation of Auditor and Public Perceptions, *Pro Quest - Dissertation Abstracts*.
- Firth, M.** (1980) Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines, *The Accounting Review*, Vol. 55 pp: 451-466.
- Graham, W. C.** (2000) *Modern Auditing*, New York: John Wiley & Sons.
- Hermanson, H., Strawser, R. and Strawser, H.** (1987) *Auditing Theory and Practice*, 4th Edition, Irwin.
- IFAC, Hand Book**, (1996) *International Federation of Accountants*, New York.
- Shafer, E., Morris, E. and Ketchand, A.** (2001) Effects of Personal Values On Auditors' Ethical Decisions, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, (July,) 14 (3) : 254 – 277.

ملحق**مدى التزام مراجعي الحسابات
في الأردن بقواعد السلوك المهني****أداة جمع البيانات
الاستبانة****الأخ مراجع الحسابات المحترم****تحية طيبة وبعد:**

يسعى الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، ودراسة تأثير بعض المتغيرات الشخصية لمراجع الحسابات على مدى التزامهم بهذه القواعد.

وحيث إننا نعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة الباحثين في أبحاثهم التي تخدم تطور مجتمعنا، جننا وكلنا أمل أن نجد التعاون المعهود بكم من خلال الإجابة عن الأسئلة الواردة في الاستبانة.

إن تقديمكم للمعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة وبالتالي مساعدة الباحثين في تحقيق أهداف دراستهما والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة.

ونعدكم أن تعامل إجاباتكم بسرية تامة، وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، ونؤكد استعدادنا لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم في ذلك.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتجاوبكم

واقبلوا فائق الاحترام والتقدير

الباحثن

الاستبانة

القسم الأول

الرجاء وضع دائرة حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

(١) - العمر:

- أ- أقل من ٢٥ سنة
 ب- من ٢٥ سنة إلى أقل من ٣٥ سنة
 ج- من ٣٥ سنة إلى أقل من ٤٥ سنة
 د- من ٤٥ سنة إلى أقل من ٥٥ سنة
 هـ- ٥٥ سنة فأكثر

(٢) - المؤهل العلمي:

- أ- دبلوم كلية مجتمع فما دون
 ب- بكالوريوس
 ج- ماجستير
 د- دكتوراه
 هـ- أخرى (رجاء ذكرها.)

(٣) - التخصص العلمي:

- أ- محاسبة
 ب- إدارة أعمال
 ج- اقتصاد
 د- علوم مالية ومصرفية
 هـ- أخرى (رجاء ذكرها.)

(٤) - عدد سنوات الخبرة في مجال مراجعة الحسابات:

- أ- أقل من ٥ سنوات
 ب- من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات
 ج- من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة
 د- من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة
 هـ- ٢٠ سنة فأكثر

(٥) - في رأيكم، ما مدى تأثير القوانين المنظمة لمهنة المراجعة (قانون الشركات الأردني، نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية، نظام جمعية المحاسبين القانونيين) بما تتضمنه من عقوبات وحقوق وواجبات ومسؤوليات على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني:

- أ- إلى حد كبير جدا
 ب- إلى حد كبير
 ج- إلى حد متوسط
 د- إلى حد قليل جدا
 هـ- إلى حد قليل

القسم الثاني

الرجاء وضع إشارة (P) أمام درجة الموافقة التي ترونها مناسبة لكل من العبارات التالية:

الرقم	العبارات	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً
	يحرص المراجع على ممارسة عمله بصورة تؤدي إلى:					
٦-	رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور.					
٧-	زيادة ثقة الجمهور برأيه.					
٨-	تكوين سمعة طيبة له.					
	يهتم المراجع - من خلال الندوات والمؤتمرات وما شابهه - بإبراز دور مهنة المراجعة في:					
٩-	المحافظة على أموال المجتمع.					
١٠-	تنمية الأموال لدعم الاقتصاد بشكل عام.					
١١-	يتجنب المراجع الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالمهنة وتسيء إلى الآخرين.					
١٢-	يمتنع المراجع عن دفع عمولة أو نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية.					
١٣-	لا يخرج المراجع عن نطاق مهمته واختصاصه عند قيامه بعملية المراجعة.					
١٤-	يحرص المراجع على كتمان الأسرار والمعلومات التي يطلع عليها خلال عمله، ولا يصرح بها لأي طرف عدا الجهات التي يوجب القانون تقديمها لها.					

الرقم	العبارات	إلى حد كبير جدًا	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جدًا
١٥-	يحرص المراجع على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به وبعميله من خلال العقد الموقع بينهما.					
	يبلغ المراجع خطيًا كلاً من رئيس مجلس إدارة الشركة محل المراجعة ومراقب عام الشركات، حال اطلاعه أو اكتشافه الأمور التالية:					
١٦-	المخالفات التي ترتكبها الشركة محل المراجعة لقانون الشركات.					
١٧-	المخالفات التي ترتكبها الشركة محل المراجعة لنظامها.					
١٨-	الأمر المالية ذات الأثر السلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية.					
١٩-	الاختلاسات التي يكتشفها في الشركة محل المراجعة.					
٢٠-	التلاعب أو التزوير في حسابات الشركة محل المراجعة.					
	يمتنع المراجع عن:					
٢١-	المضاربة بأسهم الشركة التي يراجع حساباتها.					
٢٢-	عرض خدمة مهنية أو تقديمها مقابل أتعاب تتوقف على ما يتبين من النتائج بعد أداء هذه الخدمة.					
٢٣-	قبول مزايا مالية من عملائه غير أتعابه التي يستحقها مقابل عمله.					
	يحرص المراجع على:					

الرقم	العبارات	إلى حد كبير جدًا	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جدًا
-٢٤	خلق علاقات إيجابية مع زملائه.					
-٢٥	تتمية روح التعاون مع زملائه وتوثيقها.					
-٢٦	يأخذ المراجع موافقة مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين مسبقاً إذا طلب منه إبداء رأيه في عمل مهني قام به زميله.					
	يتمتع المراجع عن منافسة زميله للحصول على عمل مهني بطريقة مخلة بكرامة المهنة من خلال:					
-٢٧	إرسال منشورات للعملاء.					
-٢٨	الدخول في مناقصات على الأتعاب.					
	يتمتع المراجع عن منافسة زميله للحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق:					
-٢٩	عرض أو قبول أتعاب أقل.					
-٣٠	انتقاد أعمال زميله بصورة تلحق الضرر بسمعته.					
	إذا طلب أحد العملاء من المراجع أن يحل محل زميل له، فإنه قبل أن يقبل المهمة:					
-٣١	يأخذ موافقة العميل للاتصال والاستفسار من زميله عن أسباب إقالته أو استقالته من عمله.					
-٣٢	يتأكد من زميله من عدم وجود أسباب مهنية تحول دون الموافقة على قبول المهمة.					
-٣٣	يحرص المراجع على عدم قبول المهمة قبل تصفية حقوق زميله.					

الرقم	العبارات	إلى حد كبير جدًا	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جدًا
-٣٤	يأخذ المراجع موافقة عميله قبل أن يقدم أي إيضاح يطلبه زميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم الخدمات المهنية للعميل.					
-٣٥	إذا كلف المراجع من قبل زميله بتقديم خدمة مهنية محددة لعميل معين، فإنه لا يتوسع بتقديم خدمات أخرى غير ما تم التكاليف به أصلاً، إلا بعد الحصول على موافقة خطية مسبقة من زميله.					
	يحرص المراجع على:					
-٣٦	التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء الخدمات المهنية.					
-٣٧	إظهار موضوعيته ونزاهته لمستخدمي القوائم المالية.					
	يتمتع المراجع عن:					
-٣٨	احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى غير مهنة المراجعة.					
-٣٩	مراجعة حسابات شركة يكون شريكاً فيها.					
	يحرص المراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات شركة مساهمة عامة على:					
-٤٠	عدم الاشتراك في تأسيسها.					
-٤١	عدم الاشتراك في مجلس إدارتها.					
-٤٢	عدم العمل بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها.					
-٤٣	ألا يكون شريكاً لأحد أعضاء مجلس إدارتها في شركة أخرى.					
-٤٤	ألا يكون له مصلحة مادية فيها تتجاوز قيمتها ٥٪ من ممتلكاته.					

الرقم	العبارات	إلى حد كبير جدًا	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جدًا
-٤٥	عند قيام المراجع بإعداد قوائم وبيانات مالية غير مراجعة لعميله، فإنه يذكر في كل صفحة من صفحات هذه القوائم والبيانات عبارة صريحة تفيد بعدم إبداء رأيه فيها.					
	يمارس المراجع مهنة المراجعة في نطاق:					
-٤٦	القوانين المنظمة لها.					
-٤٧	نظام جمعية المحاسبين القانونيين.					
-٤٨	ما يصدره مجلس إدارة الجمعية من تعليمات.					
	يحرص المراجع على تطوير كفاءته العلمية والعملية من خلال:					
-٤٩	المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تعقدتها الجهات المهنية.					
-٥٠	متابعة ما يستجد على معايير المحاسبة والمراجعة.					
	يتمتع المراجع عن القيام بعمل يعرض عليه:					
-٥١	لا يقتنع بصحته مهنيًا.					
-٥٢	يؤدي إلى إلحاق الضرر بالغير أو بالمجتمع.					
	يتمتع المراجع عن:					
-٥٣	إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه البيانات المالية محل المراجعة.					
-٥٤	التوقيع على تقارير عن حسابات ختامية وميزانيات لم تراجع من قبله أو من قبل موظفيه.					

الرقم	العبارات	إلى حد كبير جدًا	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جدًا
-٥٥	التوقيع على عدالة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي العادل للشركة محل المراجعة.					
	يحرص المراجع على عدم ارتكاب أي إهمال سواء كان بسيطاً أم جسيماً يلحق الضرر بعمله وبالغير من خلال:					
-٥٦	القيام بواجباته والتزاماته المهنية المحددة له بموجب العقد والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة.					
-٥٧	بذل العناية المهنية المناسبة في تنفيذ مهمة فحص البيانات وإبداء رأيه حولها.					
-٥٨	يعمل المراجع على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء رأيه في البيانات المالية محل المراجعة.					
-٥٩	يحرص المراجع على تخطيط عملية المراجعة بعد الاطلاع على أعمال الشركة بعناية.					
-٦٠	يشرف المراجع على أعمال المراجعة التي يؤديها مساعدون.					
	يحتفظ المراجع بأوراق تتعلق بعملية المراجعة للشركة محل المراجعة:					
-٦١	توضح قيامه بواجباته.					
-٦٢	توفر الأسس التي استند إليها في إعداد تقريره وإبداء رأيه.					
	يذكر المراجع في تقريره:					

الرقم	العبارات	إلى حد كبير جدًا	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جدًا
٦٣-	مدى توفير الشركة محل المراجعة للبيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعمله وفقاً لقواعد المراجعة المتعارف عليها.					
٦٤-	عدم ثبات الشركة محل المراجعة في تطبيق المبادئ المحاسبية وأثره على القوائم المالية.					
٦٥-	الأسباب الجوهرية التي دعت إلى الامتناع عن إبداء رأيه.					
٦٦-	الأسباب الجوهرية التي دعت إلى إبداء رأي مضاد حول القوائم والبيانات المالية المراجعة.					

مع جزيل شكرنا وعظيم تقديرنا

الباحثان

The Extent of the Auditor's Compliance in Jordan with the Ethical Codes of Professional Conduct

Waleed Z. Seiam

*Assistant Professor Department of Accounting,
Faculty of Economics and Science Administration
Al-Hashemeia University, Amman, Jordan*

and

Mahmod F. F. Abo - Ahmeed

*Assistant Lecturer
Faculty of Fincese Administration
AAI-Al-Bait University, Amman, Jordan*

Abstract. This study aims at determining the extent to which External Auditors comply with the ethical codes of Professional Conduct in Jordan. These could be classified into general codes; codes relating to the relationship between the auditor and his/her clients, codes relating to the Auditor's relationship with other practitioners, codes relating to the Independence of the Auditor; and codes relating to Observing Professional Conduct.

The researchers have made various assumptions to achieve the aims of the study and find answers to the raised questions.

The research methodology was based on examining data collected from various resources, including; books, periodicals, former researches and legislations work. All these were examined to provide the primitive data that formed the theoretical frame of this research.

The researchers have designed a questionnaire, which was disseminated to research community to obtain the basic information needed.

The research community included the Jordanian registered qualified Auditor's in Jordan, with total Number of 455 Auditors. The questionnaire was distributed to a random sample of 105 Auditors.

The research shows that there is a commitment in observing the professional conduct in Jordan by the Auditor's community. The extent of observing professional conduct could be classified as follows:

- 1- Codes of Professional conduct relating to Compliance with the Auditor's professional Performance.
- 2- Codes of Professional conduct relating to supporting the Independence of the Auditor.
- 3- Codes of Professional conduct relating to the relationship between the Auditors and their Clients.
- 4- The General Codes of the Professional Conduct.
- 5- Codes of Professional conduct relating to the relationship between the Auditors and their colleagues.

In view of the results, the researchers have come with various recommendations; the most important are those; that the concerned supervisory and controlling authorities shall organize seminars to discuss the codes of professional conduct. This will help to support commitment of these codes by auditor while practicing professional services.

The researchers recommended that it is important to consider the moral concepts of professional conducts of Public Accounting and Auditing professions in Jordan in University disciplines for undergraduates, and urging students and researchers to undertake the moral conducts in their study and researches.