



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي- الجزائر
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في
المؤسسة الاقتصادية
دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات ولمسيرين المصلحة المالية
والمحاسبية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في المسار علوم التجارية.
فرع: مالية ومحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

عباسي صابر

إعداد الطالبة:

مصباح سهام

رقم التسجيل: تطلب من القسم
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية: 2014-2015

الإهداء

إلى من غرس في قلبي الحب و التقدير و علمني الأخلاق
الكريمة ورباني على صدق القول و الرغبة بالمعرفة منذ نعومة
أظفري رابع مصباح " أبي الغالي " حفظه الله.

إلى من تعلمت على يدها حب الحياة و العطف و الحنان إلى من
خلقت في قلبي براعم الزهور و خضرة البساتين أوريدة وفاي
"أمي الحبيبة " حفظها الله.

إلى أشقاء روحي إلى من ذقت معهم طعم الدنيا.....
إخوتي الأعزاء " باية، فاطمة، ليندة، محمد، كريم " حفظهم الله.

إلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء.

عبد الباسط، فاتح،

صديقتي: سعيدة، جهاد

إلى كل من يزداد تواضعا عندما يزداد علما.

شكر و تقدير

بعد حمد الواحد الأحد والصلاة والسلام على نبيه المصطفى عليه وعلى آله أزكى الصلاة والسلام، لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى الأستاذ الفاضل " عباسي صابر " التي تشرف بقبول الإشراف على هاته المذكرة، والذي لم يبخل علي بإرشاداته و نصائحه القيمة و توجيهاته المجدية.

كما أتقدم بالشكر للجنة المناقشة لما بذلوه من جهد، كما ولا أنسى أن أشكر كل أساتذة و مؤطري كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير وكل من تفضلوا بالمساهمة في إنجاز هذه المذكرة. وبالأخص الدكتور أحمد قايد نور الدين، والأستاذ مناصرية إسماعيل.

الملخص:

نهدف من هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مدى تأثير القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية باعتبارهما متغيران غير ملموسان يصعب قياسهما. من خلال الدراسة عينة من محافظي الحسابات ومسيرين المصلحة المالية والمحاسبية سنة 2015 لخصت الدراسة إلى إن نمط القيادة والثقافة الأخلاقية من العوامل المؤثرة بقوة على سلوك المدقق. الكلمات المفتاحية:

قيادة، ثقافة أخلاقية، سلوك المدقق، مؤسسة اقتصادية

Summary:

Aim of this study was to try to determine the effect of moral leadership and culture on the behavior of the auditor in the economic institution as Tangibles variables is difficult to measure.

Through a sample study of Governors of the accounts and financial and accounting Gérants interest in 2015 summarized the study indicated that moral leadership style and culture of the factors influencing the behavior of strongly auditor.

Key words:

Leadership, ethical culture, the behavior of the auditor, economic institution

فهرس المحتويات

الصفحة	عنوان الموضوع
	شكر وعران
	إهداء
أ	مقدمة
6	الفصل الأول: القيادة وثقافة الأخلاقية في المؤسسة الاقتصادية
7	تمهيد
8	المبحث الأول: القيادة في المؤسسة الاقتصادية
8	المطلب الأول: تعريف القيادة وأهميتها
9	المطلب الثاني: أنواع القيادة وأشكالها
10	المطلب الثالث: محددات سلوك القيادي
13	المبحث الثاني: الثقافة الأخلاقية في المؤسسة الاقتصادية
13	المطلب الأول: ماهية الأخلاق وثقافة الأخلاقية
15	المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية
20	المطلب الثالث: الصعوبات الناشئة عن التعارض بين القيم الأخلاقية التي تواجه المحاسب والمدقق
22	المبحث الثالث: معايير القيم الأخلاقية المرتبطة بالقيادة والمؤسسة
22	المطلب الأول: القيم الأخلاقية في المؤسسة الاقتصادية
26	المطلب الثاني: معايير القيم الأخلاقية المرتبطة بالقيادة
27	المطلب الثالث: معايير القيم الأخلاقية المرتبطة بالمؤسسة
29	خلاصة
30	الفصل الثاني: سلوك مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية
31	تمهيد
32	المبحث الأول: محددات سلوك المدقق
32	المطلب الأول: مفهوم سلوك المدقق ومحدداته
33	المطلب الثاني: معايير السلوك الأخلاقي المثالي
36	المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني

38	المبحث الثاني: واقع سلوك المدقق في إطار تجارب الدولية
38	المطلب الأول: حالة شركة ENRON
39	المطلب الثاني: حالة شركة World Com
40	المطلب الثالث: حالة شركة
41	المبحث الثالث: أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق
41	المطلب الأول: ضغوطات القائد على سلوك المدقق
41	المطلب الثاني: أثر القيادة الأصيلة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق
43	خلاصة
44	الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
45	تمهيد
46	المبحث الأول: دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات ومسيرين مصلحة المالية والمحاسبة
46	المطلب الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة
48	المطلب الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان
59	خلاصة
60	خاتمة
63	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان وأوزانهم	1
47	معايير تحديد الاتجاه	2
48	توزيع العينة حسب الوظيفة	3
49	توزيع العينة حسب المؤهل	4
50	توزيع العينة حسب العمر	5
51	توزيع العينة حسب الجنس	6
52	مقياس ثبات ألفا كرومباخ	7

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	قواعد السلوك الأخلاقي في مهنة المحاسبة ومبادئه	1
20	التعارض بين القيم والمعايير الأخلاقية التي نريد من المحاسب الالتزام بها	2
22	المؤثرات العامة على سلوك الأفراد	3
24	تطور الفكر الأخلاقي	4
34	ميثاق السلوك المهني	5
35	الفرق بين مبادئ والمثل العامة لقواعد السلوك	6
49	تقسيم عينة الدراسة حسب الوظيفة	7
50	توزيع العينة حسب المؤهل	8
51	توزيع العينة حسب العمر	9
51	توزيع العينة حسب الجنس	10
53	المجال الأول	11
55	المجال الثاني	12
57	المجال الثالث	13

مقدمة

تتميز القيادة بالعملية التي يتم من خلالها التأثير على سلوك الأفراد و الجماعات و ذلك من اجل دفعهم للعمل برغبة واضحة لتحقيق الأهداف معينة. من هنا نذكر أن التأثير على سلوك الأفراد و الجماعات بحاجة إلى قائد و ليس إلى مدير .

و هناك إرشاد يقول كن قائدا و ليس مديرا ,ذلك لان القائد يستمد قوته و قيادته من حب الأفراد لذلك فهم يطيعونه و يقدرونه "إما المدير فيستمد قوته في الهيكل التنظيمي حيث أن المدير مفروض على الأفراد من خلال موقعه في الجهاز الإداري حيث أن الثقافة الأخلاقية في الأعمال و المؤسسات في العقود الأخيرة بالاهتمام الكبير في العالم ,و بدأت الأصوات تطالب بتطبيق و ممارسة الأبعاد الأخلاقية هي المحرك نحو المؤسسات للثقافة الأخلاقية

أن قيم الأخلاق في المؤسسة تشكل قوام الثقافة التي تأخذ بها قائد المؤسسة في تحديد نمط النشاط و الآراء و السلوك ,فالقيادة يغرسون ذلك النمط الفكري و الأخلاقي في العاملين من خلال تصرفاتهم ثم تتسرب و تنمى هذه الثقافة الأخلاقية إلى العاملين اللاحقين بالإضافة إلى أن الثقافة الأخلاقية في المؤسسة تشكل إطار الأنماط السلوك المختلفة للفرد ,لان لكل مؤسسة ثقافتها الخاصة لها و التي تتطور مع مرور الوقت.

و بالرغم من التطورات المهنية في جميع المستويات و مختلف الأعمال ظهرت أيضا هذه التقنية المفيدة في مهنة التدقيق والتي دعمت على مستوى العالم خصوصا في ظل الجهود المبذولة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA و مكاتب محاسبة GAO و معهد المدققين في ولايات المتحدة الأمريكية و الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و لجنة COSO إلا أن مهنة التدقيق لم تواجه مع بداية الألفية الثالثة ,بمثل ما واجهت من حالة عدم اتزان و ضعف و تدهور و هذا نتيجة لسلسلة الفضائح المالية و المحاسبية التي أصابت العديد من كبرى المؤسسات العالمية التي كشفت عن عدم الشفافية المنتشرة في أوساط الأعمال.

من هنا قد نصل إلى أن نوجه الثقافة و الأخلاق أيضا في مهنة التدقيق المحاسبي و الاهتمام بدراساتها و كنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي في الثقافة الأخلاقية و درجة تأثيرها على وظيفة التدقيق, فقد تم اعتبارها كنشاط لتقييم يساعد المدقق في الحكم عن كيفية تنفيذ الأنشطة في المؤسسة .

و قد كون المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين و أعمالهم بضرورة الالتزام بالسلوك الأخلاقي المهني و ان مسؤولية المهنيين تتعدى المسؤولية الشخصية و الالتزام بالمتطلبات التشريعات و القوانين لتصل إلى المسؤولية اتجاه العملاء و الزملاء الممارسين للمهنة مع التمسك بأخلاقيات المهنة و حتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية,من هنا نقول أن أخلاقيات و سلوك المهنة و قواعدها المهمة جدا للمدقق و بدونها فان المدقق مهما عمل لا يستطيع المستفيد من القوائم المالية أن يحصل على الثقة المطلوبة.

الإشكالية:

✓ ما مدى اثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة

الاقتصادية الجزائرية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يتطلب منا تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما دور وأهمية القيادة؟
2. ما هي القيم الأخلاقية والسلوكية لمهنة مدقق الحسابات؟
3. ما هو واقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات بالمؤسسة الاقتصادية؟

الفرضيات:

وللإجابة على التساؤلات ننطلق من الفرضيات الأساسية التالية:

- 1- القيادة والثقافة الأخلاقية لها دور وأهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
- 2- للقيادة أثر على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية؟
- 3- للثقافة الأخلاقية اثر على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية؟

تحديد إطار الدراسة:

الحدود المكانية:

ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري في ظل دراسة أثر القيادة و الثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية إضافة إلى استجواب لعينة من محافظي الحسابات و مسيريين للمصلحة المالية و المحاسبية في المؤسسة .

الحدود الزمانية: سنة 2015

أسباب اختيار الموضوع:

- قلة الدراسات في الموضوع.
- اعتبار سلوك المدقق من أهم العوامل المؤثرة على مصداقية الكشوفات المالية
- دراسة اثر بروز رضا وضعية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في الموضوع

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة لهذا الموضوع لآثر الضغوطات القيادة و الثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق ,و نظرا لأنها تقوم على أساس قياس اثر قواعد السلوك و آداب مهنة التدقيق على جودة هذه العملية . و في التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق هذا المفهوم على البيئة الاقتصادية و الاستفادة منها في تطوير الممارسة و الثقافة الأخلاقية للقائدين و تطور مهنة التدقيق, و بالتالي تحقيق جودة عملية التدقيق من خلال سلوكه و الاستفادة منها و بالتالي تحقيق جودة التقارير المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية.

أهداف الدراسة:

1/ توضيح الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق و التعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية

2/ التعرف على آراء المديرين و القائد و المدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية و ذلك لتحسين جودة عملية التدقيق و كذلك الوقوف على السلبيات التي تحدث من فاعلية عملية التدقيق.

مناهج الدراسة:

تتطلب دراسة ومناقشة إشكالية البحث المشار إليها في الفقرات السابقة الاعتماد على: المنهج الاستقرائي و المنهج التفسيري.

الدراسات السابقة:

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية للموضوع، وللافادة من بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيرات وفيما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات:

أولاً. الدراسات العربية:

• دراسة أحمد 2002: جاءت تحت عنوان:

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين في الشركات المساهمة العامة، ومع تحديد فيما إذا كان هناك اختلاف بين آراء هذه الأطراف الثلاثة، وذلك من خلال توزيع استبانته عليهم، وتوصل الباحث إلى العديد من النتائج حول مستوى مهنة تدقيق الحسابات، وجودة أعمالها ومن أهم هذه النتائج ما يلي:

1. تحرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية.
2. عدم تفعيل بعض القوانين المهنية المتعلقة بأداب وسلوك المهنة، كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية.
3. عدم التزام بعض مكاتب التدقيق بتطبيق نظام رقابة على جودة أعمال التدقيق، وذلك من خلال إنشاء قسم خاص داخل مكتب التدقيق يهتم بمراقبة سياسات وإجراءات عمليات التدقيق داخل المكتب.

• دراسة اشرف عبد الحليم محمود كراجة 2004 : تحت عنوان:

مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها "دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقيد 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 بهمل دراسة ميدانية بواسطة استبانة هدفت إلى معرفة مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد

السلوك المهني في الأردن ومن وجهة نظر كل من: مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن. وقد وصل الباحث إلى الاستنتاجات التالي:

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

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

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

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

ثانياً. الدراسة الأجنبية:

• دراسة Fisher 2001 عنوان الدراسة :

Role stress the typesa behavior pattern , and external auditor job satisfaction and performance.

هدف الدراسة :

التعرف على مدى تأثير نمط الشخصية على العلاقة بين ضغوط العمل وكلا من الرضا الوظيفي والادعاء عن المراجع الخارجي.

أهم النتائج :

هناك تأثيراً إيجابياً بين ضغوط العمل وكلا من الرضا الوظيفي والادعاء عن المراجعين اصطحاب نمط الشخصية (أ) ولا توجد مثل هذه العلاقة عند المراجعين أصحاب نمط الشخصية (ب).

• دراسة Gary S. Monroe 2006 عنوان الدراسة:

PROFESSIONAL SCEPTICISM OF AUDITORS: A CROSS-CULTURAL EXPERIMENT

هدف الدراسة:

تبحث هذه الدراسة آثار الثقافة، ومخاطر الاحتيال ومخاطر الخطأ، والمعرفة التدقيق والمساءلة على الشك المهني مراجعي الحسابات. يتم قياس الشك المهني في الدراسة الحالية في خمس طرق: مخاطر الاحتيال المتصورة، والمخاطر المتصورة الخطأ، وعدم الثقة، وإجراءات التدقيق غير تصادمية وإجراءات التدقيق المواجهة. إلى حد بعلمنا، لا توجد دراسات أن دراسة ما إذا كانت تؤثر الثقافة على الغش وتقييم المخاطر الخطأ وأعمال المراجعة المزمعة.

أهم النتائج:

النتائج التي توصلنا إليها هي التي تهم المنظمين بالنظر إلى التركيز الحالي على المواءمة بين معايير المراجعة. مع تزايد عدد الشركات متعددة الجنسيات التي تتطلب مراجعة الحسابات والتدقيق الشركات الدولية توسيع

روابطها عبر المزيد من البلدان، وسوف يكون من المفيد للشركاء التدقيق في مختلف البلدان لفهم كيف ولماذا يمكن أن نتوقع أن يكون مختلفا بين الدول بوصفها وظيفة من القرارات التدقيق الاختلافات الثقافية الموجودة بين الشركاء التدقيق والموظفين في جميع أنحاء البلدان. ومن المرجح أن تقليل التفسيرات الخاطئة وتقديم سبل للتعامل مع الاختلافات وهذا الفهم سوف دراسة تأثير الثقافة على قرارات التدقيق والأحكام مساعدة الشركاء التدقيق، وخصوصا في الشركات المتعددة الجنسيات، لفهم كيف تختلف القرارات التدقيق. من بلد إلى آخر بسبب الاختلافات في القيم والمعايير، والشخصية والتدقيق المعرفة المشتركة المراجعين داخل كل ثقافة. وبما أن هناك توقعات الاختلافات في القرارات التدقيق، وتتوقع قرارات موحدة غير واقعي وغير المرجح أن يؤدي إلى سوء الفهم.

خطة وهيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعية قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول. **الفصل الأول:** تطرقنا فيه إلى القيادة والثقافة الأخلاقية في المؤسسة الاقتصادية من خلال المبحث الأول، تناولنا فيه القيادة في المؤسسة الاقتصادية، أخلاقيات المؤسسة الاقتصادية وعلاقة معايير القيم الأخلاقية المرتبطة بالقيادة والمؤسسة من خلال المبحث الثاني والثالث على الترتيب.

الفصل الثاني: بعنوان سلوك المدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية من خلال المبحث الأول تطرقنا فيه حول ماهية سلوك المدقق، وواقع سلوك المدقق في إطار التجارب الدولية، و أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة من خلال المبحث الثاني والثالث على الترتيب.

الفصل الثالث: قمنا بتخصيصه لدراسة الاستبيان لعينة من محافظي الحسابات و مسيري المصلحة

المالية و المحاسبية.

تمهيد:

تتميز القيادة بفعالية مستمرة وهي تعبر عن علاقة شخص بآخر فهي العلاقة القائمة بين المدير والمرؤوسين والتي بواسطتها يمكن للمدير أن يؤثر تأثيرا مباشرا على سلوك العاملين معه. حصل موضوع القيادة الأخلاقية على اهتمام كبير في السنوات الأخيرة، فالقيادة الأخلاقية أصبحت قضية مهمة في السنوات الأخيرة، فقد اكتسبت اهتمام الأكاديميين، والمدراء والسياسيين على حد سواء، على وجه الخصوص مع زيادة القضايا غير الأخلاقية لكبريات الشركات العالمية. إن السبب الرئيسي الذي نتجت عنه هذه القضايا غير الأخلاقية هو فشل قيادة المؤسسات في ممارسة السلوك الأخلاقي وتعزيزه وتأثيره السلبي على سلوكيات المسيرين.

المبحث الأول: القيادة في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر القيادة من أهم الركائز التي تعتمد عليها المؤسسة في مختلف نشاطاتها وفي التطور والتنامي التكنولوجي والثقافي وكبر حجم المؤسسات وتشعب أعمالها فنوع العلاقات الداخلية والخارجية كل هذا تجعل المؤسسة جاهدة في مواجهة البحث والاستمرار في مواكبة التغيرات والتطورات وهذا لا يتحقق إلا في ظل القيادة الواعية.

المطلب الأول: تعريف القيادة وأهميتها

أولاً- تعريف القيادة:

تعرف القيادة بأنها قدرة الفرد في التأثير على شخص أو مجموعة من الأشخاص وتوجيههم وإرشادهم من أجل تعاونهم على العمل بأعلى درجة من الكفاية في سبيل تحقق الأهداف الموضوعية¹. عرفها "Bass": على أنها العملية التي يتم عن طريقها إثارة اهتمام الآخرين وإطلاق طاقتها وتوجيهها نحو الاتجاه المرغوب².

عرفها "L.wolman": القيادة بأنها مجموعة من خصائص الشخصية التي تجعل التوجيه والتحكم في الآخرين أمراً ناجحاً³.

أما جون اترزيوني "J.ETZIONI": يعرفها بأنها مهارة تستند على السمات الشخصية للقادة لحث القبول الطوعي لمرؤوسين في مجال واسع من المواضيع⁴.

التعريف الشامل: يمكن القول أن القيادة تتطلب ما يلي: *وجود مجموعة من الأفراد تتأثر بالقائد وتصرفاته. *وجود قائد من المجموعة ذي تأثير وفكر إداري، وقرار صائب وقدرة على التأثير الإيجابي في سلوك الجماعة. *الاتفاق على أهداف مشتركة شحب الوصول إليها. *حصول عملية التأثير للقائد على المرؤوسين.

ثانياً- أهمية القيادة:

تكمن أهمية القيادة في⁵:

إنها حلقة وصل بين العاملين وبين خطط المؤسسة وتصوراتها المستقبلية.

إنها الحلقة التي تنصهر في داخلها طاقم المفاهيم والسياسات والإستراتيجيات.

تمكن المؤسسة من تحقيق الأهداف المرسومة.

تعميم القوة الإيجابية في المؤسسة وتقليل الجوانب السلبية بقدر الإمكان.

السيطرة على المشكلات العمل ورسم الخطط اللازمة لعملها.

¹ فتحي الويشي، الأساليب القيادة والأخلاق الإدارية للموارد البشرية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، 8 شارع أحمد فخري، الطبعة الأولى 2013، القاهرة، مصر، ص 101.

² نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 90.

³ طريف شوقي، السلوك القيادي وفعالية الإدارة، دار غريب، القاهرة، 1993، ص 34.

⁴ Pierre collerette pouvoir, leadership, autorité dans organisations, edpess de l'université, Quebec, sd, P154.

⁵ محمد حسين العجمي، الاتجاهات الحديثة في القيادة الإدارية والتنمية البشرية، دار المسيرة، عمان، ط2، 2010، ص ص 65 - 66.

مواكبة التغيرات المحيطة وتوظيفها لخدمة المؤسسة.

ومن هنا نلاحظ أن القيادة تستمد أهميتها من العنصر البشري لأنه أصبح حور الاهتمام المؤسسة وأهم مورد من مواردها التي تساهم في تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: أنواع القيادة وأشكالها

أولاً- أنواع القيادة:

يمكن تصنيف القيادة إلى¹:

القيادة الرسمية: وهي القيادة التي تمارس مهامها وفقاً لمنهج التنظيم أي اللوائح والقوانين التي تنظم أعمال المؤسسة، فالقائد الذي يمارس مهامه من هذا المنطق تكون سلطاته ومسؤولياته محددة من قبل مركزه الوظيفي والقوانين واللوائح المعمول بها.

القيادة غير الرسمية: وهي تلك القيادة التي يمارسها بعض الأفراد على التنظيم وفقاً لقدراتهم ومواهبهم القيادية وليس من مركزهم ووضعهم الوظيفي، فقد يكون البعض منهم في مستوى الإدارة التنفيذية أو الإدارة المباشرة إلا أن مواهب القيادة وقوة شخصيته بين زملائه وقدرته على التصرف والحركة والمناقشة والإقناع يجعل منه قائداً ناجحاً، فهناك الكثير من النقابيين في بعض المؤسسات يملكون مواهب قيادية تشكل قوة ضاغطة على الغدارة في تلك المؤسسات.

وبشكل عام فإن كلا النوعين من القيادة لا غنى عنه في المؤسسات فالقيادة الرسمية وغير الرسمية متعاونان في كثير من الأحيان لتحقيق أهداف المنظمة ولما أنتجت معان في شخص واحد.

ثانياً- أشكال القيادة²

القيادة الجماعية: تتضمن توزيع المسؤوليات والأدوار القيادية بين الأفراد حسب قدرات كل منهم وليس هناك شيء في طبيعة القيادة نفسها يتطلب تركيزها أو توزيعها، أي أن الصناعة قد توزع الوظائف القيادية في يد قائد واحد أو قد توزعها على عدد من الأعضاء ومن ثم فهي ضد تركيز القيادة في يد فرد، فيتم تحديد الأهداف معاً للوصول إليها، فهي تتبع من المبادئ الديمقراطية.

يتخذ هذا الشكل في المشاركة كأسلوب قيادي وهذا يعني تحويل الأعضاء سلطة اتخاذ القرارات ووضع السياسات وإصدار الأوامر وكلما زادت المشاركة الإيجابية كلما كان ذلك محققاً لمفهوم القيادة الجماعية. ومن أهدافها خدمة الفرد والمجتمع من خلال إشباع رغبات الفرد وتنمية القدرة على القيادة.

بالإضافة لتخفيف العبء عن المدير ودفعه ليتفاعل مع الجماعة، إلا أنها قد تؤدي إلى نتائج سلبية مثل الفوضى، حيث يصبح كل فرد له الحق في قول لكلمة النهائية فيما يتصل بعمل الجماعة إلى جانب أنها قد تثير الصراع بين المدير والأتباع.

¹ زيد منير عبوي، القيادة ودورها في العملية الإدارية، دار البداية، الطبعة الأولى 2008، شارع الملح حسين، عمان، ص 26.

² فتحي الويشي، مرجع سابق، ص 114، 115.

القيادة الإدارية: كثير ما قيل عن القيادة بصفة عامة ينطبق على القيادة الإدارية فالمدیر عليه أن يكون أكثر تأثيراً في سلوك أعضاء الجماعة بالأسلوب الديمقراطي بعيد عن الارستقراطية والتسلطية والبيروقراطية. وأسس القيادة الإدارية هي أسس وقفية، أي أنها قد تعمل في بعض المواقف ولا تعمل في البعض الآخر لأن استجابة المرؤوسين لنفس الأسلوب تختلف حسب طبيعة العمل وحسب الجنس وحجم الجماعة، كذلك تتوقف على مهارات الإداري وحاجات المرؤوسين، ومنها:

إعطاء المرؤوسين قدر كبير من الحرية في وضع خطة العمل وتحديد الأهداف والإشراف الذي يتسم بالرقابة العامة، والتعليمات المفصلة وزيادة الشعور بالمسؤولية وارتفاع الروح المعنوية. الحفاظ على تماسك الجماعة وتضامنها مما يحسن أداء المرؤوسين. القيادة المتميزة حول الجماعة مما يؤدي إلى نتائج أفضل من القيادة المتمركزة حول الإنتاج.

المطلب الثالث: محددات سلوك القائد

إن السلوك القيادي يتأثر بعدد من المتغيرات والقوى التي يسهم كل منها بقدر معين في تشكيله ومن هذه المتغيرات نجد: خصال القائد، خصال المرؤوسين، خصائص المهمة، خصائص النسق التنظيمي.

أولاً- خصال القائد:

تعد خصال القائد من بين المحددات الرئيسية للسلوك، ومن أهم تلك الخصال:¹

سمات شخصية للقائد: وهي خصال وجدانية قد تكون مكتسبة أو موروثية، تتسم بالدوام النسبي، من شأنها أن تحدد بدرجة كبيرة من السلوك أو الاستجابات التي يصدرها القائد في تعامله مع الآخرين وفي سبيل المثال القائد المرتفع على سمة العدوانية يميل إلى التفاعل بصرامة بينما يلتزم المنخفض على هذه السمة أسلوباً يتسم بالتسامح.

نسق القيم: بما أن لكل قائد نسقه القيمي فإن سلوكيات القائد تختلف لا محال في حل نفس المشاكل، فالنظرة إلى قيمة المساواة قد تختلف من قائد لآخر، فالذي تشغل هذه القيمة مكاناً بارزاً في نسقه القيمي، سيكون حريصاً على أن يزيل ويجد من مظاهر التمييز بينه وبين مرؤوسيه، أما الذي لا يعبر أي اهتمام لقيمة المساواة فتكون معاملته لمرؤوسيه في توسيع وتعميق ذلك التميز.

مستوى الخبرة الفنية: يعكس مستوى الخبرة الفنية للقائد كلا من مستوى المهارة الفنية التي يتمتع بها في مجال العمل، ومستوى القدرات العقلية والإبداعية إذ سيعتمد عليها القائد في قيادته لمرؤوسيه ويجعلها المصدر الرئيسي للقوة التي يركز عليها في قيادتهم بدلاً من قوة الصلاحيات الممنوحة له بحكم منصبه.

مستوى الدافعية للإنجاز: تتجسد في أن القائد الذي لديه قدر مرتفع من الدافعية وخاصة نحو الإنجاز يواجه القدر الأكبر من طاقته نحو تحقيق أهداف المنظمة، ويهتم بعامله لبلوغ تلك الأهداف عكس القائد ذو الدافعية المنخفضة الذي يخصص قدر ضئيل من وقته وجهده المرتبط بالعمل، وبهذا فالفرق في مستوى دافعية القائد للإنجاز سينتج عنها اختلافات في طبيعة سلوكهم مع مرؤوسيه وطريقة أدائهم لأعمالهم.

¹ طريف وقي، السلوك القيادي وفعالية الإدارة، دار غريب، القاهرة، 1992، ص ص 126، 134.

مفهوم القائد عن ذاته: مفهوم الذات تشير إلى تلك التصورات والمعارف والمشاعر التي يتبناها الفرد عن ذاته فالقائد الذي يتبنى تصورا لذاته مفاده انه متواضع أو يجب أن يكون كذلك، سيعمل جاهدا على أن يكون سلوكه مع أتباعه في المواقف العديدة التي يتفاعلون فيها معا وترجمة عملية لهذا التصور.

تصورات القائد حول خصال أتباعه: هي الصورة التي يعطيها القائد لأتباعه، فإن كانت كذلك هذه الصورة مثلا "المرؤوسين كسالى"، فسيعمل معهم بطريقة مباشرة، أما إذا تصور بأنهم غير كسالى، فسيدهم يعملون ويؤدون مهامهم دون أن يشرف عليهم مباشرة، فالصورة التي أعطاها القائد هنا للمرؤوسين مفادها أنهم يرحبون بالمسؤولية ويسعون دائما لتحقيق ذاتهم¹.

ثانيا - خصائص المرؤوسين:

يعتبر هذا المتغير من المتغيرات الهامة في تحديد أسلوب القيادة الإدارية لأن القائد يتعامل مع المرؤوسين مباشرة، مما يجعل سلوكه وردود أفعاله وثيقة الصلة بهم، وغالبا ما يتحدد أسلوبه القيادي من خلال ما يفعلونه أو ما يفشلون في فعله ويشتمل هذا المتغير على ما يلي²:

توقعات المرؤوسين: من المفترض أن من يشغل موقعا قياديا في منظمة ما قد يتأثر بصورة معينة بتوقعات الآخرين ممن يعملون معه، ويعمل على أن يتواكب معها وهو ما يتعلق عليه "رايتزمانوديوكس" (WRIGHTSMAN AND D'EAUX) بقولها أن القائد الكفاء هو الذي يدرك ما يريد الآخرين أن يصلوا إليه وأن يعدل سلوكه في ضوء هذا الإدراك حتى ينال تقبل الجماعة ويحفزها للأداء.

مستوى نضج المرؤوس: يعكس مستوى نضج المرؤوس كلا من مستوى خبرته بالعمل ومستوى دافعيته لأدائه، فالعامل الناجح هو القادر والراغب في بذل المزيد من الجهد لإنجاز مهام العمل على النحو الاكمل، وعلى القائد لكي يصبح مؤثرا في العامل أن يعدل سلوكه حتى يلائم مستوى نضج العامل، وعلى القائد أن يغير سلوكه حين ينتقل العامل إلى مرحلة اعلى من مراحل النضج. فعلى القائد حين يكون مستوى نضج العامل منخفض أن يركز في تعامله معه على الاهتمام بالمهمة بقدر أقل بالعلاقات الإنسانية نظرا لان العامل في هذه الحالة بحاجة إلى اكتساب مهارات ومعلومات خاصة بأداء المهمة، أما حين يزيد مستوى نضج العامل فعلى القائد أن يقلل من المتابعة المباشرة والإشراف الضيق بما لا يفضي إلى الإخلال بقواعد العمل.

سلوك المرؤوسين مع القائد: سلوك القائد مع عامله يحدد جزئيا تبعا للأسلوب الذي يتعاملون به معه، فحين يتعامل المرؤوس على نحو جاف مع قائده بغض النظر عن مبرراته الشخصية لذلك فلا نتوقع من القائد التودد إليه بل بعامله بجفاء، وفي المقابل حين يتصرف المرؤوس على نحو ودي مع قائده فإن هذا المسلك قد ينعكس إيجابيا في المزيد من أشكال السلوك ذات الطابع الإنساني من القائد نحوه.

¹ سعاد نايف البرنوطي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل، عمان، 2004، ط2، ص 353.

² عامر مصباح، خصائص القيادة عند الرسول صلى الله عليه وسلم، دار هومة، الجزائر، 2003، ص ص 83، 84.

مدى الاستعدادات لتحمل المسؤولية: حين يدرك العاملون المسؤوليات الملقاة على كاهلهم على أنها تعبير عن الثقة فيهم يتقبلونها بأنفس راضية، فلنا أن نتوقع أن يوسع القائد مدى المسؤولية المنوطة وحيز المشاركة المتاحة لهم في مجال اتخاذ القرارات المتصلة بالعمل.

ثالثاً - خصائص المهمة:

وتشمل هذه الخصائص المتغيرات التالية:¹

غموض المهمة: عندما تكون المهمة غامضة نوعاً ما يترك القائد الحرية للمرؤوسين ليؤدوا المهمة بالأسلوب الذي يناسبه وبالتالي يتيح القائد للمرؤوسين حيزاً كبيراً من المشاركة.

قابلية المهمة للتقسيم: عندما نستطيع تقسيم المهمة إلى عدة أجزاء وتوزيع كل جزء على عامل، فهنا يستطيع القائد أن يراقب بكل وضوح أجزاء هذه المهمة، فالعامل الذي يفشل في أداء أي خطوة يسهل اكتشافه، ومن ثم مساءلته، في هذه الحالة تتسع سلطة القائد في إشرافه على المرؤوسين.

¹ طريف شوقي، مرجع سابق، ص ص 143، 147.

المبحث الثاني: الثقافة الأخلاقية في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: ماهية الأخلاق وثقافة الأخلاقية

أولاً- تعريف الأخلاق:

وردت تعاريف كثيرة للأخلاق ويمكن نذكر منها:

" الأخلاق هي مجموعة القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد و ما هو سيئ ما هو الصواب وما هو الخطأ ".¹

كما يمكن القول بأن الأخلاق تشمل ما يلي: العدل، المساواة، تكافؤ الفرص ، الصدق، الأمانة، الثقة، الاستقامة، وفق ذلك فإن أي عمل ينافي هذه المفردات يعتبر عملاً غير أخلاقياً.²

أي هي المبادئ والقيم التي تحكم أفعال وقرارات الأفراد و المجتمعات أو المؤسسات، وهي المفاهيم الخلقية التي تحدد السلوك، وفيما إذا كان صحيحاً أو غير صحيح.

ومن خلال التعاريف نستنتج بأنها تصب في مجملها على كون الأخلاق هي عبارة عن تحديد للسلوك، ومؤشر للتمييز ما هو صحيح ما هو خطأ وماهية المبادئ والقيم الأخلاقية التي يجب أن يعمل بها كل فرد أو مؤسسة. الحاجة إلى الأخلاق في المؤسسات:

لقد أصبحت الأخلاق من الأمور التي تهتم بها المؤسسة وذلك لأسباب عديدة يمكن تحديدها: (ص 140). شيوخ بعض الأعمال غير المرغوب فيها، مما ولد الإحساس المتزايد بأن المؤسسات أصبحت في تصرفاتها أقل أخلاقية، مما كانت عليه في السابق، مما يكشف عن الحاجة إلى الأخلاق في علاقاتها مع المؤسسات الأخرى. هناك مراجعة للمفاهيم السائدة التي ترى بأن المؤسسة تهدف من أجل بقائها واستمرارها، مما أدى إلى إضفاء أهمية كبيرة على الربح فيها، دون أن يرافق ذلك اهتمام واضح باعتبارات الأخلاقية.

سلوك الأفراد والمجتمعات لا يمكن ضبط من خلال التشريعات القانونية فقط لذلك تكون الحاجة إلى معايير أخلاقية تحدد النمط السلوكي للأفراد وبما يتفق مع القيم الأخلاقية السائدة وبالتالي يمكن القول بأن المسؤولية الأخلاقية هي أكبر من المسؤولية القانونية.

ثانياً- أهمية الالتزام بالأخلاق:

يقال: إنك إذا وظفت شخصاً لديك فقد وظفت أخلاقاً معه. هذه القواعد السلوكية عامة. قد تلتزم بالقواعد واللوائح. ولكن هذا الالتزام يتأثر بعمق وصلابة الاقتناع بالأساس الخلقية بهذه القواعد:³

هذا الالتزام الخلقية ضروري وله منافع عديدة:

الاهتمام بالأخلاق يسهم في تحسين المجتمع ككل، بحيث تتراجع الممارسات الظالمة وتوفر الفرص المتكافئة للأفراد وتنفيذ الأعمال على كفاءة واستخدام الموارد الممدودة فيها بأكثر نفعاً.

¹ نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة والمسؤولية أعمال في شركات الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر وتوزيع الأردن، 2005، ص 16.

² إبراهيم الخلوف سكاوي، إدارة المعرفة الممارسات والمفاهيم ، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 206.

³ صديقي محمد عفيفي، أخلاق المهنة عند أستاذ الجامعة، وكالة الأهرام للتوزيع، مصر 2003، ص ص 23-24.

الالتزام بأخلاقيات العمل يسهم في شيوع الرضي الوظيفي.

أخلاقيات العمل تدعم البيئة المواتية بروح الفريق.

إدارة أخلاقيات العمل بكفاءة تشعر العاملين بالثقة بالنفس والثقة بالعمل بأنهم يقفون على عمل نزيه وشريف.

الالتزام الأخلاقي في المؤسسة يؤمنها من المخاطر بدرجة كبيرة حيث يكون هناك ابتعاد عن المخالفات وتقييد بالقوانين وما القانون لإقامة أخلاقية.

الالتزام بمواثيق أخلاقية صارمة يدفع المتعاملين إلى اللجوء في تعاملاتهم إلى الجهات الملتزمة أخلاقيا، وبالتالي تتجح الممارسات الجيدة أو الصحيحة في طرد الممارسات السيئة من ساحات العمل.

وجود ميثاق أخلاقي تلتزم به المؤسسة يكون بمثابة دليل أو مرجع يسترشد به الجميع ليس فقط في تصرفاتهم وإنما أيضا عندما تزداد الخلافات.

ثالثا - أهمية الثقافة الأخلاقية في المؤسسة:

إن مؤسسة في أي مجتمع هي نظام فرعي له، وحيث أنه إذا تبين أن ثقافة المجتمع نسيج من عدة عناصر، تربط بين أفراد المؤسسة فلا شك أن هذا المفهوم ينعكس أيضا على مفهوم الثقافة تنظيمية في أساليب تحقيقها وانعكاساتها على الأنظمة الفرعية في المؤسسة كما أنها عامل أساسي في مدى نجاح المؤسسة واستمرارها.¹

وتعرف ثقافة المؤسسة بأنها طريقة عمل الأنشطة المتعلقة بالمؤسسة حيث أن هذه الطريقة تعبر عن أسلوب فهم مشترك لأهداف وسياسة المؤسسة، فهي تعمل كإطار مرجعي للعاملين ومرشدهم لسلوكهم. وقد تزايد الاهتمام بأن ثقافة المؤسسة بمضمونها الأخلاقي والقيمي تشكل أساسا مبنيا لتجانس ووحدة العاملين، مصدرا قويا لولائهم في المؤسسات الناجحة، وقد أشار Peter و Waterman إلى أن المؤسسات الأكثر نجاحا تتسم بـ 8 سمات أساسية وكانت السمة 5 هي الإمساك بالبعد الأخلاقي القيمي.²

إن الاهتمام بثقافة المؤسسة بدأ منذ 1980. وهذا لما لاحظ المسيريون الأوروبيون والأمريكيون بأن نجاح المؤسسات اليابانية يرجع إلى ثقافتهم وحسب نظريتهم افترضوا أن إستراتيجية المؤسسة ترجع إلى عملية التفاعل بين المسيرين في المؤسسة الذين يتقاسمون نفس المعتقدات والقيم.³

وأخلاقيات المؤسسة (تملي ثقافة المؤسسة بعد أخلاقي) هو بمثابة سلاح مخصص للتسيير المؤسسة بالطريقة أفضل، وهناك فئتين تدعم هذا الرأي. فالبعض منهم يرى أن أخلاقيات المؤسسة ترفع وتقوي المؤسسة. وتعطي الكثير من النتائج الايجابية أما البعض الآخر يرى بأنها السبب المباشر والرئيسي في تعظيم أرباح المؤسسة.

إن أخلاقيات المؤسسة تعمل على تقوية علاقات الثقة بين مختلف المتعاملين مع المؤسسة كما أن ثقافة المؤسسة لم تعد تقتصر على المسيرين فقط، وإنما تبدأ من قمة المؤسسة (الإدارة العليا)، مروراً بالإدارة الوسيطة حتى تصل إلى قاعدة المؤسسة (الإدارة الدنيا) ويتوجب على الإدارة العليا نقل مختلف القواعد والمبادئ إلى كل

¹ نادية حميدي صالح، الإدارة البيئية والممارسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر 2003، ص 127.

² نجم عبود نجم، مرجع سابق، ص ص 86-90.

³ Jean- pierre helfer, michel kali, jacques orsoni « managment cas etapp lication» edition vurhert paris,2005,p318.

العاملين في المؤسسة وبالتالي تصبح أخلاقيات المؤسسة عاملاً مشجعاً لمختلف العاملين . تشكل لديهم الأساس بأن مسؤولية نقل قيم المؤسسة تقع على عاتق كل العمال وليس على عاتق الإدارة فقط.

وبالتالي يكون العاملون متحليين ومشبعين بالقيم والأخلاق في مختلف أقسام المؤسسة.¹

المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية

أولاً- مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة:

إذا كانت دراسة الأخلاقيات في مهنة المحاسبة تعد دراسة فرعية لدراسات الأخلاقيات بصفة عامة، فليس هناك اتفاق على تعريف محدد لمصطلح الأخلاقيات، فالبعض عرف مصطلح الأخلاق على أنه " دلالة عن معايير مقبولة بالإجماع تخص السلوكيات الخاصة بالتعامل أو المهنة أو التجارة أو التخصص"، في حين عرفت الأخلاقيات بأنها " مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي إذا تتركز في مفهوم الصواب و الخطأ في السلوك".

ويؤيد الباحث وجهة نظر أحد الباحثين بأن الأخلاقيات هي وثيقة تحديد المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب أن يتبعها أفراد المجتمع جمعية معينة، وبأنها بيان معايير المثالية لمهنة من المهن، تتبناه جماعة أو مؤسسة لتوجيه أعضائها لتحمل مسؤولياتهم المهنية"، ولقد استخدمت كلمة الأخلاقيات مع العديد من المسميات والميادين المعرفية، فنجدها قد استخدمت مرة مع العمل، وفي هذا الإطار عرفت أخلاقيات الأعمال بأنها " هي كل ما يتعلق بالعدالة، وبعض النواحي مثل توقعات المجتمع والمنافسة بنزاهة و الأعمال، والعلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية، والتصرف المنظمي في البلد الأم وخارج الحدود".²

في حين يرى احد الباحثين أن أخلاقيات الأعمال هي " الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما، وتوضيح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ بشكل نسبي في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون، والذي تلعب فيه الثقافات التنظيمية والقيم وأنظمة المنظمة وأصحاب المصالح دوراً أساسياً في تحديده"، كما استخدمت مرة أخرى مع المهنة فعرفت أخلاقيات المهنة " بأنها مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الموظف سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث تكون مراعاتها محافظة المهنة وشرفها والإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها".

كما جاء مصطلح الأخلاقيات مع تدقيق، فعرفت أخلاقيات مهنة التدقيق بأنها " بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق، حيث إن استقلالية مدقق القطاع العام وسلطته ومسؤوليته تضع متطلبات أخلاقية جسمية على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة المحاسبية وعلى عاتق الموظفين الذين يشغلهم أو يستخدمهم لإنجاز العمل الرقابي، ويتعين أن تأخذ أخلاقيات مهنة مدقق القطاع العام في الاعتبار المتطلبات الأخلاقية للموظفين المدنيين عامة ومتطلبات المدققين خاصة بما في ذلك التزامهم إزاء واجباتهم المهنية "

¹ نجم عبود نجم، مرجع سابق، ص 99.

² طه أحمد حسن الأردني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق- دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2008، ص 155- 164.

ومما سبق يتضح أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاسب سلوكا معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها، لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.

ثانياً- القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة (المفهوم والأهداف، المبادئ والقواعد)

1. مفهوم القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وأهدافها:

لقد أسهمت المنظمات المهنية سعياً منها نحو تأدية رسالتها وتحقيق أغراضها في وضع معايير لمساواة أداء المهنة يسترشد بها أعضاؤها في إتمام مهامهم، كما وضعت هذه المنظمات قواعد للسلوك المهني بهدف رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها ويمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها "عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المهني بأنها" عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي يشجع على مستوى عال من الأداء من خلال تأكيد على النشاط الإيجابي، ولكن هذه المبادئ لا تملك صفة الإلزام، كما تتكون من قواعد تمثل الحدود الدنيا للسلوك والأداء، والمحددة من المؤسسات المهنية التي أصدرتها¹.

ويؤيد الباحث ما جاء عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في تركيبة قواعد السلوك المهني والتي عرفها بأنها مبادئ وقواعد وتفسيرات وأحكام، المبادئ تمثل نصوصاً تعبر عن مسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك، وقواعد واسعة وتعطي وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ، والشروحات والتفسيرات والتي توفر توجيهات حول نطاق وتطبيق القواعد من دون أن تحد منها وأحكاماً تلخص تطبيقات القواعد والتفسيرات على مجموعة من الأوضاع والحالات الحقيقية. وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض عدة تكاد تكون الأغراض الآتية أهمها، لأنها واردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهني وهي²:

رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.

تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأصيل العلمي للمدقق وحياد مدقق الحسابات في عمله والشروط التي يسنها للاشتغال بالمهنة. بث روح الطمأنينة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من عملاء وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة.

ومما سبق يتضح أن القواعد السلوك المهني تهدف أساساً إلى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن تلتزم بها أعضاء مهنة المحاسبة.

القواعد والمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة

¹ المرجع السابق، ص 156.
² نفس المرجع السابق، ص 157.

تحتاج مهنة المحاسبة على نحو خاص إلى أن تمتلك قواعد للسلوك المهني يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة، لأن هذه المهنة تعمل في عالم متغير تنهار فيه شركات وتخطئ فيه مشاريع أخرى، في حين تعجز مشاريع عن القيام بأعمالها، فضلا عن الانهيار الاقتصادي المتزايد في بيئة كهذه تظهر أهمية وجود قواعد للسلوك المهني، ويرى البعض أن الطريقة الوحيدة للحكم على مهنة معينة هو سلوك أعضاء تلك المهنة والمهن يمكن أن تزدهر عن طريق سمعتها التي تتصل بحافظها على قيم عديدة كالثقة والاحترام والكفاءة المهنية، والكرامة... والاتجاهات الحديثة في القواعد الأخلاقية تتجه نحو الآتي¹:

الاختصار؛

السهولة والوضوح والانتظام؛

أن تكون معقولة، مقبولة، عمليا يمكن تطبيقها؛

أن تكون شاملة؛

أن تكون ايجابية.

وإذا أريد للقواعد الأخلاقية تعمل بفاعلية فيجب اخذ القضايا الآتية في الاعتبار:

حماية المهنة وكذلك الجمهور العام، على اعتبار أن ذلك يمثل الأهداف الأساسية للقواعد المهنية.

يجب إنشاء قواعد أخلاقية تحتوي على مجموعة من معايير سلوكية.

يجب مراعاة هذه القواعد بصفة مستمرة حتى تستجيب للمواقف والأزمات الجديدة.

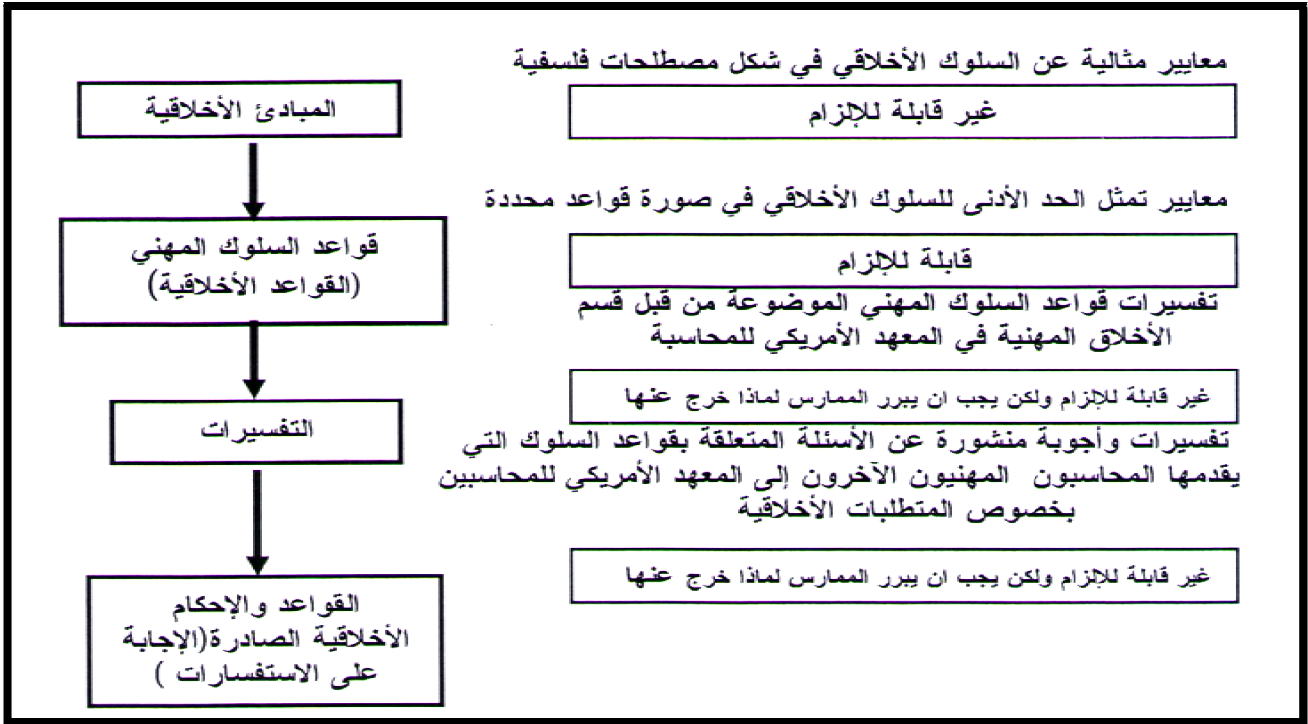
يجب إنشاء لجنة تقصي المخالفات وإعداد المحاكمات بالتعاون مع غيرها من المهن.

وفي ضوء ما سبق يتضح بأن القواعد الأخلاقية للسلوك المهني توفر التوجيهات والقواعد الأخلاقية للمهنة والتي

يمكن توضيحها بالشكل الآتي:

¹ المرجع السابق، ص 158.

الشكل رقم (1): قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة ومبادئه



المصدر: طه أحمد حسن الأردني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2008، ص 159

وفيما يأتي توضيح لهذه المتطلبات والقواعد¹:

المبادئ الأخلاقية : وهي عبارة عن نصوص تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطارا عاما للقواعد التي تحكم السلوك، إذ تحتوي المبادئ المتعلقة بالسلوك المهني على مناقشة عامة عن خصائص معينة يجب توافرها في المحاسب والمراجع.

القواعد الأخلاقية: وهي واسعة وتغطي وصفا دقيقا للسلوك الذي يعد مخالفا للمسؤوليات المفروضة في قواعد السلوك المهني. ويشمل هذا الجزء قواعد واضحة يجب على المراجع إتباعها أثناء ممارسة المحاسبة العامة، ونظرا لان هذا القسم يعد القسم الوحيد إلي يحتوي على جزء من الميثاق يجب الالتزام به، فقد صيغ بلغة أكثر تحديدا من القسم الخاص بالمبادئ ونظرا لقابلية الالتزام، يشير العديد من الممارسين إلى ها القسم على أنه ميثاق السلوك المهني.

تفسيرات قواعد السلوك المهني: وهي جزء من القواعد السلوك المهني تتمثل بنشرات تصدر عن قسم مبادئ الأخلاق المهنية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتقديم التوجيهات حول نطاق وتطبيقات قواعد السلوك المهني.

الإجابة على الاستفسارات الخاصة بالقواعد والأحكام الأخلاقية : وهي جزء من قواعد السلوك المهني، هذه الأحكام تتوصل إلى تطبيقات القواعد وتفسيراتها على ظروف وحالات واقعية محددة.

¹ المرجع السابق، ص 159.

ونرى في الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن أهم القواعد الأخلاقية للمهنة التي يجب أن تلتزم بها المحاسب يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء هي:

الجزء الأول: وينطبق على المحاسبين المهنيين كافة ويشمل هذا الجزء الآتي:

النزاهة والموضوعية؛

الكفاءة المهنية؛

السرية؛

ممارسة أعمال الضرائب؛

نشاطات عبر الحدود؛

الإعلان.

في حين أن الجزء الثاني والخاص بالمحاسبين المزاولين لمهنة التدقيق تضمن الآتي:

الاستقلالية؛

الكفاءة المهنية والمسؤوليات تجاه استخدام غير المحاسبين؛

الأتعاب والعمولات؛

النشاطات التي تتناقض مع ممارسة مهنة المحاسبة؛

أموال العملاء؛

العلاقات مع محاسبين مهنيين آخرين ممارسين للمهنة؛

الإعلان واجتذاب العملاء.

أما الجزء الثالث والذي ينطبق في بعض الحالات على المحاسبين الموظفين في مكاتب الممارسة فيشمل الآتي:

التضارب في الولاء؛

مساعدة الزملاء المهنيين؛

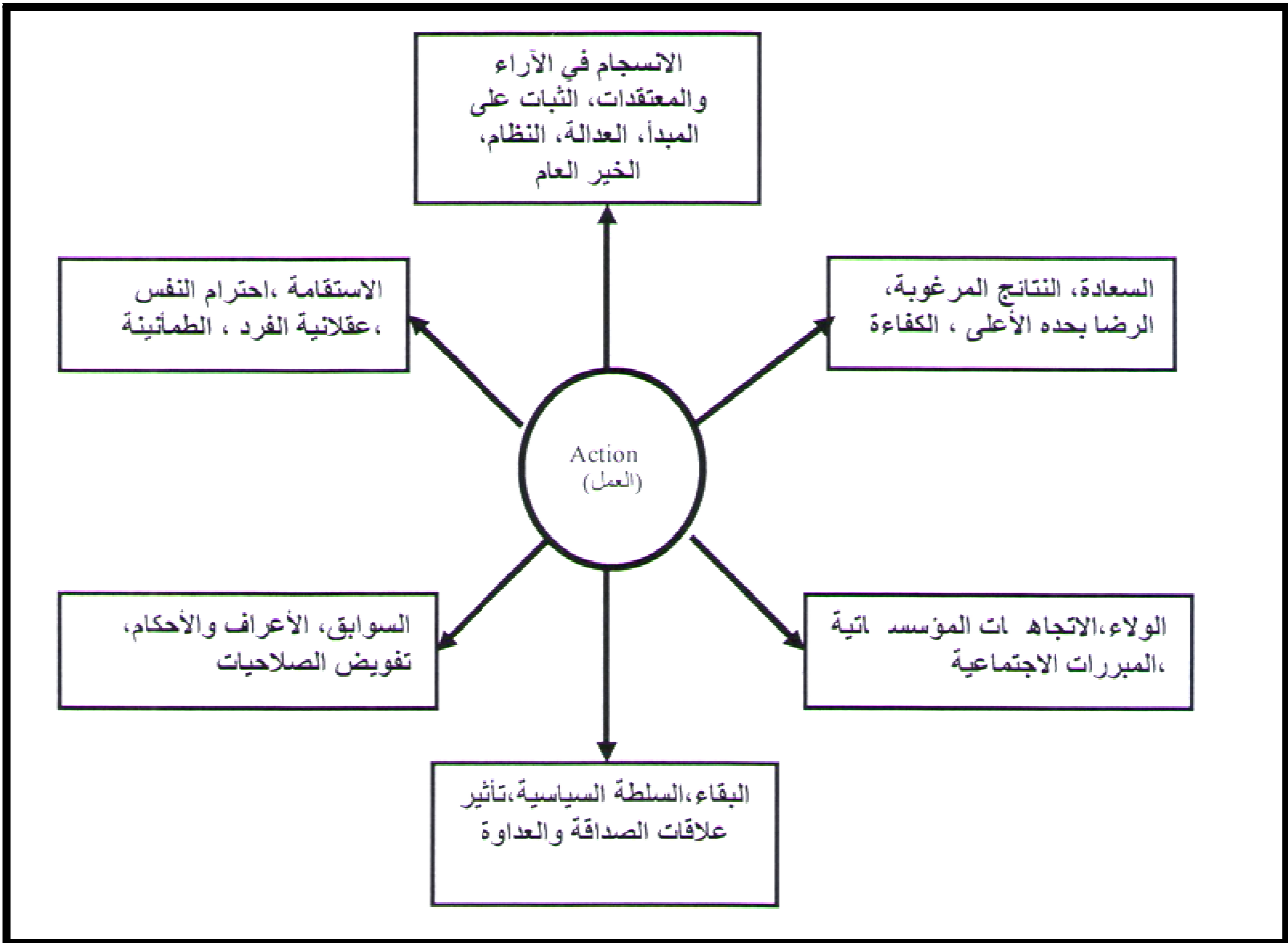
الكفاءة المهنية؛

عرض المعلومات¹.

¹ المرجع سابق، ص 160-164

المطلب الثالث: الصعوبات الناشئة عن التعارض بين القيم الأخلاقية التي تواجه المحاسب والمدقق إن مسؤولية المحاسب لا تتحدد بمعيار واحد إنما بمجموعة مركبة من المعايير الأخلاقية والمهنية والفنية والتنظيمية، وإذا ما تعارضت هذه المعايير مع بعضها البعض فإن ما ينتج غالبا هو شكل في التفكير وفي التنفيذ، ولتوضيح طبيعة التعارض بين القيم والمعايير الأخلاقية التي يفترض بالمحاسب الالتزام بها¹ نستعين بالشكل الآتي:

الشكل رقم (2): التعارض بين القيم والمعايير الأخلاقية التي نريد من المحاسب الالتزام بها



المصدر: طه أحمد حسن الأردني، مرجع سابق، ص 164.

يتضح من الشكل أن المحاسب يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه عدم الكشف عن أسرار الوحدة الاقتصادية (الولاء لها)، وفي نفس الوقت نفسه عليه أن لا يسكت حالة الفساد أو عدم إخلاص ممن هم في قمة الهرم الإداري، أو كيف يمكن للمحاسب ان يوافق بين سعيه لاستمرار الوحدة الاقتصادية ويقائها حتى وان لم تكن كفوءة؟ وكيف له التوفيق بين العدالة المطلوبة وبين سلطة الإداري أو تأثير الأصدقاء والتجرد من النظرة الذاتية؟

¹ المرجع سابق، ص 163

مثل هذه الأسئلة وغيرها تطرح بقوة عندما يطلب من المحاسب أن يسعى لتحقيق الرضا وهو في بيئة تعاني من التحيز أو أنها تضغط باتجاه أهداف ضيقة وهكذا تتجه حالة تناقض عندما لا يستطيع المحاسب أن يوافق بين مبادراته (التي يرى أنها عقلانية) بين اتجاهات الوحدة الاقتصادية التي يعمل بها والتي لا تتواءم وتوجهاته أو أنها تتعارض مع من يؤمن به من قيم.

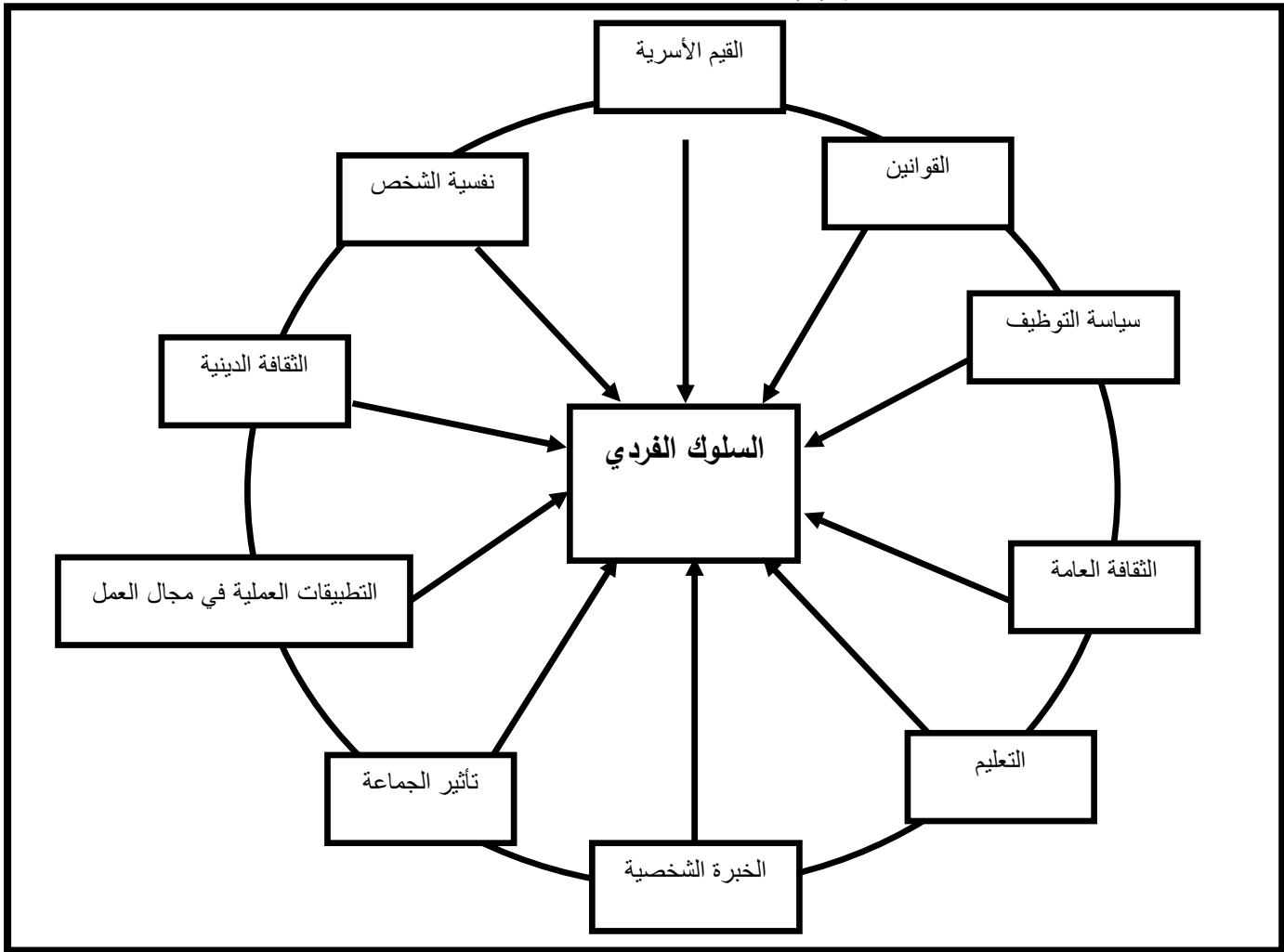
المبحث الثالث: معايير القيم الأخلاقية المرتبطة بالقيادة والمؤسسة

المطلب الأول: القيم الأخلاقية في المؤسسة الاقتصادية

وتتخصر خصائص السلوك الأخلاقي بالاتي¹:

1. انه سلوك هادف: تدل هذه الخاصية بمعنى انه سلوك الأخلاقي يسعى إلى تحقيق غاية معينة أو إشباع حاجة معينة.
2. انه سلوك متنوع: تدل هذه الخاصية انه يشير إلى السلوك يظهر في صورة متعددة ومتنوعة حتى يتوافق مع المواقف التي يواجهها.
3. انه سلوك مسبب: تشير هذه الخاصية أن السلوك لا يظهر من العدم لكن دائماً يكون هناك سبب يؤدي إلى نشأته.
4. انه سلوك يفترض به المرونة: بمعنى انه يتعدل طبقاً للظروف والمواقف المختلفة التي تواجه الفرد

الشكل رقم (3): المؤثرات العامة على سلوك الأفراد



المصدر: 10:23، 23/02/2015 www.acct-tomu.edu/smith/ethics/htm

¹ www.acct-tomu.edu/smith/ethics/htm 23/02/2015·10:23.

ويعرف البعض الآخر المبادئ الأخلاقية العالمية (الشمولية) التي يجب أن تتوفر في كل فرد هي: النزاهة، التكامل، المحافظة، الوفاء بالوعود، المساواة، العناية، اهتمام الآخرين، والسعي للتميز، والمسؤولية. إن المبادئ الأخلاقية تمثل الخصائص التي يجب أن تتوفر في السلوك الأفراد كافة وعلى النحو الآتي¹:
الأمانة: يتطلب هذا المبدأ أن يكون الفرد صادقاً وصريحاً ومباشراً ولا يسرق ولا يغش، وأن أهم أخلاق المسلم هي أمانته.

الاستقامة: حيث يجب على الفرد أن يكون صاحب مبدأ. أميناً مرفوع الرأس شجاعاً يعمل بما يقتنع به. حفظ الوعد: يشير هذا المبدأ بأنه يتعين على الفرد أن يحفظ الوعد الذي يقطعه على نفسه. وينفذ الالتزامات ويقوم باحترام الاتفاقيات.

الولاء والإخلاص: يشير هذا المبدأ بأنه على الفرد إن يكون مخلصاً للعائلة والأصدقاء والزبائن والوطن ولا يفصح عن معلومات تمثل أسراراً.

العدالة: هذا المبدأ يتعلق بان يكون الفرد عادلاً. منفتح الذهن لديه القدرة على الاعتراف بالأخطاء. وان يلزم العدالة.

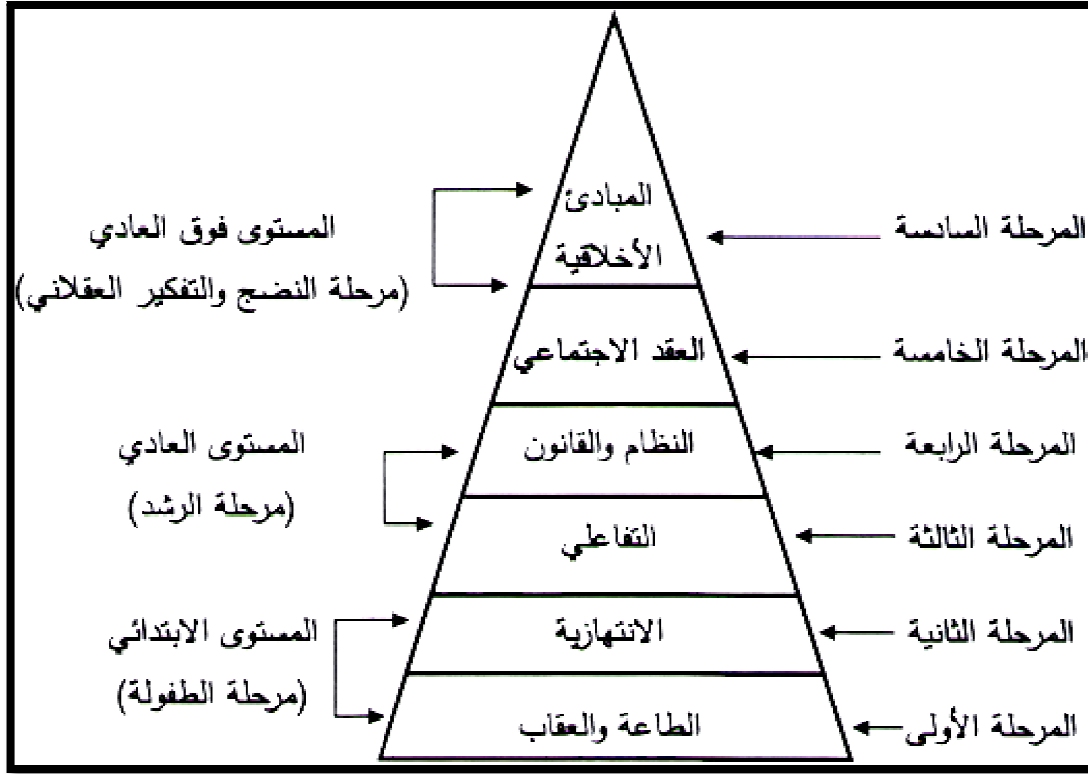
الاهتمام بالآخرين: يجب على الفرد أن يكون عطوفاً وكراماً لديه القدرة على العطاء وان يخدم الآخرين الذين هم بحاجة إلى المساعدة.

احترام الآخرين: يجب أن يبرهن على احترام الكرامة الإنسانية والخصوصية وحق الاختيار لكل فرد. أن يكون مواطناً صالحاً: أي يجب على الفرد أن يكون ملتزماً بالقوانين ومشاركاً في الخدمة العامة للمجتمع. **المثابرة والسعي للتفوق:** أي يجب على الفرد أن يكون مثابراً ويسعى إلى التفوق في كافة الأمور ويكون مجتهداً.

المساءلة: يشير هذا المبدأ انه يجب على الفرد أن يكون جديراً بالثقة وكذلك تحمل المسؤولية الأعمال المتعلقة بالنتائج المستقبلية الصحيحة منها والخاطئة ويكون مثلاً وقدوة للآخرين .

¹ www.acct-tomu.edu/smith/ethics/htm 23/02/2015·10:23.

شكل رقم (4) : تطور الفكر الأخلاقي



المصدر: www.acct-tomu.edu/smith/ethics/htm 23/02/2015،10:23.

أولاً- الأخلاقيات المهنية:

إن اتساع الأنشطة وتطورها والتي تقوم بها الوحدات الاقتصادية والقائمة على المعرفة أدى إلى ظهور المزيد من التخصصات المهنية ورافق هذا التطور ممارسات مهنية كثيرة ومتنوعة، فالأخلاقيات المهنية موضوع له أثر كبير في توجيه الأفراد، فهو لا يتعلق بالجوانب الفنية في العمل وإنما بالأساس الأخلاقي لهذا العمل. فهو لا يخاطب العقل وإنما يخاطب الضمير. وعلى ذلك فهو نوع من حوار النفس قبل أن يكون حوار مع الآخرين¹.

وقبل الإشارة إلى مفهوم أخلاقيات المهنة لابد من تعريف المهنة: هي كلمة ذات مدلول وصفي تشير إلى مجموعة من السمات الأساسية التي تتصف بها الكثير من المهن وتتطلب درجة عالية من المهارة القائمة على المعرفة المتخصصة².

وتعرف أخلاقيات المهنة : بأنها مجموعة قواعد وأصول متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحد التي تستلزم عند الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها. وان الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها وهي توفر غرضين بالنسبة لأعضائها المهنة الواحدة الأول: حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني: للجمهور.

¹ www.seddikaffifi.com/akhlak.doc 23/02/2015،10:23.

² www.mengos.net articles.asp. Htm 23/02/2015،10:23.

ثانياً- الالتزامات الأخلاقية للتدقيق ومفهومها وأهميتها و موقف المنظمات والهيئات الدولية

جميع المهن كالتدقيق والمحاسبة والمحاماة والمحاسبة لابد أن يكون لها دليل لآداب المهنة وسلوكها والذي يتوجب على أعضائها الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة وثقة الجمهور بها وفي مهنة المحاسبة والتدقيق أهم ما تصبو إليه الجهات المهنية العالمية ولأهمية الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والتدقيق وخطورته فإن سلوك المحاسب والمدقق وأخلاقيتهما يعدان حجر الأساس في نجاح المهنة.

أولاً- مفهوم الالتزامات الأخلاقية للتدقيق:

ويمكن تعريف الالتزامات الأخلاقية وفق ثلاث آراء¹:

الرأي الأول: هناك من يطلق على مصطلح الالتزامات الأخلاقية قواعد السلوك المهني حيث تعرف بأنها عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي يشجع على مستوى عالٍ من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الإيجابي .

الرأي الثاني: هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة التي تستلزم من المحاسب والمدقق سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام وذلك للمحافظة على المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عنها وعن شرفها .

الرأي الثالث: هي دراسة للمبادئ والقواعد الأخلاقية الخاصة بممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق مبتعداً بذلك عن أخلاقيات التطبيقية والتي تعني دراسة للمشكلات الأخلاقية والخيارات والمعايير في وظائف ومهن معينة ومواقف معينة محددة وكيفية تطبيق النظريات والمفاهيم القيمة في سياقات معينة.

ثانياً- أهمية الالتزامات الأخلاقية:

صنف البعض الالتزامات الأخلاقية الخاصة بتنفيذ مهنة التدقيق والمتعلقة بممارسي المهنة إلى ثلاث فئات:

الالتزام الأول: يتعلق بالالتزام المدقق تجاه زبائنه.

الالتزام الثاني: يتعلق بالالتزام المدقق تجاه زملائه في العمل.

الالتزام الثالث: يتعلق بالالتزام المدقق تجاه الجمهور.

ويشار إلى أهمية الالتزامات الأخلاقية في المهنة التدقيق هي²:

أن العلاقة المميزة لأي مهنة تمكن في قبول مسؤولياتها تجاه أفراد المجتمع.

مسؤولية المدقق المهني لا تقتصر على تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل ومعايير المحاسبة، وإنما تحددتها بصورة كبيرة المصلحة العامة.

لدى المدققين ودورهم في المجتمع من خلال الاعتماد على نتائجهم وتوصياتهم وآرائهم في العمليات المحاسبية التي تتم في المنشأة والتي لها تأثير على المجتمع.

أن المدققين يمكن أن يحافظوا على مركزهم الجيد عند استمرارهم في تقديم الخدمات المتميزة للجمهور .

¹ www.mengos.net articles asp. Htm 23/02/2015·10:23.

² www.nshwan.com/behaviorism.htm 23/02/2015·10:23.

ثالثاً- موقف المنظمات والهيئات الدولية من الالتزامات الأخلاقية والسلوكية للتدقيق:

أن مهنة التدقيق بحاجة ماسة إلى من يرفع مستواها المهني من خلال كوادرها والممارسين لها، مما يستوجب الالتزام بمبادئ وسلوكيات المهنة وأخلاقياتها وعلى المدقق أن يتحلى بأداب المهنة وسلوكها. وان لم يتحلى بها يعد ناكباً عن السبيل لأنه فرط بأداب وأخلاقيات وسلوكيات مهنته وقد اصدر العديد من المنظمات والهيئات الدولية مبادئ وقواعد ومعايير لأداب وأخلاقيات وسلوكيات المهنة، ويعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هو أول من اصدر دليلاً لأداب وسلوكيات المهنة عام 1971. وخضع الدليل لعدد من تطورات وإعادة الصياغة للأخذ بالمتغيرات المستجدة في بيئة المحاسبة والتدقيق¹.

المطلب الثاني: معايير القيم الأخلاقية المرتبطة بالقيادة

يرتبط هذا النوع من المعايير بالقيادة الإداريين للمؤسسة، ويعنى بضبط سلوك الفرد القائد، باعتبار أن نوع سلوكه يؤثر في أدائه، وفي أداء الموارد البشرية العاملة تحت سلطته. ويبدأ تأثير هذا النوع من المعايير الأخلاقية، من أعلى هرم السلطة في المؤسسة متجهاً إلى أسفله، فهو يهدف إلى تهيئة المناخ الأخلاقي للمستويات العليا من التنظيم.

وهذه المعايير هي قيم أخلاقية نهائية يجدر بالفرد القائد الوصول إليها، وفي سبيل ذلك، عليه أن يلتزم بمجموعة من القيم الأخلاقية الوسيطة:

أولاً- معيار القدوة الحسنة:

يفرض على الفرد القائد أن يكون² مثلاً واقعياً للسلوك الخلقى الأمثل، هذا المثال الواقعي قد يكون مثلاً حسيماً مرئياً ملموساً يقتدى به، وقد يكون مثلاً معنوياً حاضراً في ذهن الموارد البشرية، من خلال صورة مرتسمة في نفسها لسيرة وأقوال وأفعال قائدها. ويخدم الفرد القائد في تحقيقه لهذا المعيار، تحليله بقيمته:

1- الشورى: هي تقليب أوجه الرأي واختيار أنسبها.

2- الحياد: تجعل الفرد القائد غير متحيز لرأي معين في إصداره لقراراته، بعيداً عن التسرع والتعسف والتقليد الأعمى³.

ثانياً- معيار التقسيم والتخصص:

يمكن المؤسسة من الحصول على أفضل الموارد البشرية، لتأدية الأعمال والمهام الوظيفية، إدارية كانت أو تنفيذية.

ويستلزم تحقيق هذا المعيار من الفرد القائد أن يتحلى بقيمته⁴:

1- تقسيم العمل: وذلك حسب قدرات وإمكانات الموارد البشرية، دون إهمال رغباتها وميولاتها في العمل.

¹ www.nshwan.com/behaviorism.htm 23/02/2015:10:23.

² عبد الرحمن حسن حبنكة الميداني، الأخلاق الإسلامية وأسسها، الجزء الأول، دار القلم، دمشق-سوريا، الطبعة الخامسة، سنة 1999 م، ص 214.

³ الطيب داودي، أثر الإدارة بالقيم في التنمية البشرية المستدامة، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق وكلية الاقتصاد، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي: 09-10 مارس 2004 م، ص 09.

⁴ ديف فرانسيس و مايك وودكوك، القيم التنظيمية، ترجمة: عبد الرحمن أحمد هيجان، مراجعة وحيد أحمد الهندي وعامر عبد الله الصعيري، معهد الإدارة العامة، الرياض-السعودية، سنة 1995 م، ص 39.

2- **التخصص الوظيفي:** وتتقضي وضع الرجل المناسب في المكان المناسب، فالاختيار يكون وفق الخبرة الفنية والإدارية، والتعيين يتم طبقاً لاختبارات الكفاءة.

ثالثاً - معيار الالتزام:

ويستند على فكرة الإلزام (Obligation)، التي تعتبر القاعدة الأساسية لكل النظام الأخلاقي، ويرتبط هذا المعيار بتحقيق الفرد القائد لقيمتي¹:

1- **تحمل المسؤولية:** وتعني تعهد الفرد بتنفيذ الأعمال المعهودة إليه بأقصى قدراته، مع تحمله تبعات ما يحدث عن ذلك.

2- **الرقابة الذاتية:** في نفسه وتنميتها في نفوس الموارد البشرية العاملة تحت إمرته، بما يضمن السير الحسن للعمل في وجود الفرد القائد وفي غيابه.

رابعاً - معيار العدل:

أي مدى تقيد الفرد القائد بالحق في علاقاته مع الموارد البشرية، في كل عمل أو قول أو حكم أو وضع القوانين والنظم²، ويخدم الفرد القائد في تحقيقه لهذا المعيار، تحليه بقيمتي:

1- **المساواة:** التي ينصف بها نفسه والموارد البشرية العاملة تحت إمرته، من غير أن يعطي نفسه منافع أكثر، أو يعرضها لمضار أقل³.

2- **الإحسان:** تلطف حدة معيار العدل الصارم الجازم، وتترك المجال مفتوحاً أمام الفرد القائد للتسامح في بعض الحق، إيثاراً لود القلوب وشفاءً لغل الصدور.

المطلب الثالث: معايير القيم الأخلاقية المرتبطة بالمؤسسة

يطبق هذا النوع من المعايير على كل الموارد البشرية العاملة في المؤسسة، سواء كانت طبيعة المهام التي تؤديها إدارية أو تنفيذية، ويعنى بضبط سلوك الموارد البشرية العاملة في كل المستويات التنظيمية، باعتبار أن نوع سلوكها هو المحدد الرئيسي لكفاءة التنظيم ككل. وعليه، فإن تأثير هذا النوع من المعايير، يشمل كل مستويات هرم السلطة في المؤسسة، فهو يهدف إلى تهيئة المناخ الأخلاقي العام السائد في المؤسسة. وفيما يلي، عرض لهذه القيم النهائية (المعايير)، وما يرتبط بها من قيم أخلاقية:

أولاً - معيار الولاء:

أي شدة ارتباط واندماج الموارد البشرية مع المؤسسة، لأن⁴ لهذا الرابط النفسي أثر بالغ على اندماج الموارد البشرية في العمل، وتبنيها لقيم المؤسسة، ورغبتها في بذل قصارى جهودها لصالحها، والمحافظة على عضويتها فيها. ويخدم الموارد البشرية في تحقيقها لهذا المعيار، تحليلها بقيمتي:

¹ - محمد عبد الله دراز، دستور الأخلاق في القرآن: دراسة مقارنة للأخلاق النظرية في القرآن، تعريب وتحقيق وتعليق: عبد الصبور شاهين، مراجعة: السيد محمد بدوي، مؤسسة الرسالة ودار البحوث العلمية، مصر، سنة 1999 م، ص 21.

² - عبد الرحمن حسن حبنكة الميداني، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 622.

³ - ابن مسكويه، تهذيب الأخلاق، الجزء الأول، DVD Rom: المكتبة الشاملة، الإصدار الثاني، سنة 2006 م، ص 10.

⁴ - عبد الله عبد الغني الطجم وطلق بن عوض الله السواط، السلوك التنظيمي: المفاهيم والنظريات والتطبيقات، دار النوايح، جدة-السعودية، سنة 1996 م، ص 106.

1- **الوفاء:** هو ملازمة طريق المواثيق ومحافظة عهد الخلقاء.

2- **الانتماء:** هو شعور إيجابي يدفع الفرد لدمج مبادئ المؤسسة وقيمها، في أقصى شدته يوحد الفرد مع المؤسسة، بحيث يتمسك بها ويذود عنها.

ثانياً - معيار الحرية:

هو مدى قدرة الموارد البشرية على فعل الأشياء أو تركها في المؤسسة بإرادتها الذاتية، ويخدمها في تحقيق هذا المعيار، تحليلها بقيمتي:

1- **الاستقلالية:** هي انفراد الموارد البشرية بتدبير الأمور المتعلقة بعملها في المؤسسة بنفسها، دون الخضوع لوصاية أو رقابة.

2- **الطموح:** هي رغبة شخصية للنجاح، تتجلى في سلوك الفرد من خلال بحثه عن التفوق في تحقيق أهدافه المادية والمعنوية المنشودة¹.

ثالثاً - معيار الرشادة:

هو حسن تصرف الموارد البشرية في توظيفها للموارد المتاحة في المؤسسة، ومدى توفيقها في الاختيار بين البدائل الممكنة، تحليلها بقيمتي:

1- **المرونة:** هي قدرة الموارد البشرية على التكيف مع الظروف الطارئة وحالات عدم التأكد التي تواجهها أثناء تأديتها لعملها في المؤسسة، والتي لا تكون مهياً للتعامل معها مسبقاً².

2- **التدبير:** هي النظر إلى ما تؤول إليه عواقب الأمور بمعرفة الخير³، فحسن تدبير الفرد هو جودة رؤيته في استنباط الأصلح والأفضل، مما يتعلق بالفرد نفسه، أو ما يشير به على غيره في تدبير كل أمر متفاهم الخطورة⁴.

رابعاً - معيار المصلحة العامة:

يعني مدى تغليب الموارد البشرية العاملة في المؤسسة للمصلحة العامة كلما تعارضت مع مصلحتها الخاصة. ومما يساعد الموارد البشرية في تحقيقها لهذا المعيار، تحليلها بقيمتي:

1- **الإيثارة:** هي أن يتجرد الفرد عن نفسه، فيؤثر فرداً آخر على نفسه، في أمر هو بحاجة شديدة إليه⁵.

2- **الإخلاص:** هي صفة ضرورية لنجاح كل هدف عظيم وكل غاية سامية، حيث لا ينبغي للمصلحة العامة أن تكون هدفاً لبلوغ الأغراض الشخصية.

¹ - Paul Ohana, Les 100 mots clés du management des hommes, édition DUNOD, Paris-France, 2ème édition, 1999, P 30.

² - أحمد بن البشير محمد ومحمد بن شايب، " La flexibilité des entreprises Algériennes, un instrument d'intégration à l'économie mondiale"، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، يومي: 03-04 ماي 2005 م، ص 02.

³ - ابن منظور، لسان العرب، الجزء الرابع، تصحيح: أمين محمد عبد الوهاب ومحمد الصادق العبيدي، دار إحياء التراث العربي، بيروت-لبنان، الطبعة الثالثة، سنة 1999، ص 283.

⁴ - أبو حامد الغزالي، ميزان العمل، DVD Rom: المكتبة الشاملة، الإصدار الثاني، سنة 2006 م، ص 30.

⁵ - عبد الرحمن حسن حبنكة الميداني، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 451.

خلاصة

إن قيادة الإدارية الناجحة هي التي تستطيع أن تثبت في الهياكل روح الحياة عن طريق إشعار كل موظفي في الإدارة بأنه عضو في جماعة تعمل متساندة مجتمعة لتحقيق أهداف معينة في المؤسسة. وتأتي أهمية دراسة موضوع أخلاقيات الإدارة والثقافة من ضرورة التعرف على المؤثرات التي حددها، كما تأتي أهميتها من واقع قلة الدراسات العربية في هذا المجال، ومع أن هذه الدراسات القليلة المتوافرة دون التركيز على المنظور القانوني دون التركيز على المنظور الإداري والربط بينهما.

تمهيد:

قد حظيت الالتزامات الأخلاقية لمهنة تدقيق الحسابات في الآونة الأخيرة باهتمام بالغ من قبل الباحثين والكتاب والمنظمات والهيئات المهنية المختصة وانعكست آثارها على الأدب المحاسبي، كما أن هذا الاهتمام نابع من الوعي بالآثار السلبية للسلوك المنحرف والناجم عن تخلي بعض ممارسي المهنة عن الالتزام بتلك الأخلاقيات وعدم مراعاتهم لها في تصرفاتهم المهنية وتتمثل الالتزامات الأخلاقية بمجموعة من القواعد والمبادئ الأخلاقية والآداب العامة للسلوك المتعارف عليه بين أعضاء المهنة والذي تقع مسؤولية تحديدها من قبل المنظمات والهيئات المهنية المختصة.

المبحث الأول: محددات سلوك المدقق

المطلب الأول: مفهوم سلوك المدقق ومحدداته

أولاً- تعريف سلوك المدقق

السلوك المهني لمدقق حسابات خارجي : هو 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 إليها للمحاسبين عن تطوير المتطلبات الأخلاقية ومسؤولية المنقذ تجاه العملاء و الأطراف الأخرى أو أي عضو من أعضاء مهنة المحاسبة والهيئات و أصحاب العمل والعهود . هناك عدة مجموعة من العوامل الأخرى التي أدت إلى الاهتمام بموضوع الأخلاقيات منها عولمة الدقة التي أدت إلى مزيج من الثقافات والأنظمة بحيث لم تعد الشركات تستطيع أن تحكم على ما إذ كانت مما ساتها المهنية في مواطن الشركة الأم مقبولة أم غير مقبولة في أسواق شركاتها التابعة اهو الزمنية ، وقد ساعدت التكنولوجيا على انتشار العولمة ، وأصبح تأثير القرارات غير أخلاقية للشركات احترام شفافية . وأدت الزيادة في المنافسة إلى منع الاحتكار وأصبحت الشركات تبحث للحصول على الميزة التنافسية وزاد وعي الناس بالممارسة غير الأخلاقية للشركات وكيفية استخدام القوانين في مقاضاة الشركات على تصرفاتها غير الأخلاقية ، مما عادى إلى زيادة المسؤولية القانونية المترتبة عليها ، فعلى سبيل المثال أظهرت إحدى التقديرات بان تكلفة الممارسات غير الأخلاقية للشركات في أمريكا الشمالية وجدها وصلت إلى 100 مليار دولار النسبة¹.

ثانياً- محددات سلوك المدقق

1. الخلل الوظيفي :

جذور سلوك الخلل الوظيفي غالى أعمال Argyris سنة 1952، الذي يصف هذا المصطلح بقوله.....الآثار التنظيمية والسلوكية تتعلق بالمسيرين المشرفين عن استخدام الميزانية. في إطار دراسة Kurt Levin يرى أن السلوك هو عبارة عن دالة المتغيران هما $B = F(I, E)$ ، هي المتغيرات الفردية والمتغيرات البيئية . Hartmann سنة 2000 يرى أن الخلل الوظيفي للمدقق لا يعبر عن ميولات غير عقلانية ، ولكن يمثل أيضا أفعال عقلانية تكون خارج الضوابط والعمليات القائمة. Griffin , Ghozali , Setiawan يعرفون الخلل الوظيفي على انه سلوكيات من قبل موظفين اهو مجموعة من الموظفين تكون لها نتائج سلبية على الانفراد الساخرين اهو المؤسسة ككل . وفقا للباحثين سنة 1992، عرفا الخلل الوظيفي على انه الافتعال من المسيرين في محاولة التلاعب بعناصر نظام الرقابة لاغ راضه الخاصة . وفي إطار مراجعة الحسابات فان أفعال التلاعب والتزوير التي يرتكبها المدقق هي المظهر من مظاهر الخلل الوظيفي. كما يرى Donnelly, al أن الخلل الوظيفي لمدقق الحسابات يؤدي بالمدقق غالى

¹ طريف شوقي، مرجع سابق، ص 150

التلاعب في عملية التدقيق من أجل تحقيق الأداء الفردي في المؤسسة محل التدقيق وتعتبر من التضحيات المطلوبة من قبل المراجعين للبقاء على قيد الحياة في بيئة المراجعة .

2. الثقافة الفردية : Individual Culture

يعتبر سلوك مدقق الحسابات انعكاس لشخصيته وخصائصه الفردية عند أداء خدمة التدقيق لذلك الخصائص الفردية للمراجعين لها دور رئيسي في تحديد نوعية العمل من خلال التأثير على اتخاذ القرار والنية السلوكية. كما تجدر الإشارة إلى أن الخصائص الفردية للمراجعين تم دراستها من خلال العديد من الباحثين والتي تتمثل في: التفكير الأخلاقي لمدقق الحسابات (auditor's ethical reasoning)، اتجاه الهدف (goal orientation)، الشك المهني (professional scepticism)، حكم مدقق الحسابات (auditor's virtue) مركز السيطرة (locus of control) بتصور وجود سيطرة على سلوك المدقق حيث يجادل الباحث R.K. CHIU ان وجود سيطرة على سلوكيات مدقق حسابات له تأثير سلبي على نتائج الأداء كذلك يركل من J. Ardenne, s.mcmanus,&J.Hall أن عملية صنع القرار الأخلاقي و النية السلوكية لمدقق الحسابات تتأثر بنوع الشخصية التي تمثل توجه الأفراد الأخلاقي، نوع الشخصية¹ (personality type). في إطار تحليل نظرية نوعية الشخصية يتم تصنيفها إلى مجموعتين:

هما النوع A و يتمثل في الأشخاص الذين يبحثون عن إنجازات مادية و مدى تحقيقها بأقل وقت ممكن والنوع B وهم الأشخاص الذين يتميزون بإبداع M.N.M.NOR. يرى أن الأشخاص من النوع A هم أكثر تنافسية وعدوانية مقارنة بالنوع B.

R.T.FISHER سنة 2001 يرى أن هذه الخصائص قد تكون لها تأثير على نية سلوك المدقق و

على جودة التدقيق NOR.

يرى أن نوع الشخصية يرتبط بالتوجه الأخلاقي و بالتالي على تأثير جودة التدقيق

المطلب الثاني: معايير السلوك الأخلاقي المثالي لمهنة التدقيق

على المدقق الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية التي تحكم المهنة وبالأخص.

- (1) الكفاءة المهنية: هي على المدقق ألا يقبل سوى الخدمات المهنية التي يستطيع هو أداءها بكفاءة.
- (2) العناية المهنية الواجبة: على المدقق أن يبذل في أداء خدماته المهنية العناية المهنية الواجبة.
- (3) التخطيط والإشراف: على المدقق أن يخطط ويشرف على أداء خدمات المهنة بصورة كافية.
- (4) الحصول على معلومات كافية وملائمة: على المدقق الحصول على القدر المناسب من المعلومات بحيث تكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات التي يتوصل إليها فيما يتعلق بالخدمات المهنية التي يؤديها².

¹ المرجع السابق، ص 152.

² www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t23/02/10:23:2015.

وهناك عدة معايير تنطبق على المحاسبين في مكاتب التدقيق وأهمها:

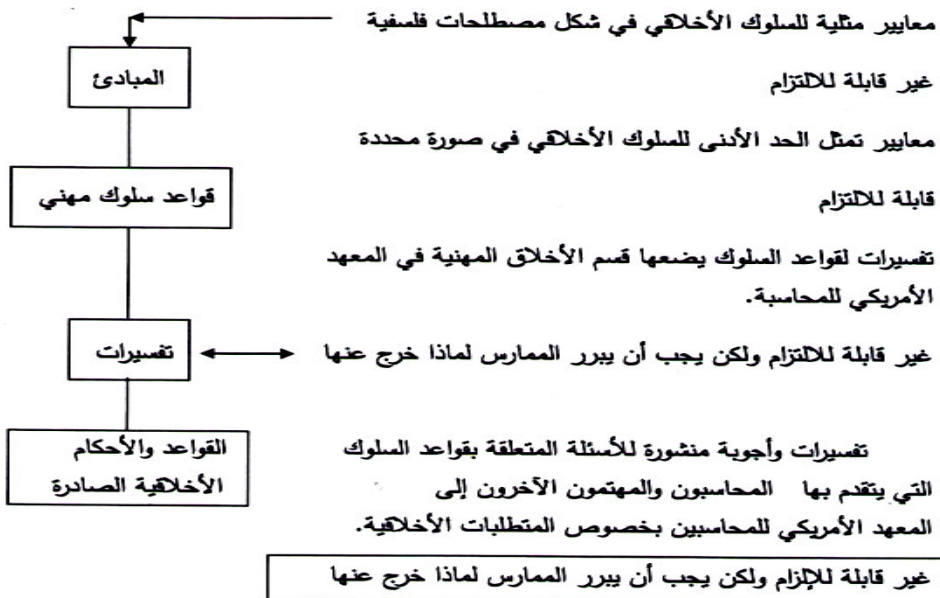
- (1) الاستقلالية.
- (2) الكفاءة المهنية والمسؤوليات تجاه استخدام غير المحاسبين.
- (3) الأتعاب والعمولات.
- (4) النشاطات التي تتناقض مع ممارسة مهنة المحاسبة.
- (5) أموال الزبائن.
- (6) العلاقات مع المحاسبين مهنيين آخرين ممارسين المهنة.
- (7) الإعلان واجتذاب الزبائن.

وهناك المعايير الفنية:

على المدقق أن ينفذ خدمات المهنة طبقاً للمعايير المهنية الملائمة وان يقوم ببذل الجهد والعناية والمهارة وفق تعليمات الزبون أو صاحب العمل طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات النزاهة والموضوعية والحياد. فضلاً عن ذلك يجب عليهم أن يلتزموا بالمعايير الفنية والمهنية الصادرة عن طريق:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- التنظيم المهني للمحاسب أو أي جهة تنظيمية نقابية.
- التشريع الملائم.

شكل (3): ميثاق السلوك المهني



ويمكن إيضاح الفرق بين المفاهيم والمبادئ والمثل العامة، وقواعد السلوك المهني كما في شكل (4). وعندما يجد أعضاء المهنة سلوكهم في المستوى الأدنى فهم لا يكونون ضمن سلوك غير المرضي كما أنهم ليسوا ضمن السلوك الأمثل لأصحاب المهنة وقد يكون من المحتمل أن المؤسسات المهنية وضعت معايير عالية للسلوك الأمثل لضمان سلوك أدنى مرضٍ من الأعضاء.

شكل (4): الفرق بين المبادئ والمثل العامة لقواعد السلوك



المصدر: .www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=23/02/10:23,2015

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني للمدقق

أولاً- أهمية قواعد السلوك المهني: في عام 1990 قامت لجنة المحاسبة الفدرالية الدولية (IFAC) بنشر دليل قواعد السلوك المهني الذي غير عنوانه بعد ذلك (مجموعة قواعد مهنة المحاسبة) وكان هدفهم إيجاد قواعد للسلوك المهني يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني إذا أن ممارسة المهنة يتطلب الالتزام بقواعد سلوك مهني. ومن هنا تتضح مسؤولية النقابات المهنية تجاه أعضائها الحاليين والمستقبليين.

وان هناك علاقة مترابطة بين المحاسبة والتدقيق. ولمهنة التدقيق آداب وقواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة والمدققين والتي تلزم هذه المعاهد والنقابات أعضائها وجوب مراعاتها بدقة حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة لغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم بالبعض الآخر وعلاقاتهم مع الجمهور بشكل عام.

ثانياً- أنواع قواعد السلوك المهني¹:

1. من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها: وتقسم إلى نوعين:

1- قواعد قانونية: ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع التي تتضمن عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة على حسابات الوحدات. ومن أمثلتها لايجوز للمدقق أن يحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخالفاً بكرامة المهنة.

2- قواعد تنظيمية: ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المحاسبين والمدققين على الالتزام بأداب المهنة وسلوكها مثل القواعد التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين في العراق.

2. من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: تقسم إلى نوعين:

1- قواعد مكتوبة: هي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية أو قرار من السلطة التنفيذية أو توصيات من منظمات مهنية.

2- قواعد عرفية: تعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لأتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف عليها المدققون على أتباعها وينظرون أليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة.

ثالثاً- نصوص قواعد السلوك المهني:

1- لا يجوز لمدقق الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضواً في مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو استشاري فيها.

2- يحظر على مدقق الحسابات وعلى موظفيه المضاربة باسم الشركة التي يدقق حساباتها سواء اجري هذا التعامل بالأسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

¹ سالم شاكر القيسي، حسام عبد الجبار حمود أجميلي ألتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات، بحث تخرج مقدم إلى مجلس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل 2012، ص 13-15.

- 3- يمنع المدقق المجاز من ممارسة مهنة التدقيق قبل أداء القسم أمام رئيس ديوان المحاسبة.
 - 4- لا يحق لأي عضو أن يعد أو يوقع أو يبدي رأياً يتعلق بأي تقرير أو بيان حسابي.
- رابعاً- أهداف قواعد السلوك المهني:** تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض الآتية¹:
- 1- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.
 - 2- تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
 - 3- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

¹ المرجع السابق، ص 15.

المبحث الثاني: واقع سلوك المدقق في إطار تجارب الدولية

المطلب الأول: حالة شركة ENRON¹

في بداية عام 2001م جاء ترتيب شركة أنرون كسابع أكبر شركة من حيث الربحية في الولايات المتحدة الأمريكية حيث بلغت القيمة السوقية لشركة أنرون للطاقة ما يزيد عن (60) بليون دولار، غير أنها في نفس العام 2001م انهارت وتقدمت بطلب الحماية من خلال الفصل الحادي عشر من قانون الإفلاس الذي يعطيها الحق في إعادة الهيكلة بدلا من الخروج طلية من السوق وهو نوع من أنواع الإفلاس، حيث اعتبرت هذه الحالة من أكبر حالات الإفلاس في التاريخ لشركة أمريكية، فماذا حدث؟

لقد لعبت شركة أنرون دور صناع السوق في عقود المشتقات المتداولة في الأسواق غير المنظمة أي العقود المتداولة خارج البورصة، في الوقت الذي لم تكن فيه بالإفصاح عن حجم المخاطر المصاحب لتلك العمليات، ويضاف إلى ذلك ازدياد اعتماد الشركة على العمليات المقيدة خارج الميزانية التي يصعب اكتشافها لتصبح بذلك وسيلة لإخفاء مقنن للمعلومات وهي تعتبر إحدى الثغرات المالية والمحاسبية التي استفادت منها الشركة، يضاف إلى ذلك أن علاقة شركة أنرون مع شركة آرثر أندرسن والمكلفة بمراجعة حساباتها .

قد بلغت حد استخدام موظفي شركة أندرسون في تقديم خدمات استشارية لا علاقة لها بمراجعة الحسابات في مقابل حصولهم على مكافآت لإغماض أعينهم عن المخالفات أو لحثهم على عدم الالتزام بالفحص والتمحيص الأمين للمستندات وهكذا كانت الظروف مهيأة للتلاعب، فالشركة لم تكن تحقق أرباح بل كانت تمنى بخسائر تمكنت من خلال حسابات جانبية أن تظهر كواحدة من أفضل الشركات الأمريكية ربحية وقد وضعت الشركة نفسها في دوامة مع كل تقرير ربع سنوي حيث اضطر المسؤولون فيها وعلى رأسهم مدير الحسابات لبذل المزيد من الجهد لإضهار المزيد من الأرباح الوهمية في القوائم المالية ولم يكتفوا بذلك بل قاموا ببحث أقاربهم وأصدائهم لشراء أسهم الشركة عندما كانت تتداول بأسعار متدنية ومع ظهور مفعول الأرباح الوهمية قاموا ببيعها بأضعاف السعر الذي سبق أن اشتروها بها، وفي أغسطس 2000م ارتفع سعر السهم إلى (90) دولار وأخذ مسئولو الشركة الذين يعلمون حقيقة أمرها في تسريب إشاعات مفادها أن سعر السهم في طريقه إلى (140) دولار بينما كانوا يتخلصون هم وأقاربهم من الأسهم التي سبق أن اشتروها وعندما بدأت خيوط الفضيحة في الظهور أخذ سعر السهم طريقه إلى الانخفاض حتى وصل في أغسطس 2001 إلى (42) دولار أي انخفض أكثر من النصف في غضون سنة واحدة وعندما أصبحت الفضيحة معروفة للجمع انخفض سعر السهم في نفس العام إلى دولار واحد فقط، وفي يناير من عام 2006م تم إحالة كبار المسؤولين التنفيذيين ورئيس المحاسبين إلى المحكمة وقد احتوت لائحة الاتهام على (53) تهمة من أبرزها الاحتيال على البنوك

¹ Jerry W. Lin, Mark I. Hwang, *Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis*, *International Journal of Auditing*, 14, 2012., p50

وتزويد البنوك والمحاسبين ببيانات غير صحيحة والتلاعب في سعر السهم والتداول بمعلومات داخلية إضافية إلى تهمة غسل الأموال.

السؤال ماذا كان سيحدث لو كانت الشركة تطبق حوكمة الشركات وتم الإفصاح عن جميع العمليات التي تتم بين أعضاء كبار التنفيذيين وخاصة في الإفصاح عن ملكيتهم في أسهم الشركة وذلك في التقارير المالية لما استطاعوا التلاعب في الشراء أو البيع الأسهم وهذا ما دعا الولايات المتحدة الأمريكية بفرض الكثير من القوانين بعد هذه الحادثة وكان من أهمها قانون ساربانز أكسلي (Sarbanes Oxley) والذي تم إصداره في عام 2002م حيث تميز هذا القانون بمتطلبات تركز على الرقابة الداخلية وشهادة الإدارة وخاصة المدراء التنفيذيين والمحللين الماليين بالتوقيع والشهادة على أن البيانات المالية غير محرفة وأن الرقابة مطبقة بشكل كاف وأنهم مسئولون قانونياً عن أي تحريف وتشويه للحقائق كما منع القانون تقديم قروض من الشركة إلى مدراء الشركة كما تم استقلال المدققين الخارجيين حيث منع المدققين من تقديم استشارات لعملائهم الذين يدققون عليهم في أعمال المحاسبة، كما وضع القانون نظام إطلاق صفارة الإنذار حيث طلب القانون من الشركات توفير خطوط ساخنة يتصل بها الموظفون للإبلاغ عن أي نذر خطر وأي بوادر للاحتيال والتلاعب بسجلات الشركة وقوائمها المالية.

المطلب الثاني: حالة شركة World Com¹

بدأت الشركة نشاطها في مدينة جاكسون بولاية ميسيسيبي في عام 1983م تحت مسمى شركة الخدمات المحدودة للاتصالات للمسافات البعيدة وفي عام 1989م اندمجت الشركة مع مؤسسة الشركات المتميزة وتحولت إلى شركة عامة وتم قيدها في البورصة وفي عام 1995م تحول اسم الشركة إلى دي دي إس للاتصالات العالمية LDDS World Com ولاحقاً إلى شركة الاتصالات العالمية World Com وفي عام 1998م استحوذت الشركة على شركة إمسى آي للاتصالات MCI Communications غير أنه قد صاحبها سوء حظ مع بواذر انفجار فقاعة أسعار أسهم شركات الاتصالات في عام 2002م فقد انهارت الأسعار بعد أن كانت قد ارتفعت إلى مستويات قياسية في ظل توقعات غير واقعية بشأن ربحيتها المستقبلية، ومنذ بداية عام 1999م حتى مايو 2002م استخدمت الشركة حيل محاسبية لإخفاء مركزها المالي وإعطاء المميزات والمكافآت للمدير التنفيذي حينذاك بهدف رفع سعر السهم وهو ما حقق الثراء للمدير التنفيذي حينذاك بيرنارد أيبيرس الذي كان قد اشترى حصة أسهم الشركة بأسعار منخفضة.

وكما حدث مع شركة أنرون فقد فشلت شركة آرثر أندرسون في الكشف عن تلك حل المخالفات حل مراقب حسابات آخر محل آرثر أندرسون اتضح وجود مخالفات بلغت قيمتها (803) بليون دولار أعلن عنها في يونيو من عام 2002م وبناء عليه تم سحب تقرير شركة آرثر أندرسون لعام 2001م وبدأت لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية في إجراء التحقيقات التي كشفت عن أن الشركة قد ضخمت أصولها بما قيمتها (11) بليون

¹ Jerry W. Lin, Mark I. Hwang, Op.cit., p 53.

دولار، وفي 21 يوليو من عام 2002م تقدمت شركة وورلد كوم بطلب الحماية مستفيدة في ذلك من الفصل الحادي عشرة من قانون الإفلاس الذي يعطيها الحق في إعادة الهيكلة بعدها غيرت الشركة اسمها إلى إم سي آي ونقلت مقرها من ولاية ميسيسيبي إلى ولاية فرجينيا وذلك في 14 أبريل 2003م وفي 15 مارس 2005م أدين بيرنارد أيبيرس المدير التنفيذي السابق بتهمة الاحتيال والتآمر وتقديم وثائق غير صحيحة وحكم عليه بالسجن 25 عاما كما وجه إلى مسئولين آخرين بالشركة تهمة التلاعب في الحسابات، ويعود سبب كل هذه المشاكل إلى عدم الإفصاح والشفافية والتي تعتبر من أهم الركائز التي تعتمد عليها حوكمة الشركات، ولو تم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل المطلوب لما حدث مثل هذه التلاعب والاحتيال من قبل المدير التنفيذي.

المطلب الثالث: حالة شركة Parmalat الإيطالية

أفلسَت شركة الأغذية الإيطالية العملاقة Parmalat في شهر ديسمبر 2003م بعد أن أدى تخلفها عن سداد قيمة السندات، إلى بدء تحقيقات في الأوضاع المالية للشركة وسرعان ما اكتشف المحققون أن مديري الشركة كانوا فعلا يخترعون أصولا ويزورون الحسابات لمدة وصلت إلى 15 عاما وقد تضررت في هذا الحادث أيضا شركة محاسبة دولية كانت قد عملت مع شركة Parmalat ولكنها لم تكتشف هذا الخداع.

فقد تعرضت الشركة لغش مالي بلغ (10) بلايين دولار نتيجة تحقيق أرباح مزيفة، وكانت المراجع الخارجي للشركة هو المسؤول عن هذا الغش، عندما اقترح على الشركة تقسيم بعض أعمالها حتى يمكن الاستمرار للحفاظ على بعض عملاء الشركة، هذه أوجدت مدفوعات كاذبة للشركة في شكل دين مستحق وفي نفس الوقت أوجدت كيانات التابعة حسابات كاذبة حتى تظهر أنها قادرة على سداد ديونها، ومع هذا فقد قام المديرون في الشركة بتزوير في المستندات الرسمية لبنك أمريكا، والادعاء بأن الشركة لديها (5) بلايين دولار وديعة بالبنك وقد مروا هذه الورقة بالفاكس عدة مرات حتى تبدو أصلية، وأخيرا أعلن إفلاس الشركة في 2003م وتم القبض على مؤسس الشركة وابنه مع عدد من المديرين السابقين بالشركة بتهمة الغش المالي¹.

¹ Howard-F Stettler, *Audit: Principes et Méthodes Générale*, Edition Publi-Union, Paris, 1976, p 55.

المبحث الثالث: أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق

المطلب الأول: ضغوطات القائد على سلوك المدقق

إدراكا للدور الهام الذي تمارسه ضغوط العمل في الأداء بشكل عام اتجه جانب من الجهود البحثية إلى دراسة وتحليل أسباب ضغوط العمل في كثير من المجالات للتعرف على مسببات المشكلة وسبل الحد منها وقد اجتذبت هذه البحوث من اختيار الباحثين وحضية بدعم مالي. ولأهمية الدور يضطلع به المراجعون في المجتمع المالي ولكن ضغوطات العمل لها العديد من النتائج السلبية ليس على المراجع فحسب بل على المهنة بصفة عامة.

ونهدف إلى تحديد العلاقة بين ضغوط القائد على أداء المراجع الخارج ويرتبط بهذا الهدف¹:

• التعرف على أثر ضغوط العمل على التزام المراجع الخارجي بواجبات وظيفته وقيامه بالمهام المسندة إليه والتعرف على أثر ضغوط العمل على التزام المراجع الخارجي بمواعيد العمل الرسمي في الحضور والانصراف.

• التعرف على أثر ضغوط العمل على التزام المراجع الخارج بتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفاعلية.

• التعرف على أثر ضغوط العمل على التزام المراجع الخارجي بالأخلاق والآداب الحميدة والأنظمة الإدارية داخل المؤسسة التي يعمل فيها.

• التعرف على أثر كل عنصر من عناصر ضغوط العمل التنظيمي وهي : غموض الدور، صراع الدور، أعباء العمل، فرص الترقى، المسؤولية عن الآخرين، والمتطلبات الوظيفية ومهنية على أداء المراجع الخارجي.

المطلب الثاني: أثر القيادة الأصيلة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق

الكثير من أدب القيادة المعاصرة تؤكد على أن فكرة قيادة ليس المرادف للسلطة الموضوعية في مهنة مراجعة الحسابات.

قد تم استجواب القادة داخل شركات التدقيق أي المصادقة على شركات المحاسبة العامة التي تجري التدقيق الخارجي على مدى العقد الماضي بسبب عدد من الفضائح والفسل.

والمراجعة هنا هي مهنة البيان المالي التي طالما تخص أمور المستثمرين والدائنين وغيرهم من أصحاب المصلحة في تقارير المالية، حيث أصدرت شركات التدقيق غير مؤهلة أو نظيفة الآراء في العالم على عدد كبير من البيانات المالية المزورة، حيث نحاول في هذه الدراسة إلى الكشف عن تأثير أصالة القيادة في الشركة على مراجعة الحسابات.

قد تؤثر على ثقافة الشركات وسلوكيات مدقق الحسابات التي قد تؤدي إلى هذه الأنواع من فشل المراجعة.

¹ نجم عبود نجم، مرجع سابق، ص 95.

- و أخلاق سلوك القائد في المراجعة هي مجال هام من مجالات البحوث، وهذا لأننا ننظر إليه بأنه سيد المهنة¹:
- حيث يتم التعاقد مع شركات التدقيق من قبل العملاء ولكن الشركات هي المسؤولة عن أداء واجباتهم في مصلحة القرار على هذا النحو تواجه قادة الشركة مع مراجعي الحسابات صعوبات، حيث يبحثون عن أفضل المصالح للشركة من المراجع في تحقيق التوازن بين مصالح على كل عملاءها .
 - نستنتج أن القادة الحقيقيون أقل بروزا في تعزيز مناخات أخلاقية وثقافية تتسم بالشفافية والثقة والنزاهة ومعايير الأخلاقية العالية.
 - ونشير أيضا إلى أن المشاكل الأخلاقية التي حدثت مؤخرا في الأعمال تدل على إستعداد الناس وكيفية اختيارهم لوضع ثقتهم في قادة غير موثوقين بهم .
 - على وجه التحديد نحدد قيادة حقيقية في وجود نمط من سلوك القائد الذي يرسم ويعزز كل من قدرات الإيجابية ومناخ أخلاقي ايجابي لتعزيز الوعي الذاتي ومنظور أخلاقي والشفافية من جانب قادة العمل مع الإلتباع وتعزيز التنمية الذاتية الإيجابية .
 - و نبين أن شركات التدقيق يمكن أن تؤثر في سلوك موظفيها من خلال توظيف والتدريب واحتفاظ بالمديرين والشركاء الذين يظهرون سلوك زعيم على هذا النحو.
 - وقد وطينا فرضية تالية بشأن القيادة وسلوكيات التدقيق:
- 1- تصورات القيادة الأصلية ترتبط سلبا على وتيرة سلوكيات التدقيق المختلفة وظيفيا.
 - 2- يرتبط عنصر الشفافية للقيادة الأصلية إيجابا على وتيرة سلوك المدقق .
 - 3- المكون الأخلاقي للقيادة الأصلية يرتبط سلبا على وتيرة سلوكيات التدقيق المختلفة وظيفيا.
 - 4- يرتبط عنصر الوعي الذاتي للقيادة الأصلية إيجابا على وتيرة سلوك المدقق

¹ Jan Taylor Morris, The impact of authentic leadership and ethical firm culture on auditor behavior, Journal of Behavioral Studies in Business Volume 7 – September, 2014, Sam Houston State University

خلاصة

إن ركائز السلوك الأخلاقي في بيئة العمل يتأثر بعدة مؤثرات ايجابية وسلبية داخلية وخارجية وتتمثل هذه المؤثرات على خلق سلوك المدقق حتى يصبح له خلقا وصفا.

ومتى أرادت أي مؤسسة أن تبني بيئة عمل أخلاقية فلا بد لها من وضع قوانين واضحة ، شفافة وركائز أساسية تبدأ من الثقافة التي تبنيها و تنشرها في إستراتيجيتها والعمل مع المرؤوسين فيها ، وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها و تفعيلها بدءا منها ومرورا بالمرؤوسين بهذه البيئة.

ويعتقد أن وجود إطار أخلاقي يحيط بتصرفات المدققين خاصة في الحالات المعقدة، وذلك بتوضيح ما هو صحيح أو ما هو خطأ . فمفهوم أخلاقيات العمل المهني يشير إلى معرفة الخطأ والصواب في موقع العمل و محاولة عمل ما هو صواب و جيد في مخرجات المعلومات المحاسبية التي يقدمها المدققين تجاه ذوي أصحاب المصالح STAHEOLDERS، و إن المؤسسات تضع معايير إلى جانب المعايير الذاتية للمسيرين و الصراعات التي تعمل على جميعها كمحددات للسلوك تجاه مسؤوليات و واجبات العمل .

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تمهيد :

بعد أن تم التطرق إلى القيادة وأثر الثقافة الأخلاقية على السلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية لها أثر فعال، سيتم في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على مجموعة من محافظي الحسابات و مسيرين مصلحة المالية والمحاسبة، من أجل دراسة الفرق الذي يدور بين القادة وسلوكاتهم على المدققين. وتناولت كذلك الدراسة التحليلية للاستبيان وأداة المستخدمة وطرق إعداده، وصدقه. من خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على عينة محل الدراسة ومدى تأثير القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق.

المبحث الأول: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات ومسيرين لمصلحة المالية والمحاسبة

المطلب الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة

قصد استيفاء جزء من الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان لما له من أهمية في الحصول على بيانات عينة من الأفراد خلال فترة قصيرة، بالإضافة إلى معرفة آراء المتخصصين حول الموضوع. سنتعرض في هذا المبحث لتحليل الظروف التي أعد فيها الاستبيان وكيفية بناءه، ثم إخضاعه للتحكيم العلمي وفي النهاية اختباره بالشكل الذي يفي بالغرض. إضافة إلى ذلك سنوضح المنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

1- مراحل إعداد الاستبيان:

1-1- بناء استمارة الاستبيان

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضمن 34 سؤالاً، وتم صياغتها باللغة العربية. وقد قبل نشر الاستبيان إلى إخضاعه للتحكيم العلمي من قبل أساتذة متخصصين في المجال الإحصائي والمحاسبي والتدقيقي.

1-2- نشر استمارة الاستبيان على عينة الدراسة :

اعتمدنا في توزيع الاستبيان على عدة طرق هي: المقابلة الشخصية لمحافظي الحسابات وموظفي مصلحة المالية والمحاسبة.

1-3- معالجة استمارة الاستبيان :

تم في هذه المرحلة تكوين مصفوفة الاستبيان متعلقة ب: 3 مجالات المجال الأول 9 أسئلة، والمجال الثاني يضم 15 سؤالاً، والمجال الثالث يضم 10 أسئلة ، وبعد ذلك تم تفريغ المصفوفة في برنامج SPSS للحصول على النتائج المطلوبة.

و كانت الإجابات عليها وفق مقياس ليكارت الخماسي، يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصدها وجهات النظر، مستخدمين خمسة أنماط للإجابة حيث تتدرج من (معارض بشدة، معارض، لا أدري، موافق، موافق بشدة)، حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للإتجاهات

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الإيجابية خمس درجات، وللإجابة التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة وهكذا وبالعكس للإجابات السلبية، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم: (01) مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها¹

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	معارضة بشدة	معارضة	محايد	موافق	موافق بالشدة

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء

ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح، ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

جدول: (02) معايير تحديد الاتجاه

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 إلى 1.79	1
من 1.8 إلى 2.59	2
من 2.6 إلى 3.39	3
من 3.4 إلى 4.19	4
من 4.25 إلى 5	5

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء

2- منهجية الدراسة:

2-1 هيكل الاستبيان وفرضياته:

تضمنت استمارة الاستبيان 34 سؤالاً بوبت في ثلاثة محاور، ولقد تم إعداد الأسئلة طبقاً لطريقة الاستبيان المقيد، وتم تبويب أسئلة الاستبيان وفق المحاور التالية:

المحور الأول: يتضمن أسئلة عامة، الغرض منها جمع معلومات تخص القائد والتي تبدأ من السؤال 01 إلى غاية السؤال 09.

المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بمحددات سلوك المدقق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهي من 10 إلى غاية السؤال 24.

المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بأثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق من السؤال 24 إلى غاية 34.

¹أنظر، وليد عبد الرحمان خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج SPSS إدارة البرامج و الشؤون الخارجية، 1430هـ، ص: 07.

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

حيث جاء هذا التقسيم متمشيا مع الفرضيات التي تم بنائها، لتحديد مدى تحققها من عدمها.

المطلب الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

1- الخصائص الديموغرافية للمجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من 50 مشاهدة تتكون من: محافظي الحسابات، موظفي مصلحة المحاسبة والمالية، أساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة والفحص، حيث تم توزيع استمارة الاستبيان في الفترة من 5/10 إلى 15 ماي 2015.، وقد تم استرجاع 30 استمارة، وبذلك تكون النسبة المئوية للردود حوالي 70 % وهي نسبة معقولة.

وتتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة والتي اختيرت بطريقة العينة المقصودة فيما يلي:

والجداول التالية تبين سمات وخصائص مجتمع الدراسة كالتالي:

جدول رقم(03) توزيع العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	تكرار الوظيفة	نسبة الوظيفة%
موظف بمصلحة المحاسبة والمالية	12	50
محافظ حسابات	10	25
محاسب معتمد	5	15
أستاذ جامعي	3	10
المجموع	30	100

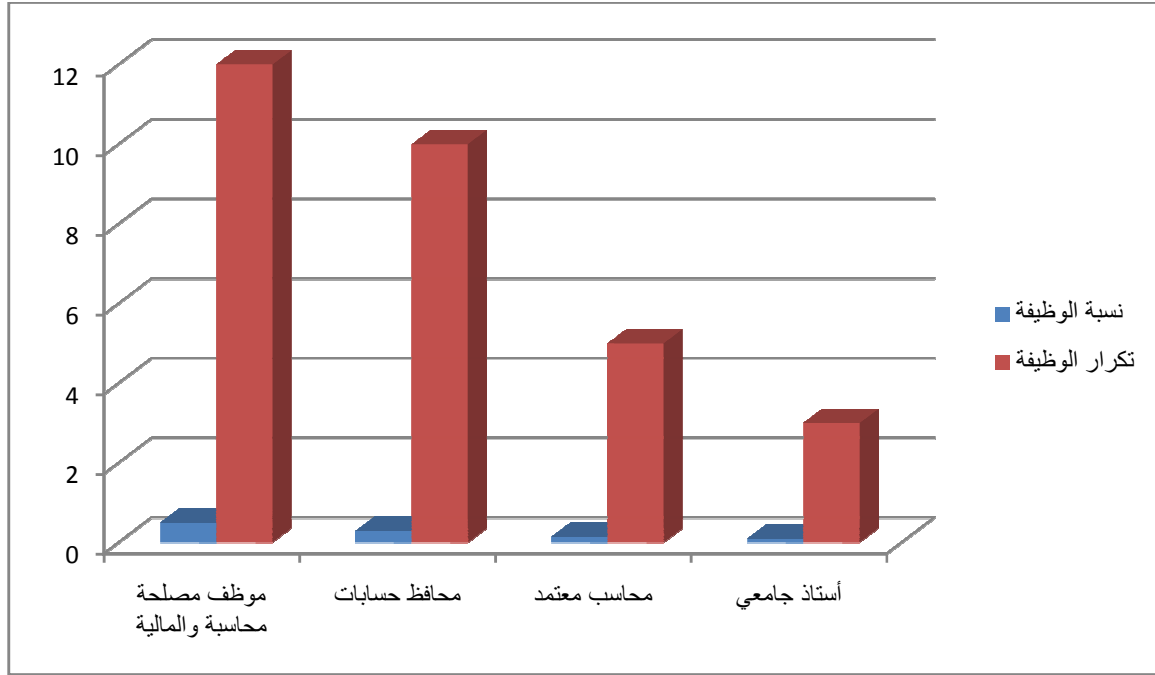
مصدر: مخرجات نتائج استبيان

يبين الجدول رقم (03) أن 45 % من عينة الدراسة هم حاملو شهادة ليس نفس تخصص

محاسبة ومالية و 45% هم حاملو شهادة ماجستير والذين درسو مسائل المحاسبة والطور الدكتوراه 10 %متحصلين على شهادة الدكتوراه.

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

شكل رقم (01) تقسيم عينة الدراسة حسب الوظيفة



مصدر: مخرجات نتائج استبيان

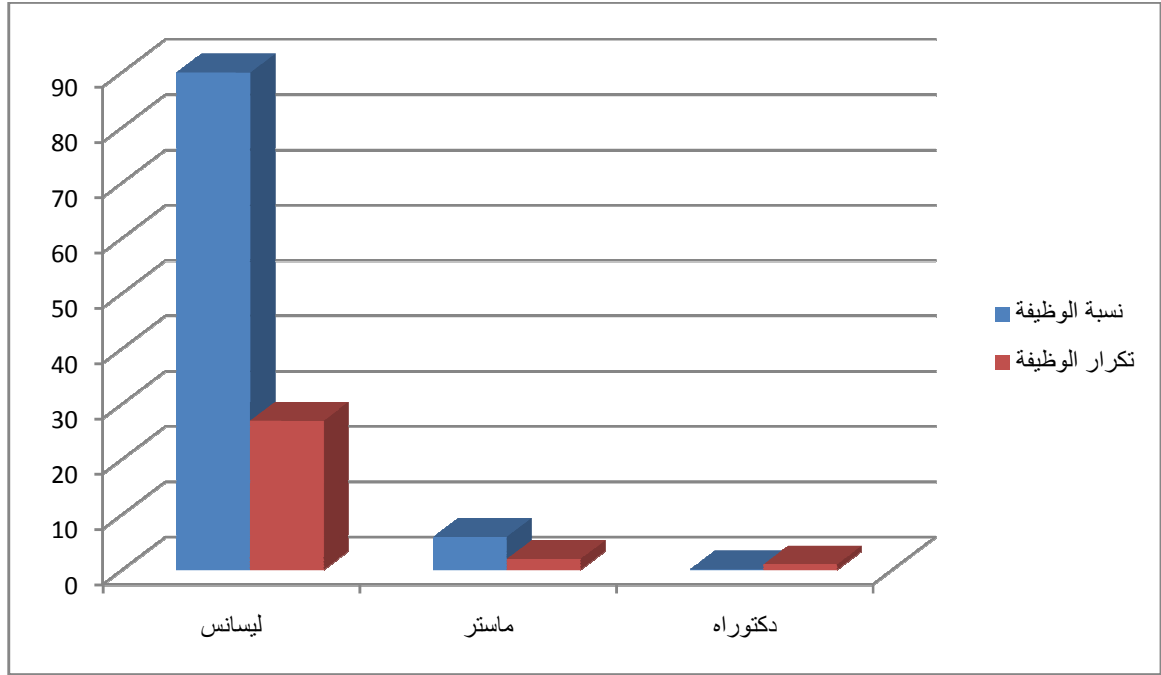
الجدول رقم (04): توزيع العينة حسب المؤهل

الوظيفة	تكرار الوظيفة	نسبة %
ليسانس	27	90
ماستر	2	6
دكتوراه	1	4
المجموع	30	100

يبين الجدول رقم (04) أن 45 % من عينة الدراسة هم حاملو شهادة ليس نفس تخصص محاسبة ومالية و 45% هم حاملو شهادة ماجستير والذين درسو مسائل المحاسبة والطور الدكتوراه 10% متحصلين على شهادة الدكتوراه.

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

شكل رقم (02) توزيع العينة حسب المؤهل



الجدول رقم (5): توزيع العينة حسب العمر

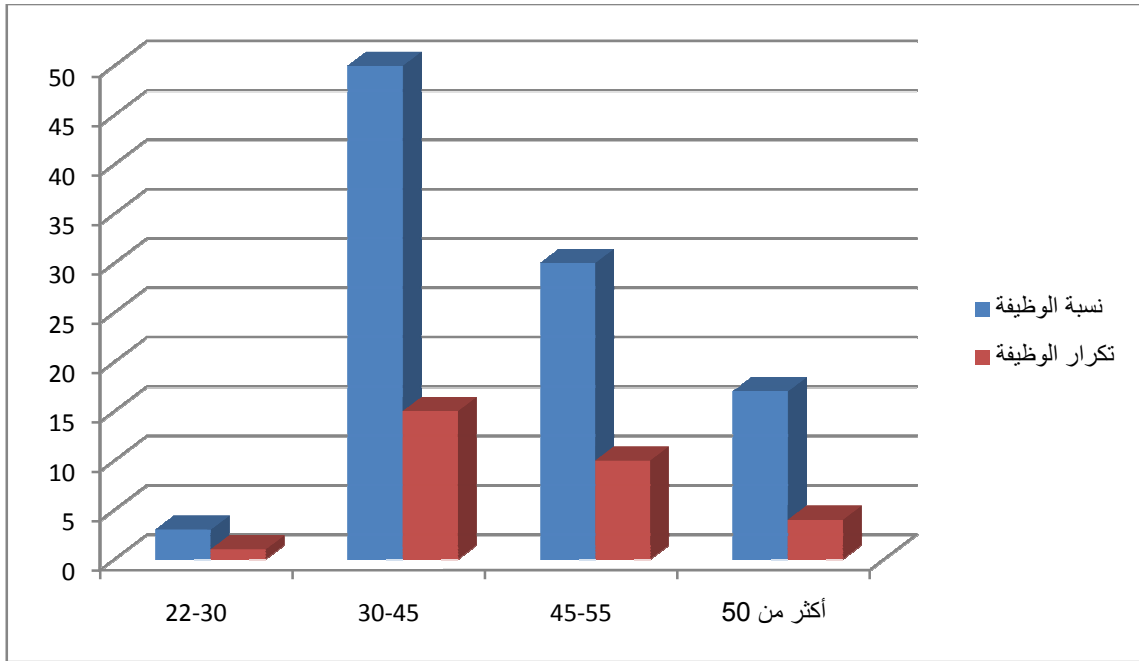
العمر	30-22	45-30	55-45	أكثر من 55	مجموع
تكرار	1	15	10	4	30
% نسبة	3	50	30	17	100

مصدر: مخرجات نتائج استبيان.

يبين الجدول رقم (5) أن 80% نسبة الأكبر في عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 30 و55 سنة.

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

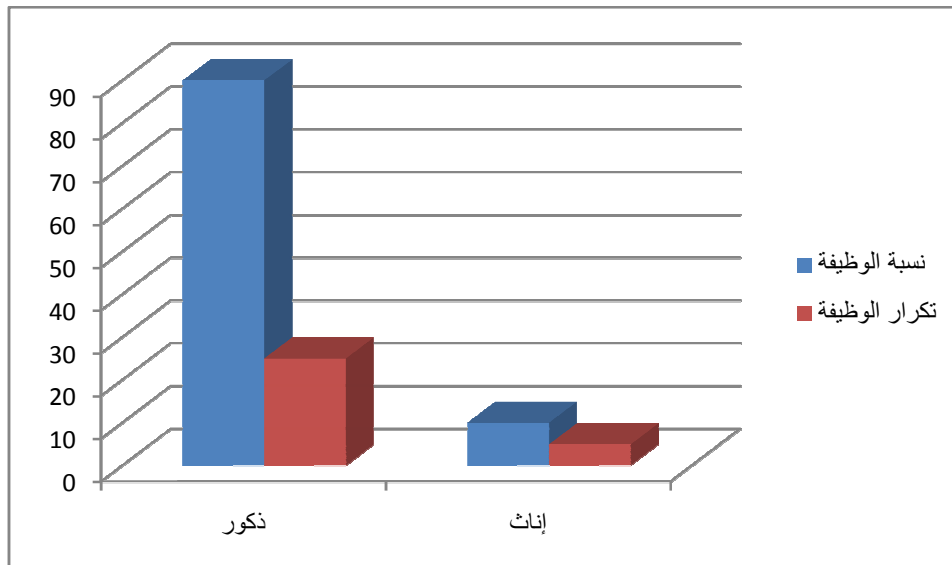
شكل رقم (3) توزيع عينة حسب العمر .



يبين جدول رقم(06) أن 90% من عينة الدراسة تكون و 10% إناث

جنس	تكرار	نسبة
ذكور	25	%90
إناث	5	%10
مجموع	30	

شكل رقم(04) توزيع عينة يبين الجنس



الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان:

مدى صلاحية الأداة لقياس الجانب التي تود قياسه، وهو عبارة عن (Validity) يقصد بصدق الأداة يعني الحصول على (Reliability) مؤشر على قدرتها على قياس الجانب موضوع الاهتمام فيها، أما الثبات نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق الأداة على نفس العينة من قبل نفس الباحث أو الباحثين في نفس الظروف أو في ظروف مشاة.

ثبات الاستبيان :

إذ تم تقدير معامل (Alpha Cronbach) للتأكد من ثبات الأداة تم استخراج معامل ألفا كرومباخ الثبات لكل مجال، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (07) مقياس الثبات ألفا كرومباخ مجالات الدراسة

المجال	معامل كرومباخ الاجمالي
المجال الأول	0,705
المجال الثاني	%70,5
المجال الثالث	

المصدر: النتائج المعالجة

معامل كرومباخ الإجمالي 0,705

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل مجال :

1-3- بالنسبة للمجال الأول:

الجدول رقم (08):

الاتجاه	متوسط مرجح	انحراف معيار	المجال الأول					
			موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	4,62	0,677	21	8	0	1	0	يقوم القائد على بناء علاقة الثقة مع العاملين
			70%	26,7%	0%	3,3%	0%	
موافق	4,17	1,197	17	6	3	3	1	تأخذ المؤسسة دراسة الثقافة والسلوك الأخلاقي للموظفين في عملية صياغة الإستراتيجية
			56,7%	20%	10%	10%	3,3%	
موافق بشدة	4,69	0,471	21	9	0	0	0	يعمل القائد على تنمية روح الفريق بين العاملين
			70%	30%	0%	0%	0%	
موافق بشدة	4,55	0,736	20	8	1	1	0	يملك القائد قدرة على مواجهة المواقف التسييرية الصعبة
			66,7%	26,7%	3,3%	3,3%	0%	
موافق	4,24	0,786	13	11	6	0	0	يوجد إدراك لدى المؤسسة بأهمية السلوك الأخلاقي لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية
			43,3%	36,7%	20%	0%	0%	
موافق	3,66	1,370	9	12	0	6	3	لا تنتشر مظاهر الفساد المالي أو الإداري في المؤسسة
			30%	40%	0%	20%	10%	
موافق	3,93	1,387	14	9	1	3	3	تسمح الإدارة للعاملين بالتعبير عن مقترحاتهم وآراءهم بحرية وبدون الشعور بالخوف
			46,7%	30%	3,3%	10%	10%	
موافق	3,97	1,017	10	13	3	4	0	تقيم المؤسسة لقاءات تحت العاملين بالسلوك
			33,3%	43,3%	10%	13,3%	0%	
موافق	4,24	0,988	14	12	2	1	1	بعد المدير نموذجا فيما يتعلق بإنجاز الأعمال بالطريقة الصحيحة من الناحية الأخلاقية
			46,7%	40%	6,7%	3,3%	3,3%	

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يظهر الجدول رقم (08) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4,69،3,66)، بإنحرافات معيارية تراوحت بين (1,197،0,471)؛ بدرجة تقدير بين موافق وموافق بشدة، أما المتوسط العام للمجال ككل فقد بلغ 4,23 بانحراف معياري 0,96 ، وبدرجة تقدير موافق بشدة، مما يشير إلى اتفاق كبير على وجود أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تأخذ دراسة ثقافة والسلوك الأخلاقي للموظفين في عملية صياغة إستراتيجية وعلى امتلاك القائد القدرة على مواجهة المواقف التسييرية الصعبة. إذ حصلت الفقرة رقم (03) "يعمل القائد على تنمية روح الفريق بين العاملين" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,69) وانحراف معياري (0,471) وبدرجة تقدير موافق بشدة، ثم جاءت الفقرة (01) في المرتبة الثانية "يقوم القائد على بناء علاقة الثقة مع العاملين" بمتوسط حسابي (4,62) وانحراف معياري (0,677) وبدرجة تقدير موافق بشدة، ثم جاءت الفقرة (04) في المرتبة الثالثة "يمتلك القائد قدرة على مواجهة المواقف التسييرية الصعبة" بمتوسط حسابي (4,55) وانحراف معياري (0,736) وبدرجة تقدير موافق بشدة، ثم جاءت الفقرة (06) في المرتبة الأخيرة "لا تنتشر مظاهر الفساد المالي أو الإداري في المؤسسة" بمتوسط حسابي (3,66) وانحراف معياري (1,307) وبدرجة تقدير موافق.

ويمكن أن يكون السبب إلى أنّ أفراد عينة الدراسة يرون أنّ القيادة والثقافة الأخلاقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تمارس بشكل جيد وذلك حسب رأيهم.

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

3-2- بالنسبة للمجال الثاني:

الجدول رقم (09)

الاتجاه	متوسط مرجح	انحراف معيار	المجال الثاني					
			موافق بشدة	موافق	محايد	معارض		
			العدد	العدد	العدد	العدد		
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	2,69	1,228	0	13	2	9	6	تصادفك مشاكل مثل: الضغوط على تحريف الكشوفات المالية عند أداء مهنتك
			%0	%43,3	%6,7	%30	%20	
موافق	4,34	0,670	12	16	0	1	1	صلاية نظام الرقابة الداخلية يهيك عند أداء مهنتك
			%40	%53,3	%0	3,3%	3,3%	
موافق بشدة	2,41	1,680	7	2	0	8	13	المصلحة الشخصية موجودة عند أداء مهنتك
			%23,3	%6,7	%0	%26,7	43,3%	
موافق بشدة	2,66	1,446	4	7	0	12	7	تقوم بتكييف النتائج المحاسبية وفق أهداف ملاك المؤسسة
			%13,3	%23,3	%0	%40	23,3%	
موافق	4,24	1,573	6	3	4	6	11	المنافسة بين مكاتب المراجعة تجعلك تبحث عن الأداء الشخصي بغض النظر عن جودة الكشوفات المالية
			%20	%10	%13,3	%20	36,7 %	
موافق	1,34	0,814	1	1	0	6	22	عملية التدقيق يمكن ان تتم بدون إحترام القوانين المعمول بها
			%3,3	%3,3	%0	%20	73,3%	
موافق	3,97	1,149	12	12	1	4	1	نوعية شخصيتك لها تأثير على خدمة التدقيق
			%40	%40	%3,3	%13,3	3,3%	
موافق	4,52	0,829	19	10	0	0	1	لديك تفكير أخلاقي عند اداء مهنتك
			%63,3	%33,3	%0	%0	3,3%	
موافق	4,00	0,964	11	12	4	3	0	نيتك السلوكية لها تأثير على عملية التدقيق
			36,7 %	%40	%13,3	%10	0%	
موافق	3,55	1,352	8	11	2	5	4	يوجد سيطرة على سلوكيات في العمل
			%26,7	36,7 %	%6,7	16,7%	13,3%	
معارض	2,21	1,373	2	8	0	7	13	تبحث عن إنجازات مادية في أقل وقت عند القيام بعملية التدقيق
			%6,7	%26,7	%0	23,3%	43,3%	

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

معارض	2,28	1,360	3	4	1	11	11	دائما لديك شك مهني في عملك وتواصله
			%10	%13,3	3,3%	36,7 %	36,7 %	
معارض	2,03	1,401	4	3	1	7	15	هدفك دائما هو الوصول إلى منفعة خاصة فقط
			%13,3	%10	3,3%	23,3%	%50	
موافق	4,38	1,083	20	6	1	2	1	التقرير المقدم عن الكشوفات المالية دقيق جدا
			66,7%	20%	3,3%	6,7%	3,3%	
موافق بشدة	4,66	0,670	21	8	0	1	0	جودة التدقيق تهكم عند أداء مهنتك
			70%	%26,7	0%	3,3%	0%	

يظهر الجدول رقم (09) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (1,34، 4,66)، بإنحرافات معيارية تراوحت بين (0,670، 1,680)، بدرجة تقدير بين معارض وموافق بشدة، أما المتوسط العام للمجال ككل فقد بلغ 3,17 بانحراف معياري 1,17، وبدرجة تقدير موافق بشدة، مما يشير إلى اتفاق كبير على وجود محددات سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. حيث حصلت الفقرة (02) "صلاية نظام الرقابة الداخلية يهكم عند أداء مهنتك" من محددات الخلل الوظيفي على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,34) وانحراف معياري (0,670) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة (05) "المنافسة بين مكاتب المراجعة تجعلك تبحث عن الأداء الشخصي بغض النظر عن جودة الكشوفات المالية" المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4,24) وانحراف معياري (1,573) وبدرجة تقدير موافق، وأخيرا جاءت الفقرة (06) "عملية التدقيق يمكن أن تتم بدون احترام القوانين المعمول بها" بمتوسط حسابي (1,34) وانحراف معياري (0,814) وبدرجة تقدير موافق في المرتبة الأخيرة، وهي تمثل آخر محدد من محددات الخلل الوظيفي.

إذ حصلت الفقرة رقم (15) "يعد المدير نموذجا فيما يتعلق بإنجاز الأعمال بالطريقة الصحيحة من الناحية الأخلاقية" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,66) وانحراف معياري (0,670) وبدرجة تقدير موافق بشدة وهي الفقرة (9) من "محددات الثقافة الفردية"، ثم جاءت الفقرة (08) في المرتبة الثانية "لديك تفكير أخلاقي عند أداء مهنتك" بمتوسط حسابي (4,52) وانحراف معياري (0,829) وبدرجة تقدير موافق بشدة وهي الفقرة (2) من "محددات الثقافة الفردية"، ثم أخيرا فقرة (13) "هدفك دائما هو الوصول إلى منفعة خاصة فقط" بمتوسط حسابي (1,34) وانحراف معياري (0,814) وبدرجة تقدير معارض بشدة.

وبناء على طريقة التحليل إلى مركبات أساسية PCA وجدنا أن أهم المحددات لسلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية هي الخلل الوظيفي وهذا التحليل (Principale Components Analysais) PCA يعد أحد التقنيات المستخدمة لتلخيص البيانات واختصارها، حيث يقوم بتحويل العدد الكبير من المتغيرات المترابطة

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ضمنا ولو بشكل جزئي إلى مجموعة أصغر بكثير من المتحولات المستقلة التخيلية، وهي تدعى عادة بالمكونات الرئيسية وتحسب أساسا من المتغيرات الأصلية بنسب ومقادير تزيد أو تنقص بحسب دور وتأثير كل منها، لتصف في نهاية المطاف أكبر قدر ممكن من المعلومات الموجودة في المجموعة الأصلية من البيانات التي لدينا.

3-3- بالنسبة للمجال الثالث:

الجدول رقم (10)

الاتجاه	متوسط مرجح	انحراف معيار	المجال الثالث				
			معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد
محايد	3,17	1,441	4	8	3	8	7
			%13,3	%26,7	%10	%26,7	23,3%
موافق	3,79	1,207	0	9	0	11	10
			0%	%30	0%	%36,7	%33,3
معارض	2,48	1,214	6	13	4	5	2
			%20	%43,3	%13,3	16,7%	%6,7
محايد	2,96	1,072	4	9	10	6	1
			%13,3	%30	%33,3	%20	%3,3
محايد	3,24	1,272	5	3	3	16	2
			16,7%	10%	10%	%53,3	%6,7
موافق	3,45	1,242	3	4	4	14	5
			10%	%13,3	%13,3	%46,7	16,7%
موافق	4,07	0,923	1	1	2	17	9
			%3,3	%3,3	%6,7	%56,7	%30
موافق بشدة	4,20	0,786	0	1	3	14	12
			0%	%3,3	%10	%46,7	%40
محايد	3,28	1,306	2	10	3	9	6
			%6,7	%33,3	%10	%30	%20
معارض	2,59	1,427	7	12	3	3	5
			23,3%	%40	%10	%10	16,7%

الفصل الثالث: الدراسة التحليلية للاستبيان والقياسية لمدى أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يظهر الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2,48 ، 4,20)، بإنحرافات معيارية تراوحت بين (0,786، 1,441)، بدرجة تقدير بين معارض و موافق بشدة، أما المتوسط العام للمجال ككل فقد بلغ 3,32 بانحراف معياري 1,19، وبدرجة تقدير موافق بشدة، مما يشير إلى اتفاق كبير على وجود أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق. إذ حصلت الفقرة رقم (08) "موظفي مصلحة المحاسبة والمالية متعاونون في تقديم المعلومة عند قيام بعملية التدقيق" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4,20) وانحراف معياري (0,786) وبدرجة تقدير موافق بشدة، ثم جاءت الفقرة (07) في المرتبة الثانية "المدقق يأخذ انطباع على السلوك الأخلاقي في المؤسسة" بمتوسط حسابي (4,07) وانحراف معياري (0,923) وبدرجة تقدير موافق، ثم آخر فقرة (03) "يركز المدقق الخارجي على رأي يتم تحديده من قبل القائد والموظفين خاصة بمتوسط حسابي (2,48) وانحراف معياري (1,214) وبدرجة تقدير معارض.

خلاصة

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والمتمثلة في تحليل مدى تأثير القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق، حيث تناولنا في هذا الفصل إلى الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، وتطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها، ومن خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- هناك دور و أهمية كبيرة على القيادة والثقافة الأخلاقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- وأن للقيادة أثر على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية.
- ويوجد أثر كبير على سلوك المدقق من خلال الثقافة الأخلاقية.

الخاتمة

القيادة هي النشاطات و الفعاليات ينتج عنها أنماط متناسقة لتفاعل المؤسسة نحو حلول المشاكل المتعددة، وهي عملية تأثير على نشاطات المؤسسة لتحقيق الأهداف وهي نشاط أو حركة تحتوي على تأثير على سلوك المسيرين المرؤوسين نحو تحقيق الأهداف المرغوبة حيث تبرز أهمية الثقافة و دورها الفعال في تكوين وتشكيل شخصية القائد و قيمه و دوافعه و اتجاهاته بالإضافة إلى الثقافة الأخلاقية تشكل إطارا لأنماط السلوك المختلفة للقائد، فلكل مؤسسة أيضا ثقافتها الخاصة بها والتي تتطور مع مرور الوقت وتتميز الثقافات للمؤسسات العاملة في نفس القيم والاعتقادات والمدرجات والافتراضات التي تقوم على أساس القائد إلى أقل موظف في المؤسسة حيث تكون لدى القائد ثقافة أخلاقية في المؤسسة ويقوم باللقاءات تحت العاملين بالسلوك الأخلاقي وهذا لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية. وأن ما يميز أي مهنة ما هو أن تقبل مسؤولياتها أمام الناس و جمهور مهنة المحاسبة وأصحاب العمل والمستخدمون و المستثمرون والآخرين الذين يعتمدون على الموضوعية والأمانة عند المحاسبين المهنيين للمحافظة على العمل المنتظم، لذلك يمكن القول أن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة و التي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع.

النتائج المتوصل إليها:

✓ القوى المؤثرة على كيفية ممارسة القيادة و هي التي تدرس بعمق تحديد مواطن القوة و الضعف والمشاكل والعوائق تعزيز وتطبيق الثقافة الأخلاقية في المؤسسة كونها تشكل نماذج سلوك والعلاقات التي يجب إتباعها والاسترشاد بها الثقافة الأخلاقية هي العنصر الفعال والمؤيد والمساعد في تحقيق أهداف المؤسسة خاصة عندما تكون هذه الثقافة مقبولة من طرف غالبية الموظفين، وأي نستنتج أن للقيادة والثقافة الأخلاقية لها دور وأهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

✓ وجود تأثير الثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق و درجة تأثير مرتفعة تحدد قواعد السلوك الأخلاقي والمتطلبات الأخلاقية للمدققين المهنيين، أي للثقافة الأخلاقية أثر على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

✓ نستنتج أيضا أن للقيادة أثر على سلوك المدقق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

التوصيات:

✓ إن النظرة الحديثة إلى القيادة هي انه يمكن تعلمها أي يجب الاهتمام بتدريب القادة الجدد

✓ التعرف على النواحي السلوكية المطلوب تعلمها

✓ ممارسة السلوك الأخلاقي من طرف قائد المؤسسة إلى اقل موظف في المؤسسة

✓ نقل ما تم تعلمه في فترة التدريب للعمل الحقيقي في القيادة و ممارسته في المؤسسة

✓ العمل على ترسيخ الثقافة خاصة الثقافة التنظيمية للدور كونها من الثقافات ذات تأثير المرتفع على التزام

القائدين بأخلاقيات الإدارة

✓ العمل على ترسيخ ثقافة الفرد كونها من الثقافات ذات التأثير المرتفع على التزام القائدين و الموظفين لجميع

المهنيين خاصة المراجعين بالأخلاقيات التي تحدد سلوكياتهم و أدائهم في المؤسسة

✓ اثر الثقافة الأخلاقية على تطوير الهيكل التنظيمي في المؤسسة

هناك تطور في مبادئ و قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير اخلاق الدولة منها :

✓ تواجه أخلاقيات مهنة المحاسبة العديد من التهديدات يجب التخلص منها وفق المبادئ التدقيق الموصى بها

✓ وضع إجراءات وقائية في بيئة العمل و التي قد تزيد من احتمالية تحديد أو منع السلوك الغير الأخلاقي و التي

يمكن أن تنشأ نتيجة مهنة المحاسبة و تشريعاتها و أنظمتها

قائمة المراجع

1. الكتب:

2. إبراهيم الخلوف سكاوي، إدارة المعرفة الممارسات والمفاهيم ، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
3. ابن مسكويه، تهذيب الأخلاق، الجزء الأول، DVD Rom: المكتبة الشاملة، الإصدار الثاني، سنة 2006 م.
4. ابن منظور، لسان العرب، الجزء الرابع، تصحيح: أمين محمد عبد الوهاب ومحمد الصادق العبيدي، دار إحياء التراث العربي، بيروت-لبنان، الطبعة الثالثة، سنة 1999.
5. أبو حامد الغزالي، ميزان العمل، DVD Rom: المكتبة الشاملة، الإصدار الثاني، سنة 2006م.
6. فتحي الوبيشي، الأساليب القيادية والأخلاق الإدارية للموارد البشرية، المجموعة العربية للتدريب والنشر، 8 شارع أحمد فخري، الطبعة الأولى 2013، القاهرة، مصر.
7. ديف فرانسيس و مايك وودكوك، القيم التنظيمية، ترجمة: عبد الرحمن أحمد هيجان، مراجعة وحيد أحمد الهندي وعامر عبد الله الصعيري، معهد الإدارة العامة، الرياض-السعودية، سنة 1995 م.
8. زيد منير عبوي، القيادة ودورها في العملية الإدارية، دار البداية، الطبعة الأولى 2008، شارع الملح حسين، عمان.
9. سالم شاكر القيسي، حسام عبد الجبار حمود أجميلي ألتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدقيقي الحسابات ،بحث تخرج مقدم إلى مجلس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل 2012.
10. سعاد نايف البرنوطي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل، عمان، 2004، ط2.
11. صديقي محمد عفيفي، أخلاق المهنة عند أستاذ الجامعة، وكالة الأهرام للتوزيع، مصر 2003.
12. طريف شوقي، السلوك القيادي وفعالية الإدارة، دار غريب، القاهرة، 1993.
13. طه أحمد حسن الأردني،التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق- دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2008.
14. عامر مصباح، خصائص القيادة عند الرسول صلى الله عليه وسلم، دار هومة، الجزائر، 2003.
15. عبد الرحمن حسن حبنكة الميداني، الأخلاق الإسلامية وأسسها، الجزء الأول، دار القلم، دمشق-سوريا، الطبعة الخامسة، سنة 1999 م.

16. عبد الله عبد الغني الطجم وطلق بن عوض الله السواط ، السلوك التنظيمي: المفاهيم والنظريات والتطبيقات، دار النوابع، جدة-السعودية، سنة 1996 م.
17. محمد حسين العجمي، الاتجاهات الحديثة في القيادة الإدارية والتنمية البشرية، دار المسيرة، عمان، ط2، 2010.
18. محمد عبد الله دراز، دستور الأخلاق في القرآن: دراسة مقارنة للأخلاق النظرية في القرآن، تعريب وتحقيق وتعليق: عبد الصبور شاهين، مراجعة: السيد محمد بدوي، مؤسسة الرسالة ودار البحوث العلمية، مصر، سنة 1999 م.
19. ناديه حميدي صالح، الإدارة البيئية والممارسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر 2003.
20. نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة والمسؤولية أعمال في شركات الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر وتوزيع الأردن، 2005.
21. نواف كنعان، القيادة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
22. وليد عبد الرحمان خالد الفرا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج SPSS إدارة البرامج و الشؤون الخارجية، 1430هـ.

2. الملتقيات:

1. أحمد بن البشير محمد ومحمد بن شايب، " La flexibilité des entreprises Algériennes, un instrument d'intégration à l'économie mondiale. مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الأول حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، يومي: 03-04 ماي 2005 م.
2. الطيب داودي، أثر الإدارة بالقيم في التنمية البشرية المستدامة، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق وكلية الاقتصاد، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي: 09-10 مارس 2004 م.

3. الكتب الأجنبية:

1. Howard-F Stettler, Audit : Principes et Méthodes Générale, Edition Publi-Union, Paris, 1976, p 55.
2. Jan Taylor Morris, The impact of authentic leadership and ethical firm culture on auditor behavior, Journal of Behavioral Studies in Business Volume 7 – September, 2014, Sam Houston State University
3. Jean- pierre helfer, michel kali, jacques orsoni « managment cas etapp lication» edition vurhert paris,2005.
4. Jerry W. Lin, Mark I. Hwang, Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management : A Meta-Analysis, International Journal of Auditing,14, 2012.

5. Paul Ohana, Les 100 mots clés du management des hommes, édition DUNOD , Paris-France, 2éme édition, 1999 .

6. Pierre collerette pouvoir, leadership, autorité dans organisations, edpesse de l'université, Quebec, sd.

4. مواقع الإنترنت:

1. www.acct-tomu.edu/smith/ethics/htm
2. [www.mengos.net articles asp. htm](http://www.mengos.net/articles.asp.htm)
3. www.nshwan.com/behaviorism.htm
4. www.seddikaffifi.com/akhlak.doc
5. www.acc4arab.com/acc/showthred.phpt

Fréquence Table

Item-Total Statistics					
	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
x1	114.00	121.000	.096	.	.646
x2	114.45	109.470	.478	.	.614
x3	113.93	117.995	.457	.	.634
x4	114.07	119.209	.195	.	.641
x5	114.38	112.672	.575	.	.619
x6	114.97	113.606	.254	.	.633
x7	114.69	108.079	.447	.	.614
x8	114.66	109.377	.586	.	.610
x9	114.38	116.744	.242	.	.636
y1	115.93	110.638	.416	.	.619
y2	114.28	118.707	.256	.	.638
y3	116.21	119.170	.024	.	.660
y4	115.97	114.606	.200	.	.639
y5	116.10	105.025	.477	.	.607
y6	117.28	123.635	-.078-	.	.656
y7	114.66	114.591	.284	.	.632
y8	114.10	120.596	.088	.	.646
y9	114.62	113.958	.389	.	.626
y10	115.07	107.281	.492	.	.610
y11	116.41	122.680	-.055-	.	.663
y12	116.34	119.163	.063	.	.652
y13	116.59	131.751	-.337-	.	.689
y14	114.24	123.690	-.082-	.	.660
y15	113.97	116.749	.393	.	.632
z1	115.45	119.756	.033	.	.656
z2	114.83	107.362	.563	.	.606
z3	116.14	116.337	.194	.	.639
z4	115.93	121.924	-.008-	.	.654
z5	115.38	132.815	-.394-	.	.689
z6	115.17	122.505	-.042-	.	.660
z7	114.55	114.685	.372	.	.628
z8	114.38	117.244	.295	.	.635
z9	115.34	119.091	.073	.	.650
z10	116.03	115.963	.159	.	.643

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.428
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	179.740
	df	105
	Sig.	.000

Total Variance Explained						
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.148	20.989	20.989	3.148	20.989	20.989
2	2.524	16.826	37.816	2.524	16.826	37.816
3	2.041	13.605	51.421	2.041	13.605	51.421
4	1.410	9.397	60.818	1.410	9.397	60.818
5	1.289	8.595	69.413	1.289	8.595	69.413
6	1.076	7.171	76.585	1.076	7.171	76.585
7	.898	5.988	82.573			
8	.738	4.922	87.494			
9	.573	3.819	91.313			
10	.489	3.260	94.573			
11	.260	1.732	96.305			
12	.191	1.271	97.576			
13	.172	1.144	98.721			
14	.122	.813	99.534			
15	.070	.466	100.000			
Extraction Method: Principal Component Analysis.						