



The extent of the auditors' compliance with the ethics of the profession and the rules of professional conduct - exploratory study

Preparation

*مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني – دراسة استطلاعية

***احمد شنان بحر

***م. د محمد كاشاني بور

Abstract: The need of users of the financial statements for services of the auditors auditors to assist them in making decisions and by looking at two hypotheses research assumes

- The first basic premise: - The auditors' commitment to the ethics of the accounting profession leads to the improvement of the audit process
- First Hypothesis: There is a significant relationship between integrity, transparency and the audit process
- The second sub-hypothesis: There is a significant relationship between the credibility and the review process
- The third hypothesis: There is a significant relationship between the confidentiality and the review process
- The fourth hypothesis: There is a significant relationship between professional competence and the audit process
- Sub-hypothesis 5: There is a significant significance between independence and review process
- The second basic premise: - Adherence to the Code of Professional Conduct by the auditors leads to the audit process.
- Hypothesis: There is a significant relationship between the rules of professional conduct and the review process, therefore the objective of the research is to know the effect of the auditor's commitment of the rules of the professional conduct and the ethics of the accounting career in decreasing the gap through making questionnaire for some auditors

*بحث مستل

**جامعة طهران/ كلية الاداره والمحاسبة

***جامعة طهران/ كلية الاداره والمحاسبة

The research methodology: theoretical Approach: The inductive method will be adopted through the survey of scientific resources from books, journals, research, master's and doctoral dissertations in libraries and from the Internet.

Practical side: The descriptive and analytical approach will be based on "the data extracted from the expert reports after being reviewed and interviewed

The researcher has reached some conclusions , the most important one is the auditors commitment to the ethics of the audit career and the rules of professional conduct enhances the confidence of the beneficiaries and contributes to narrowing the gap

The most important recommendations are enhancing the profession ethics , determining the ethical politics that auditors should fallow , and training the offices workers to face the difficult ethical troubles.

The auditor shall be independent and impartial in the process of expressing his opinion on the fairness and validity of the financial statements.

Verify the extent to which the auditor acts fairly and objectively through the auditor's compliance with the Code of Professional Conduct.

The auditor performs the audit in accordance with international accounting standards and international and local auditing standards, particularly with regard to disclosure and financial reporting.

Verification of the efficiency of the auditor and the necessary professional attention through the formation of committees by the Association of Accountants and Auditors to undertake the examination of financial reports issued by the underwriter.

Verification of the obligation to pay and his remuneration in accordance with the instructions of the Council of the profession and not violate the rights of colleagues in the profession, and its commitment to contractual and legal terms with the client and not provide professional consulting services intersect with his work to audit the client himself.

not enter into with the stakeholders interests detrimental to the interest of the company in favor of a particular party and its obligation to provide information at the right time and full credibility and not disclose the secrets of the company or the client to any other pa

المستخلص: ازدادت حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى خدمات مراقبي الحسابات لمساعدتهم في اتخاذ القرارات وبني البحث على فرضيتين مفادهما: الفرضية الأساسية الأولى :- التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة

- الفرضية الفرعية الأولى : هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين النزاهة والشفافية وعملية المراجعة
- الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين المصداقية و وعملية المراجعة
- الفرضية الفرعية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين السرية و وعملية المراجعة
- الفرضية الفرعية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الكفاءة المهنية وعملية المراجعة
- الفرضية الفرعية الخامسة : هناك دلالة معنوية بين الاستقلالية و وعملية المراجعة
- الفرضية الأساسية الثانية :- الالتزام بقواعد السلوك المهني من قبل مراقبي الحسابات يؤدي إلى وعملية المراجعة.

- الفرضية الفرعية : هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين قواعد السلوك المهني وعملية المراجعة
- وقد تم تنفيذ خطة البحث من خلال توزيع استبانته على بعض مراقبي الحسابات أصحاب المكاتب في العراق ،وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق وقواعد السلوك المهني يعزز الثقة لدى الجهات المستفيدة ويسهم في تضيق فجوة التوقعات ومن خلال لها تم وضع التوصيات التي تخدم موضوع البحث ومن أهمها ، تعزيز أخلاقيات المهنة وتحديد السياسات الأخلاقية التي يجب ان يتم العمل بها أصحاب مكاتب التدقيق ، وتدريب العاملين بالمكاتب على مواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة. وينبغي على مراقب الحسابات الالتزام باستقلاله وحياديته في عملية إبداء رأيه بعدالة وصحة القوائم المالية والتحقق من مدى قيام المدقق بالعمل بنزاهة وموضوعية من خلال قيام مراقب الحسابات بالالتزام بقواعد السلوك المهني.

قيام مراقب الحسابات بممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية والمحلية خصوصا ما يخص الإفصاح والإبلاغ المالي ، كذلك التحقق من كفاءة المدقق وبذله العناية المهنية اللازمة من خلال تشكيل لجان من قبل نقابة المحاسبين والمدققين تتولى عملية فحص التقارير المالية الصادرة من مكتب التدقيق .

ومن ثم التحقق من التزام بأجوره وإتاعبه وفقا لما جاء بتعليمات مجلس المهنة وعدم قيامه بانتهاك حقوق زملائه بالمهنة، والتزامه بالشروط التعاقدية والقانونية مع العميل وعدم تقديمه خدمات مهنية استشارية تتقاطع مع عمله بتدقيق الحسابات للعميل ذاته.

بالإضافة إلى عدم دخوله مع أصحاب المصالح بعلاقات تضر بمصلحة الشركة لصالح طرف معين والتزامه بتقديم المعلومات بالتوقيت المناسب والمصداقية التامة وعدم إفشاء أسرار الشركة او العميل لأية جهة أخرى.

المقدمة: سلوك الإنسان الأخلاقي يتأثر بعدة مؤثرات ايجابية وسلبية ، داخلية وخارجية ، ويصل تأثير هذه المؤثرات. الى ان تغطي على خلقه الأساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خلقاً وطبعاً ، واذا أرادت أي منظمة ان تبني بيئة عمل واضحة وأخلاقية ، فلا بد لها من وضع قوانين واضحة ، شفافة وركائز أساسية تبدأ من الثقافة التي تبنيها وتنشرها لإستراتيجيتها في الشركة والعمل مع الافراد فيها ، وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعيلها بدءاً منها ومروراً بالافراد العاملين وبيئة العمل الخاصة بهذه البيئة .

لذا فان أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات مهنة المحاسبة ومدى بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراقبي الحسابات وكذلك معرفة اثر الالتزام بقواعد السلوك المهني في تضيق فجوة التوقعات .

تحدث فجوة التوقعات في المراجعة إلى عدة أسباب ويعد موضوع الالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة من أهم الأسباب التي تقود إلى حدوث هذه الفجوة لتحديد المشكلة .

تطرق الباحث في هذه البحث الى الفرضية الأساسية "التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة" فضلا عن مجموعة من الفرضيات الفرعية، وفقاً لمنهج الاستقرائي من خلال مسح المصادر العلمية من كتب و مجلات و بحوث ورسائل الماجستير و الدكتوراه في المكتبات و من شبكة المعلومات الدولية Internet لجانب النظري، بينما الجانب العملي اعتمد المنهج الوصفي والتحليلي استناداً إلى البيانات المستخرجة من تقارير الخبراء بعد الاطلاع عليها والمقابلات الشخصية معهم.

المبحث الأول

منهجية البحث وإسهامات معرفية سابقة

أولاً : منهجية البحث

١ : مشكلة البحث

تحدث فجوة التوقعات في المراجعة إلى عدة أسباب ويعد موضوع الالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة من أهم الأسباب التي تقود إلى حدوث هذه الفجوة لتحديد المشكلة تم وضع الأسئلة الآتية:-

• هل ان عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني من قبل مراقبي الحسابات يؤدي الى فجوة التوقعات؟

• هل ان عدم التزام مراقبي الحسابات بأمانة وأخلاقيات مهنة المحاسبة يؤدي الى فجوة التوقعات؟

٢ :- أهداف البحث : يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية

• التعريف بأخلاقيات مهنة التدقيق وقواعد السلوك المهني

• معرفة مدى الالتزام بقواعد السلوك المهني في عملية المراجعة

• معرفة مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة في عملية المراجعة

٣: أهمية البحث: تسليط الضوء على مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات مهنة المحاسبة ومدى بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراقبي الحسابات وكذلك معرفة اثر الالتزام بقواعد السلوك المهني في تضيق فجوة التوقعات ومعرفة اثر الالتزام بأخلاقيات المهنة في تضيق فجوة التوقعات.

٤: فرضيات البحث

• الفرضية الأساسية الأولى :- التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة

• الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين النزاهة والشفافية وعملية المراجعة

• الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين المصداقية و وعملية المراجعة

• الفرضية الفرعية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين السرية و وعملية المراجعة

• الفرضية الفرعية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الكفاءة المهنية وعملية المراجعة

• الفرضية الفرعية الخامسة : هناك دلالة معنوية بين الاستقلالية و وعملية المراجعة

• الفرضية الأساسية الثانية :- الالتزام بقواعد السلوك المهني من قبل مراقبي الحسابات يؤدي إلى وعملية المراجعة.

• الفرضية الفرعية : هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين قواعد السلوك المهني وعملية المراجعة

٥ : أساليب جمع البيانات

• :- القوانين والتعليمات ذات العلاقة.

• :- المصادر العربية والأجنبية من الدراسات والبحوث والأطاريح والرسائل الجامعية والكتب ووقائع المؤتمرات ومواقع الأنترنت.

أما في الجانب العملي فقد تم اللجوء للوسائل الآتية للحصول على معلومات البحث:

• :- استمارة الاستبانة: تعد بوصفها أحد المصادر الرئيسة في جمع البيانات في هذا الجانب.

• :- المشاهدات والمقابلات الشخصية

٦- منهج البحث:

الجانب النظري: سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي من خلال مسح المصادر العلمية من كتب و مجلات و بحوث ورسائل الماجستير والدكتوراه في المكتبات و من شبكة المعلومات الدولية Internet .

الجانب العملي: سيعتمد المنهج الوصفي والتحليلي استنادا " إلى البيانات المستخرجة من تقارير الخبراء بعد الاطلاع عليها والمقابلات الشخصية معهم

ثانيا : إسهامات معرفية سابقة

أولا : دراسات العربية :

١ - دراسة (علي ، ٢٠١٢) ، بعنوان : " مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية .

هدفت هذه الدراسة الى قياس مدى التزام المراجعين الخارجيين بالميثاق الأخلاقي الخاص بالمؤسسات المالية الإسلامية ، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة حول موضوع الدراسة ، وقد طبقت هذه الدراسة على مكاتب مراجعة الحسابات في الأردن ، حيث تم اختيار عينة من المراجعين ذوي الخبرة العالية وعددهم (٣٩) مراجعة حسابات .

وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج منها : التزام مراجعي الحسابات بالأسس الشرعية والمبادئ الأخلاقية وبقواعد السلوك التي أكدت عليها معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات للمؤسسات المالية الإسلامية ، هنالك تشابه بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية من حيث القواعد الأخلاقية والسلوكية الخاصة بالمراجعين .

وقد أوصت الدراسة بان هنالك حاجة ملحة لإعادة تأهيل مراجع الحسابات علميا وعمليا في المؤسسات المالية الإسلامية وذلك من خلال اطلاعه على كل ما يرتبط بهذه المهنة ، وضع معايير لجودة خدمات مراجعة الحسابات في المجال المهني تعتمد على مرجعية دينية وأخلاقية وسلوكية منبثقة من قيم وأخلاقيات المجتمع الإسلامي .

٢- دراسة (السعد ، ٢٠١١) ، بعنوان " العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في البيئة المراجعة السعودية : دراسة ميدانية (استكشافية) "

هدفت الدراسة الى دراسة بعض العوامل التي قد تؤثر على سلوك مراجع الحسابات وقد تم استخدام كلا المنهجين الاستقرائي والوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة حول موضوع الدراسة ، وقد أجريت هذه الدراسة على المراجعين الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة في السعودية ، وقد تم توزيع (١٨٠) استبانة على عينة عشوائية من المراجعين .

وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج منها : أن المراجعين في بيئة المراجعة السعودية يترددون كثيرا في اتخاذ القرارات غير الأخلاقية ، مما يعني أن لديهم وازعا أخلاقيا يردعهم عن الموافقة على مثل تلك المواقف ، رفض المراجعين للمواقف غير الأخلاقية التي تضمنتها الدراسة ، وجود مجموعة وسائل تساعد في دعم أخلاقيات المهنة في بيئة المراجعة السعودية .

وقد أوصت الدراسة بما يلي : ضرورة الربط بين التعليم المحاسبي والجوانب الأخلاقية المستمدة من كتاب الله وسنة رسوله بهدف تنمية الوازع الأخلاقي لدى الطلاب ، تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات بحيث تتضمن الأهداف والمفاهيم والأسس والإبعاد ذات العلاقة بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة .

الدراسات الأجنبية :

Professional Ethics :an Approach to value Creation in Financial Reporting

هدفت هذه الدراسة الى معرفة اثر الأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية ، وقد أجريت الدراسة على الشركات المدرجة في سوق طهران للأوراق المالية والتي بلغ عددها (٤٤٠) شركة ، حيث تم استخدام استبانة حول موضوع الدراسة بهدف جمع التحليل البيانات وقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بلغت (٢٠٥) شركة .

وقد توصلت الدراسة الى ان هنالك علاقة طردية بين الأخلاقيات المهنية وبين كل من عرض المعلومات المالية للشركات المدرجة ضمن سوق طهران للأوراق المالية ومحتوى المعلومات المالية للشركات المدرجة ضمن سوق طهران للأوراق المالية ، وذلك يؤكد وجود تأثير كبير للأخلاقيات المهنية على تعزيز جودة التقارير المالية .

وقد أوصت الدراسة بالاهتمام أكثر بالأخلاقيات المهنية لما لها اثر على مستقبل مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات ، كما أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيد من الدراسات في هذا المجال ، كذلك أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيد من الدراسات في هذا المجال ، كذلك أوصت الدراسة بتحسين تطوير المنهجية والأدوات المستخدمة في هذا البحث في الدراسات أخرى بحيث تشمل مزيد جوانب التقارير المالية .

2- دراسة (Ardelean , 2013)

Auditors , Ethics and their Impact on Public Trust

هدفت هذه الدراسة معرفة مدى تأثير أخلاقيات مراجعي الحسابات على الثقة الممنوحة لمهنة مراجعة الحسابات من قبل المجتمع ، وقد تم استخدام التحليل البنائي لمعرفة لتفحص والتأكد من ان أخلاقيات مراجعي الحسابات تعرضت لمخاطر تضارب المصالح مما يؤثر على الثقة التي يمنحها المجتمع لمراجعى الحسابات .

وقد توصلت الدراسة الى نجاح مراجعي الحسابات في المحافظة على الثقة مع مرور الوقت ، أن تمسك مراجعي الحسابات بالأخلاقيات المهنية تنعكس بشكل ايجابي على ثقة المجتمع ، كما توصلت الدراسة الى انه كلما زاد التواصل بين المراجعين والجهات التنظيمية والرقابية في الدولة كلما كان ذلك التأثير ايجابي على ثقة المجتمع .

وقد توصلت الدراسة بضرورة اهتمام مراجعي الحسابات بشكل اكبر بأهمية ثقة المجتمع بهم وبمهنتهم وكذلك لأهمية المسؤولية التي يتحملونها تجاه المجتمع وذلك عن طريق تمسكهم بالأخلاقيات والقيم ، حيث انه كلما كان هنالك التزام أكثر بالأخلاقيات والقيم كلما انعكس ذلك على إعادة بناء ثقة المجتمع تجاه مهنة مراجعة الحسابات .

- الاختلاف والتشابه مع الإسهامات المعرفية السابقة

تشابه البحث من الجانب النظري مع ماسبقه من بحوث ودراسات واختلف في جانبه العملي بأنه حاول اخذ وجهات نظر مراقبي الحسابات في كون الالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة يساهم في تضيق فجوة التوقعات من خلال استنباه وضعت بهذا اث

المبحث الثانيه

٢-١ مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق

ان أخلاقيات مهنة التدقيق تنعكس على أداء المدققين وأنشطتهم ، اذ أنهم يأخذون بنظر الاعتبار قبل ان يظهر أي رد فعل لهم أثناء القيام بمهمة التدقيق ، فأخلاقيات المهنة هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة ، التي تظهر على تصرفات المدققين غير القانونية وغير الأخلاقية التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني الذي يهتم بما هو صحيح ، او ما هو خاطئ في الحالات الاعتيادية ، فضلا عن ما يواجهه المدقق في عمله اليومي كاستخدام موارد الشركة لإغراض شخصية او الاتفاقيات غير الواضحة (Pride et al , 2008,p:37)

تمثل أخلاقيات مهنة التدقيق مبادئ مهمة للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد او غير الجيد او السلوك الصحيح والسلوك الخطأ في تصرفات والجماعة ، لكون هذه المبادئ السلوكية والقيم الأخلاقية هي التي تحكم سلوك الفرد او الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ، لتصنع محددات عملية اتخاذ القرارات (Schermerhorn , 2008 , p:48)

تعبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ ، وبالتالي فان أخلاقيات المحاسبة ماهي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيم على السلوك المحاسبي ، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ ، وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم وان أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل ، فكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيراً كلما ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المحاسب ، فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ ، في مجال المحاسبة والتدقيق ، فان الأخلاقيات تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (ستر السر ، ٢٠٠٨، ص ٥٩).

أما ركائز سلوك الأخلاقي في بيئة العمل فان سلوك الإنسان الأخلاقي يتأثر بعدة مؤثرات ايجابية وسلبية ، داخلية وخارجية ، ويصل تأثير هذه المؤثرات الى ان تطغى على خلقه الأساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خلقاً وطبعاً ، واذا أرادت أي منظمة ان تبني بيئة عمل واضحة وأخلاقية ، فلا بد لها من وضع قوانين واضحة ، شفافة وركائز أساسية تبدأ من الثقافة التي تبنيها وتنشرها لإستراتيجيتها في الشركة والعمل مع الافراد فيها ، وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعيلها بدءاً منها ومروراً بالافراد العاملين وبيئة العمل الخاصة بهذه البيئة .

وتتأثر الأخلاقيات كثيراً بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات النافذة والعوامل الموقفية ، وتحدد علاقات المدير بالإفراد العاملين والإفراد الآخرين خارج الشركة وذوي المصالح في المجتمع ، ومن خلال متابعة تطور الفكر الإداري نجد ان أخلاقيات الإدارة كثيراً ما غيرت من طبيعة العمل الإداري ، ففي الماضي

كان التركيز على حماية مصالح المالكين والاهتمام بالإرباح في حين ان الاتجاه الحالي يركز على الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة . وهناك ثلاثة مصادر لأخلاقيات العمل المهني هي (Daft .2008,p:142)

١- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات : وتتمثل بالمعايير القانونية والتشريعات والأنظمة والتعليمات السائدة والموثقة ، اذ تحدد سلوكيات الافراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات

٢- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية وتستند هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة والمشاركة التي تسود بين الافراد .

٣- الاعتقادات الشخصية للفرد : وهذه الاعتقادات يتم من خلالها تحديد المعايير التي تربط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقا لذلك .

2-2 أهم مبادئ السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة :

لقد صدرت العديد من مدونات السلوك المهني والأخلاقي عن عدة هيئات محلية وإقليمية ودولية ، ومعظم هذه المدونات تتضمن كل من المبادئ الأساسية الأخلاقية وقواعد السلوك المهني ، ويتشابه عدد من هذه المدونات مع بعضها البعض لأنها معظمها تتوافق بالأساس مع مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (الصوري ، ٢٥ : ٢٠١٣)، وعادة ما تشتمل أي دليل أو مدونة للسلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تحكم السلوك (الذنبيات ، ١١١ : ٢٠١٠)

ونظرا لان المبادئ الأخلاقية ومبادئ السلوك المهني متشابهة الى حد ما في معظم مدونات السلوك الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة ، سيتم ذكر المبادئ الواردة ضمن مدونة السلوك الأخلاقي الصادر عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومن ثم سيتم ذكر ما يتوافق معها من مبادئ واردة ضمن مدونات السلوك المهني الأخرى .

وقد بينت مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) أهم المبادئ الأخلاقية الأساسية التي يجب أن يتحلى بها المهنيون في مجال المحاسبة والمراجعة وهي : (النزاهة ، الموضوعية ، الكفاءة والعناية المهنية اللازمة ، السرية ، السلوك المهني) (IFAC, 2013 :12) .

أولا : النزاهة :

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بان يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال ، وكذلك تتضمن النزاهة بان يتحلى المهنيون بالصدق والعدالة أثناء تنفيذ مهامهم (IFAC , 2013 : 17) .

كذلك يعد توفر النزاهة شرط أساسي للعاملين في خدمة المصلحة العامة كمرجعي الحسابات ، حيث أنها لا تتطلب فقط الأمانة لكن تتعدى ذلك لتشمل مجموعة من الصفات ذات العلاقة وهي الإنصاف والشجاعة والأمانة الفكرية (4 : 2011 , FRC) .

وقد ورد في المدونة الأخلاقية (Code of professional Conduct) للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) انم بدا النزاهة يأخذ بعين الاعتبار الأخطاء غير المقصود والاختلاف الصادق في الرأي ، لذلك لا يوجد تعارض بينهم وبين النزاهة ، ولكن في حال كان هناك خداع أو تحايل فانه يتعارض مع مبدأ النزاهة .

كما انه في حال غياب القواعد والمعايير والإرشادات أو في حال تضارب وجهات النظر فانه يتحتم على المهني أن يقوم بإخضاع قراراته وتصرفاته لفحص مدى توافقها مع مبدأ النزاهة (: 2013 , AICPA 2825) .

وقد ورد ضمن مدونة مبادئ وقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين انه يجب أن يكون المراجع نزيها وعفيفا ويجب عليه عدم الإخلال بمصلحة المجتمع من اجل أن يكون مزايا شخصية ، كذلك شددت الهيئة على مبدأ النزاهة والأمانة يقتضي بان يتم الالتزام بنص وروح المعايير الفنية والأخلاقية وعدم تأويل هذه المعايير بما لا تحتمل (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٧ : ١٩) .

بالإضافة الى ذلك تتطلب النزاهة بان لايتأثر مراجع الحسابات بتضارب المصالح ، والتي قد تنشأ اما من دوافع شخصية او مالية او تجارية او وظيفية او علاقات أخرى قد يقوم بها فريق المراجعة المتعاقد او شركة المراجعة او فريق عمل الشركة التي تم مراجعة حساباتها او طرف له علاقة مباشرة بها (, FRC 4 : 2011) .

كذلك يقتضي مبدأ النزاهة بان لا يرتبط اسم مراجع الحسابات بأية تقارير او معلومات او اتصالات في حال كانت هذه التقارير او المعلومات تتضمن مايلي (الذنبيات ، ٢٠١٠ : ١١١)

- ١ . بيانات مالية محرفة او مضللة .
- ٢ . تقارير تحتوي على معلومات او حسابات معدة بإهمال .
- ٣ . تقارير ومعلومات غير مكتملة بسبب الحذف ، او فيها نوع من الغموض الذي قد يؤدي الى

التضليل

ثانيا : الموضوعية :

مبدأ الموضوعية يعني بالا يكون مراجعو الحسابات متحيزين إثناء تأديتهم لمهامهم ، كذلك عدم تأثيرهم بالآخرين حتى لايتأثر حكمهم المهني الخاص بالمنشأة التي يقومون بمراجعة حساباتهم ، حيث إن مراجعي الحسابات قد يتعرضون إثناء تأديتهم لمهامهم لحالات قد تضيف من موضوعيتهم ، كذلك فانه من غير العملي تحديد او وصف هذه الحالات بالتحديد لكن بشكل عام لا يجوز لمراجع الحسابات تأدية

خدمات مهنية في حالة وجود علاقة أو تحيز قد يترتب عليها تغير حكمهم المهني الخاص بالخدمات المقدمة (18 : 2013 , IFAC) .

كما إن الموضوعية تعد حالة ذهنية تستثني التحيز والحكم المسبق مما يعطي عدالة وإنصاف لجميع القرارات والمسائل التي تتعلق بالمهام التي يقومون بتأديتها ، كذلك تتطلب الموضوعية ألا يتأثر حكم مراجع الحسابات بتضارب المصالح وتنشأ أهمية مبدأ الموضوعية بالنسبة لمراجعي الحسابات من إن العديد من قضايا الهامة التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية لاتخضع للحقائق وإنما لحكم مراجعي الحسابات (5 : 2011 , FRC) .

كما أن الحفاظ على مبدأ الموضوعية يتطلب من مراجعي الحسابات عمل تقييم مستمر لعلاقاتهم مع العملاء وكذلك تقييم مدى التزامهم بالمسؤولية العامة (2827 : 2013 , AICPA) .

إضافة الى ذلك فإن الموضوعية تعطي قيمة للخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات ، حيث انها تعد احدى العلامات المميزة لمهنة المحاسبة والمراجعة ، وتتطلب الموضوعية من المراجعين بان يكونوا محايدين ويتمتعون باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماتهم المهنية المتنوعة بحيث لا يكون لهم أية مصالح متعارضة مع مصلحة العمل او المهنة التي يمارسونها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٧ : ٢٠) .

ثالثا : الكفاءة والعناية المهنية اللازمة :

يفرض مبدأ الكفاءة والعناية المهنية اللازمة على جميع مراجعي الحسابات بان يلتزموا بما يلي :

- ١ . المحافظة على المعروف والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب وذلك لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية .
- ٢ . تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية .

كذلك فإن الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية تتطلب ممارسة الحكم السليم في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية عند تأدية خدمة معينة ، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية الى مرحلتين منفصلتين :

- ١ . تحقيق الكفاءة المهنية .
- ٢ . المحافظة على الكفاءة المهنية .

لذلك تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وجود وعي مستمر وفهم للتطور الفنية والمهنية والتجارية ذات الصلة ، كذلك فإن التطور المهني المستمر يمكن مراجعي الحسابات من تطوير قدراتهم والمحافظة على مستوى مرتفع من القدرات للقيام بمهامهم بشكل أكثر كفاءة ضمن البيئة المهنية .

كذلك ينبغي على مراجع الحسابات إن يتخذ خطوات معقولة للتأكد من إن الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات تدريب وإشراف مناسبة ، كذلك يجب على المراجعين ان يطلعوا العملاء وأصحاب العمل والمستخدمين الآخرين على القيود الملازمة للخدمات التي يقدمها المراجع (19 : 2013 , IFAC) .

كما انه يجب على مراجعي الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند اداء مهامهم ومسئولياتهم تجاه كل من العملاء واصحاب العمل وكذلك المجتمع ، حيث انم بدا العناية المهنية يفرض عليهم مسئولية تقديم الخدمات بسرعة وبدقة مع مراعاة المعايير الفنية وأخلاقية المعمول بها (AICPA,2013 : 2829) .

رابعاً : السرية : يفرض مبدأ السرية على مراجعي الحسابات الامتناع عن التالي (: 2013 , IFAC) (20)

١ . الكشف عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل – والتي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقة مهنية وعلاقات العمل – دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب بالكشف عن هذه المعلومات .

٢ . استخدام المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات العمل وعلاقات مهنية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث .

كما ويجب على مراجعي الحسابات المحافظة على سرية حتى في البيئة الاجتماعية ، وهذا يعني بان يكون المراجع يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود عن بعض المعلومات السرية لأحد شركاء العمل أو لأحد أفراد العائلة ، كذلك يجب على المراجع بان يحافظ على السرية التي تخص العملاء أو أصحاب العمل المحتملين ، إضافة الى ذلك ينبغي على المراجع اتخاذ الخطوات المعقولة لضمان احترام المرووسين لمبدأ المحافظة على سرية .

كذلك فانه في بعض الأحيان يتطلب مبدأ السرية بان يقوم المراجع بالإفصاح عن المعلومات السرية كما في الحالات التالية (20 : 2013 , IFAC) يكون الكشف عن المعلومات السرية مسموح به قانونياً ومصرح به من قبل العميل أو صاحب العمل

2-3 معايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق

وقد حدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق الذي يحتوي على ما يلي :

أولاً : معايير السلوك المهني وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق ، مع ربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة ، وهذه المعايير هي : (عادل ، ٢٠١١ ، ص٢٢)

أ- الموضوعية والاستقلال : ويعني بها التحرر من اية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وان يكون صادقاً .

ب- الأمانة والنزاهة : بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو ، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها ، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وان يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ اسرار ه .

ج- العناية الواجبة : وترتبط بتحسين العمل وإتقانه ، وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية ،
وإداء العمل على الوجه الأكمل ، أي ترتبط بقيمة " إتقان العمل وكيفية تجويده "
د- مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها : ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة
للطرف الثالث أو الجمهور .

ثانياً : قواعد السلوك : وهي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب ان يسير عليها المدقق في عمله حتى
يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة ، ومن أهمها ما يلي : (George and Robert , 2006 , p;96)
(102)

أ- مراعاة زملاء المهنة ، فلا ينافسهم من خلال الاعلانات او دفع سمرة او عمولة للحصول على
العملاء ، وان لا يشارك او يستخدم اشخاصا من غير اعضاء مجمع المحاسبين والمدققين .
ب- إن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق
المحاسبي.

ج- ان لا يسلك في تحديد إتيابه أساليب تؤثر على استقلاله ، مثل الإتياب المشروطة او المحتملة .
د- مراعاة كرامة المهنة ، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسيء لسمعة المهنة .
ثالثاً: سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بالدستور الأخلاقي :

أ- الالتزام الذاتي : من قبل أعضاء المجمع القائم على الفهم والإدراك والضمير المهني .
ب- الالتزام الخارجي : من خلال أعضاء المجمع والزملاء في المهنة والرأي العام في المجتمع ،
الذي يتابع مدى التزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عليها .
ج- العقوبات : ممثلة في الإجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على العضو في حالة مخالفته
للمعايير والقواعد .

ويرى الباحثان انه كلما حدث خلل او قصور في احد هذه العناصر كلما اختل ميزان الالتزام
بالأخلاقيات ، وادى ذلك الى خلل من النوع الذي يشهده العالم حالياً في مهنة التدقيق وفي قطاع
الإعمال عموماً.

٢-4 فجوة التوقعات في المراجعة :- إن أول من استخدم فجوة التوقعات هو (Liggo) عام ١٩٧٤م وذلك
من خلال مقال أوضح فيها ان فجوة التوقعات عبارة عن عامل لمستويات الأداء والمتوقع كما يتصورها
كل من المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية ويمثل الفرق بين هذه المستويات فجوة التوقعات
(مصطفى ، ١٩٩٤م، ص٥٩-٦٠)

عرفت فجوة التوقعات بأنها (مدى الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراقب المالي
لأصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من المراقب المالي وبين ما يقدمه لهم الآن) (احمد
٢٠٠٢ م ، ص١٠)

كما عرفت الفجوة بانها (باختلاف الاداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الاداء عن المتوقع
منها ان تحققه). (متولى ١٩٩٣، ص١٧٢)

كما عرفت من وجهة نظر مراجع الحسابات بانها "الفجوة تضل بين ما يقدمه مراجع الحسابات وما يتوقع المساهمون الحصول عليه من مراجع الحسابات " (الجعفري، ٢٠٠٦م، ص٩)
(انها فائض الطلب على خدمات ومسؤوليات مراجع الحسابات ، او هي ببساطة كم ونوع الزيادة فيما يطلبه أصحاب المصلحة في الشركات وتقرير مراجع الحسابات من خدمات ومسؤوليات عما يقدمه مراجع الحسابات فعلا من خدمات وما يتحمله من مسؤوليات (علي و ٢٠٠٩م، ص٥)
٣-٦ طرق تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة

أ- تدعيم استقلال المراجع الخارجي

وحرصا على دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتضيق فجوة التوقعات ، وعدم ممارسة ادارة المنشأة الضغط على المراجع للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله ، فان قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع بيد لجنة المراجعة الخارجية بالشركة .

وقد اقترح في حالة عدم تجديد تعيين المراجع او في حالة عزلة ، ان يقدم المراجع تقريراً الى المنظمة المهنية التي ينتمي اليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسؤوليته وضرورة ان يحصل المراجع الجديد ، قبل قبول التعيين على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المراجع السابق (Journal.1989:101-106) . ومن المقترحات الاخرى لتدعيم استقلال المراجع تحديد نسبة معينة من إجمالي الأتعاب المهنية لمكتب المراجعة لا يجوز ان يحصل عليها من عميل واحد حتى لا يكون معتمداً كثيراً في دخله على عميل واحد مما يهدد استقلاله تجاه هذا العميل . وقد اصبح هذا الاقتراح واقعا عمليا في معظم الدول المتقدمة وتحددت نسبة ١٥% في بعض هذه البلدان مثل بريطانيا وايرلندا.

ب- تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة

إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لامكانية فرض الرقابة الذاتية ، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم على أن يتم الإعلان جيدا عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة .

إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلال حيث لن يقبل المراجع القيام بتنفيذ مهمة الا اذا كان قادرا على تنفيذها بكفاءة عالية طبقا لمعايير الاداء الموضوعة والتي سيتم قياس ادائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية كما ان التزام جميع المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الادارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping مما يدعم استقلال المراجع .

كما إن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي الى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني الى المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضا المستفيدين عن الخدمات المؤداة بواسطة المراجعين .

وقد اقترح في هذا الشأن ضرورة وجود قسم لمراقبة الجودة في كل مكتب مراجعة وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة الاعمال المهنية للمكاتب او ان تسند بمراقبة الاعمال المهنية للمكاتب او ان يسند لمكتب معين مراقبة الجودة لمكتب مراجعة اخر ولمكتب المراجعة الاخر بمراقبة الجودة لمكتب مراجعة ثالث وهكذا على ان تقدم تقارير مراقبة الجودة الى قسم مراقبة الجودة في المنظمة المهنية مباشرة (Anderson 1981:p.50)

ج- دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبية تلك التوقعات

يقوم هذا الاتجاه بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والمراجعة وباهمية ان يقوم المراجعون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في اطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية ومراجعتها ويرى انصار هذا الاتجاه انه لا بد وان يقبل المراجع الدور المتوقع منه ان يلعبه وان يتحمل مسؤوليات اكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير المراجعة فاذا كان من المتوقع ان يتحمل المراجع مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش وان يقرر عن مدى استمرارية الشركة فلا بد ان يتحمل المراجع هذه المسؤوليات وان تدخل في نطاق عمله وان يؤخذ في الاعتبار ضمن معايير المراجعة أي يجب اعادة تحديد دور المراجع ومسؤولياته في ضوء ما تسفر عنه دراسة توقعات المستفيدين (Macdonald 1988:pp.73-74)، والخطوة الأولى في هذا الاتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المراجع والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير ثم بعد ذلك تبدأ الخطوة الثانية وهي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة واخيرا اقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات .

د- زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المراجع ومسؤولياته في المجتمع :

يركز هذا الاتجاه فقط على الإعلام وتوعية المستفيدين من خدمات المراجعة عن دور المراجع ومسؤولياته وزيادة فاعلية الاتصال للتقارير المالية ولتقارير المراجعة وتحسين الاتصال بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لن يكون له الا تأثير محدود جدا على تضيق فجوة التوقعات الا اذا كان عنصرا فقط ضمن عناصر خطة إستراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها .

وأخيرا يرى الباحثان ان الاتجاهات الأربعة السابقة لا يمكن الفصل بينها نظرا للتدخل الشديد فيما بينها ومن ثم يجب السير في كل هذه الاتجاهات معا بحيث نصل في النهاية الى تضيق فجوة التوقعات إلى الحد الأدنى.(Mautz and Matusiak 1988:pp.56-63)

وصف عينة الدراسة وتحليلها

٣- 1 استعراض عينة الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من البالغ عددهم (٣٤٢) محاسباً قانونياً ولاختبار فرضية الدراسة استهدف الباحثين (٦١) محاسباً قانونياً أكاديمياً من أساتذة الجامعات وأصحاب المكاتب.

يوضح الجدول رقم (١) في أدناه استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة والخاضعة للتدقيق .

جدول (١)

استمارات الاستبيان المطروحة والموزعة والمستلمة والخاضعة للتحليل

استمارات الاستبيان		الاستمارات الموزعة		الاستمارات المستلمة		الاستمارات الخاضعة للتحليل	
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
٧٠	%١٠٠	٦٠	%١٠٠	٥٦	%١٠٠		

3- 2 تحليل إجابات محاور الاستبانة

١- المعلومات العامة

١. المؤهل العلمي

٧	بكالوريوس محاسبة
35	محاسب قانوني (المعهد العربي)
٨	محاسب قانوني (المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية)
٣	ماجستير
٣	دكتوراه

٢. سنوات الخدمة

١	٥ سنوات فأقل
٣	أكثر من ٥ - ١٠
٣١	أكثر من ١٠ - ١٥
١٧	أكثر من ١٥ - ٢٠
٤	أكثر من ٢٠ سنة

3-3 تحليل نتائج الاستبانة

القسم الأول :- أخلاقيات المهنة

المحور الأول : الاستقلالية

يظهر الجدول رقم (٢) إن معدل إجابات عينة البحث على المحور الاول الخاص بالاستقلالية استقر على تسلسل ٤ من معيار ليكرت الخماسي وهو يقابل كلمة اتفق وهذا مايدعم فرضية البحث لان الوسط الي لمعدل اجابات عينة البحث (٣)

ت	الأسئلة	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين
---	---------	------------	------	-------	---------	---------------	-----------------	-------------------	---------

جدول (٢)

إجابات عينة البحث والمتوسط الحسابي والانحراف والتباين لمحور الاستقلالية

١	تمتع المدقق بالاستقلالية والحيادية في عمله يوطد العلاقة بينه وبين مستخدمي التقارير المالية	*					4.80	0.40	0.16
٢	موضوعية المدقق في عمله وأمانته واستقامته تعزز ثقة المستخدمين للتقارير المالية	*					4.05	1.06	1.14
٣	عدم دخول المدقق بعلاقات مع الأطراف الداخلية يؤكد استقلالية المدقق وحرصه على بذل العناية المهنية اللازمة	*					4.78	0.41	0.17
٤	مقاومة المدقق لأية تأثيرات جانبية عند القيام بعمله يدعم استقلاليته	*					4.78	0.41	0.17
٥	تغليب مصلحة الشركة على مصالح الإدارة والجهات المستفيدة يخدم استمرارية الشركة	*					4.51	0.63	0.40

١- تمتع المدقق بالاستقلالية والحيادية في عمله يوطد العلاقة بينه وبين مستخدمي التقارير المالية

، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.41 ومتوسط حسابي 4.78 بينما كان التباين 0.17

٢- موضوعية المدقق في عمله وأمانته واستقامته تعزز ثقة المستخدمين للتقارير المالية

وحصلت هذه الفقرة على انحراف معيار 0.93 ومتوسط حسابي 4.18 بينما كان التباين 0.57

٣- عدم دخول المدقق بعلاقات مع الأطراف الداخلية يؤكد استقلالية المدقق وحرصه على بذل العناية المهنية اللازمة . وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.63 ومتوسط حسابي 4.51 بينما كان التباين 0.40

٤- مقاومة المدقق لأية تأثيرات جانبية عند القيام بعمله يدعم استقلاليته ، وحصلت هذه الفقرة على

انحراف معياري 0.62 ومتوسط حسابي 4.57 بينما كان التباين 0.39

٤- تغليب مصلحة الشركة على مصالح الإدارة والجهات المستفيدة يخدم استمرارية الشركة.

، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.48 ومتوسط حسابي 4.62 بينما كان التباين 0.23

وتشير نتيجة هذا المحور إلى اتفاق عينة البحث على يسعى للاهتمام بالاستقلالية وهذا ما يؤكد المتوسط الحسابي العام الذي بلغ (٤.٠١) وهو اعلي من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وانحراف معياري عام بمقدار (٠.٧٤١) وتباين عام بمقدار (٠.٥٤٩) مما يدل على قوة استجابة عينة البحث لحركة المقياس

المستخدم و تشتت ضئيل في الإجابات ، كما ان هذا المحور يتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي ويمكن عرض ذلك عبر الجدول الآتي :-

الجدول (٣)

معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات الاستقلالية

الفقرة	١	٢	٣	٤	٥
١	١	-	-	-	-
٢	٠.٧٨٩	١	-	-	-
٣	٠.٨٩٧	٠.٨٤٧	١	-	-
٤	٠.٨٤١	٠.٨٠٢	٠.٩٤٣	1	-
٥	٠.٦١٩	٠.٧٨٩	٠.٨٨٨	٠.٩٢٣	١

يلاحظ عبر الجدول السابق ان جميع فقرات المحور ترتبط ببعضها ارتباطا ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠١) وهذا يحقق فرضية البحث الفرعية الخاصة بالاستقلالية.

المحور الثاني : النزاهة والشفافية

يظهر الجدول رقم (٤) إن معدل إجابات عينة البحث على المحور الثاني الخاص النزاهة والشفافية استقرت على تسلسل ٤ من معيار ليكرت الخماسي وهو يقابل كلمة اتفق وهذا ما يدعم فرضية البحث لان الوسط الفرضي لمعدل اجابات عينة البحث هو ٣

جدول (٤)

إجابات عينة البحث والمتوسط الحسابي والانحراف والتباين لمحور النزاهة والشفافية

ت	الأسئلة	اتفق تماما	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين
١	نزاهة المدقق إنشاء تأدية عملة تزيد من ثقة المستخدمين بالتقارير المالية	*				4.07	1.04	1.08
٢	شفافية المدقق إنشاء تأدية عملة تزيد من ثقة المستخدمين بالتقارير المالية		*			3.92	1.23	1.52
٣	صدق وعدالة المدقق بتقديم المعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة تعزز من نزاهته وشفافيته	*				٤.٠١	1.10	1.22
٤	صدق وعدالة المدقق بتقديم	*				4.14	0.92	0.85

							المعلومات عن المديرين التنفيذيين تعزز من نزاهته وشفافيته	
0.79	0.88	4.28				*	صدق وعدالة المدقق بتقديم المعلومات عن كبار المساهمين تعزز من نزاهته وشفافيته	٥

وفيما يأتي تفصيل نتائج اجابات عينة البحث على اسئلة المحور الخاص النزاهة والشفافية

نلاحظ من الجدول (٥) والخاص بالنزاهة والشفافية ان الفقرة الأولى الخاصة بنزاهة المدقق قد حصلت على انحراف معياري 1.04 ووسط حسابي 4.07 بينما كان التباين 1.08 والفقرة الثانية الخاصة بشفافية المدقق قد حصلت على انحراف معياري 1.23 ومتوسط حسابي 3.92 بينما كان التباين 1.52

إما صدق وعدالة المدقق بتقديم المعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة تعزز من نزاهته وشفافيته وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 1.10 ومتوسط حسابي ٤.٠١ بينما كان التباين 1.22 وصدق وعدالة المدقق بتقديم المعلومات عن المديرين التنفيذيين تعزز من نزاهته وشفافيته وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.92 ومتوسط حسابي 4.14 بينما كان التباين 0.85 وأخيرا صدق وعدالة المدقق بتقديم المعلومات عن كبار المساهمين تعزز من نزاهته وشفافيته

، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.88 ومتوسط حسابي 4.28 بينما كان التباين 0.79 ، وكانت إجابات عينة البحث تتجه نحو الاتفاق والاتفاق التام وهذا ما أكدته المتوسط الحسابي العام لهذا المحور والبالغ (٤.٣٥) وهو اعلي من المتوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك بلغ الانحراف المعياري والتباين العام (٠.٥٥٦) (٠.٣٢٢) على التوالي . وهو ما يؤكد تجانس إجابات افراد العينة .. كما ان هذا المحور يتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي ويمكن عرض ذلك عبر الجدول الآتي :-

الجدول (٥)

معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات النزاهة والشفافية

الفقرة	١	٢	٣	٤	٥
١	١	-	-	-	-
٢	٠.٦٦٤	١	-	-	-
٣	٠.٨٧٢	٠.٦٣٩	١	-	-
٤	٠.٨٨٥	٠.٦٥٢	٠.٧٨١	١	-
٥	٠.٦٧٤	٠.٧١٨	٠.٦١٩	٠.٧١٨	١

يلاحظ عبر الجدول السابق ان جميع فقرات المحور ترتبط ببعضها ارتباطا ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠١) وهذا يحقق فرضية البحث الفرعية الخاصة النزاهة والشفافية.

المحور الثالث: السرية

يظهر الجدول رقم (٦) إن معدل إجابات عينة البحث على المحور الثالث الخاص السرية استقر على تسلسل ٥ من معيار ليكرت الخماسي وهو يقابل كلمة اتفق تماما وهذا ما يدعم فرضية البحث لان الوسط الفرضي لمعدل اجابات عينة البحث هو ٣

جدول (٦)

إجابات عينة البحث والمتوسط الحسابي والانحراف والتباين لمحور السرية

ت	الأسئلة	اتفق تماما	اتفق	لا اتفق إلى حد ما	لا اتفق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين
١	مدى التزام المدقق باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن طبيعة أعمال الشركة	*				4.28	.70	.49
٢	مدى التزام المدقق باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن طبيعة أعمال العميل	*				4.39	.62	.38
٣	قيام المدقق بإفشاء أسرار الشركة التي حصل عليها يخل بشرفه المهني	*				4.42	.62	.39
٤	قيام المدقق باستخدام أسرار الشركة التي حصل عليها لمنفعته الشخصية يخل بشرفه المهني	*				4.71	.70	.49
٥	قدرة المدقق على التحقق من كون المعلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز والاحتفاظ بها كإسرار تخص الشركة او العميل	*				4.42	.62	.39

وفيما يأتي تفصيل نتائج اجابات عينة البحث على اسئلة المحور الخاص بالسرية

- ١- مدى التزام المدقق باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن طبيعة أعمال الشركة ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 70. ووسط حسابي 4.28 بينما كان التباين 49.
- ٢- مدى التزام المدقق باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن طبيعة أعمال العميل وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 62. ومتوسط حسابي 4.39 بينما كان التباين 38. .
- ٣- قيام المدقق بإفشاء أسرار الشركة التي حصل عليها يخل بشرفه المهني، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري ٦٢. ومتوسط حسابي 4.42 بينما كان التباين 39.
- ٤- قيام المدقق باستخدام أسرار الشركة التي حصل عليها لمنفعته الشخصية يخل بشرفه المهني ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 70. ومتوسط حسابي 4.71 بينما كان التباين 49.
- ٥- قدرة المدقق على التحقق من كون المعلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز والاحتفاظ بها كإسرار تخص الشركة او العميل ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 62. ومتوسط حسابي 4.42 بينما كان التباين 39.

وتشير إجابات عينة البحث نحو الاتفاق والاتفاق التام وهذا ما أكده المتوسط الحسابي العام لهذا القسم والبالغ (٤.٢) وهو اعلي من المتوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك بلغ الانحراف المعياري والتباين العام (٠.٨٨٤) (٠.٤٤٩) على التوالي مما يدل على قوة استجابة عينة البحث لحركة المقياس المستخدم و تشتت ضئيل في الإجابات . كما ان هذا المحور يتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي ويمكن عرض ذلك عبر الجدول الآتي :-

الجدول (٧)

معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات محور السرية

الفقرة	١	٢	٣	٤	٥
١	١	-	-	-	-
٢	٠.٨٣٠	١	-	-	-
٣	٠.٧٦٦	٠.٨٨٨	١	-	-
٤	٠.٩١٩	٠.٨٨٨	٠.٨٨٩	١	-
٥	٠.٨٣٥	٠.٨٤٨	٠.٨٨٤	٠.٩٣٤	١

يلاحظ عبر الجدول السابق ان جميع فقرات المحور ترتبط ببعضها ارتباطا ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠١) وهذا يحقق فرضية البحث الفرعية الخاصة بالسرية.

المحور الرابع : المصادقية

يظهر الجدول رقم (٨) إن معدل إجابات عينة البحث على المحور الرابع الخاص بالمصادقية استقر على تسلسل ٤ من معيار ليكرت الخماسي وهو يقابل كلمة اتفق وهذا ما يدعم فرضية البحث لأن الوسط الفرضي لمعدل إجابات عينة البحث هو ٣

جدول (٨)

إجابات عينة البحث والمتوسط الحسابي والانحراف والتباين لمحور المصادقية

ت	الأسئلة	اتفق تماما ١	اتفق ق ٢	اتفق الى حد ما ٣	لا اتفق ٤	لا اتفق تماما ٥	المتوسط الحسابي	الانحراف ف المعيار ي	التباين
١	قدرة المدقق على توصيل المعلومات لمتخذي القرار بالوقت المناسب	*					4.50	0.73	0.54
٢	قدرة المدقق على التمثيل الصادق للمعلومات المالية وغير المالية المراد الإشارة عنها في التقارير المالية			*			4.64	0.48	0.23
٣	قدرة المدقق على التنبؤ بالإحداث المستقبلية التي تهم الشركة والإفصاح عنها في التقارير المالية		*				4.64	0.48	0.23
٤	قدرة المدقق على رصد الظواهر غير الاعتيادية وكشف الانحرافات وإعطاء الرأي بكيفية معالجتها بصورة صحيحة		*				4.57	0.62	0.39
٥	المصادقية إثناء عرض المعلومات في التقارير المالية تزيد من ثقة المستخدمين لها بعمله		*				4.57	0.62	0.39

وفيما يأتي تفصيل نتائج إجابات عينة البحث على أسئلة المحور الخاص بالمصادقية

١- قدرة المدقق على توصيل المعلومات لمتخذي القرار بالوقت المناسب ، وحصلت هذه الفقرة على

انحراف معياري 0.73 ووسط حسابي 4.50 بينما كان التباين 0.54

٢- قدرة المدقق على التمثيل الصادق للمعلومات المالية وغير المالية المراد الإشارة عنها في التقارير

المالية ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.48 ومتوسط حسابي 4.64 بينما كان التباين 0.23

٣- قدرة المدقق على التنبؤ بالإحداث المستقبلية التي تهم الشركة والإفصاح عنها في التقارير المالية،

وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.48 ومتوسط حسابي 4.64 بينما كان التباين 0.23

٤- قدرة المدقق على رصد الظواهر غير الاعتيادية وكشف الانحرافات وإعطاء الرأي بكيفية معالجتها

بصورة صحيحة، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.62 ومتوسط حسابي 4.57 بينما كان

التباين 0.39

٥- المصادقية إنشاء عرض المعلومات في التقارير المالية تزيد من ثقة المستخدمين لها بعمله، وحصلت

هذه الفقرة على انحراف معياري 0.62 ومتوسط حسابي 4.57 بينما كان التباين 0.39

وتشير إجابات عينة البحث نحو الاتفاق والاتفاق التام وهذا ما أكده المتوسط الحسابي العام لهذا القسم

والبالغ (٤.٢) وهو اعلي من المتوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك بلغ الانحراف المعياري

والتباين العام (٠.٨٨٤) (٠.٤٤٩) على التوالي مما يدل على قوة استجابة عينة البحث لحركة المقياس

المستخدم و تشتت متوسط في الإجابات . كما ان هذا المحور يتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي

ويمكن عرض ذلك عبر الجدول الآتي :-

الجدول (٩)

معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات محور المصادقية

الفقرة	١	٢	٣	٤	٥
١	١	-	-	-	-
٢	٠.٨٣٠	١	-	-	-
٣	٠.٧٦٦	0.545	١	-	-
٤	٠.٩١٩	0,974	0.999	١	-
٥	٠.٨٣٥	٠.٨٤٨	0.900	٠.٩٣٤	١

يلاحظ عبر الجدول السابق إن جميع فقرات المحور الرابع (المصادقية) ترتبط ببعضها ارتباطا ذا دلالة

إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠١) وهذا يحقق فرضية البحث الفرعية الخاصة بالمصادقية.

المحور الخامس : الكفاءة المهنية

يظهر الجدول رقم (١٠) إن معدل إجابات عينة البحث على المحور الخامس الخاص الكفاءة المهنية استقر على تسلسل ٤ من معيار ليكرت الخماسي وهو يقابل كلمة اتفق وهذا ما يدعم فرضية البحث لأن الوسط الفرضي لمعدل إجابات عينة البحث هو ٣

جدول (١٠)

إجابات عينة البحث والمتوسط الحسابي والانحراف والتباين لمحور الكفاءة المهنية

ت	الأسئلة	اتفق تماماً	اتفق ق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفاق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين
١	يهتم المدقق باكتساب قدرات ومهارات لتطوير أداءه	*					4.50	0.73	0.54
٢	توفر المؤهل العلمي المناسب لدى المدقق للقيام بإعمال تدقيق ومراقبة الحسابات بشكل سليم			*			4.64	0.48	0.23
٣	بذل العناية المهنية اللازمة تقلل من احتمال وقوعه بالأخطاء في عمله وتجنبه المسؤولية والمخاطر		*				4.64	0.48	0.23
٤	تتوفر دورات تدريبية داخلية وخارجية منتظمة لتطوير قدرات المدققين		*				4.57	0.62	0.39
٥	يجب أن تتوفر الكفاءة اللازمة لقيام المدقق بعمله		*				4.57	0.62	0.39

وفيما يأتي تفصيل نتائج إجابات عينة البحث على أسئلة المحور الخامس العناية المهنية

١- يهتم المدقق باكتساب قدرات ومهارات لتطوير أداءه ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري

0.73 ووسط حسابي 4.50 بينما كان التباين 0.54

٢- توفر المؤهل العلمي المناسب لدى المدقق للقيام بإعمال تدقيق ومراقبة الحسابات بشكل سليم، وحصلت

هذه الفقرة على انحراف معياري 0.48 ومتوسط حسابي 4.64 بينما كان التباين 0.23

٦- بذل العناية المهنية اللازمة تقلل من احتمال وقوعه بالأخطاء في عمله وتجنبه المسؤولية والمخاطر،

وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.48 ومتوسط حسابي 4.64 بينما كان التباين 0.23

٤- تتوفر دورات تدريبية داخلية وخارجية منتظمة لتطوير قدرات المدققين ، وحصلت هذه الفقرة على

انحراف معياري 0.62 ومتوسط حسابي 4.57 بينما كان التباين 0.39

٥- يجب أن تتوفر الكفاءة اللازمة لقيام المدقق بعمله، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.62

ومتوسط حسابي 4.57 بينما كان التباين 0.39

وتشير إجابات عينة البحث نحو الاتفاق والاتفاق التام وهذا ما أكدته المتوسط الحسابي العام لهذا المحور

والبالغ (٣.٩٦) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) وكذلك بلغ الانحراف المعياري

والتباين العام (٠.٩٧٧) (٠.٨٦) على التوالي مما يدل على قوة استجابة عينة البحث لحركة المقياس

المستخدم وتشتت متوسط في الإجابات . كما ان هذا المحور يتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي

ويمكن عرض ذلك عبر الجدول الآتي :-

الجدول (١١)

معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات محور الكفاءة المهنية

الفقرة	١	٢	٣	٤	٥
١	١	-	-	-	-
٢	٠.٨٣٠	١	-	-	-
٣	٠.٧٦٦	٠.٨٩٤	١	-	-
٤	٠.٩١١	0,929	0,992	١	-
٥	0,888	0.912	0,931	٠.٩٣٤	١

يلاحظ عبر الجدول السابق ان جميع فقرات المحور ترتبط ببعضها ارتباطا ذا دلالة إحصائية عند مستوى

دلاله (٠.٠١) وهذا يحقق فرضية البحث الفرعية الخاصة بالكفاءة المهنية.

كما يشير جدول رقم (١٢) إن جميع المحاور تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي ويمكن عرض

ذلك عبر الجدول الآتي :-

الجدول (١٢)

معاملات الارتباط لكل محور من محاور أخلاقيات المهنة –

الفقرة	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس

محور الاستقلالية	١	-	-	-	-
محور النزاهة والشفافية	٠.٩٥٢	١	-	-	-
محور السرية	٠.٩٤١	٠.٩٢٧	١	-	-
محور المصادقية	٠.٩٧٠	٠.٩٦٦	٠.٩٧٠	١	-
محور العناية المهنية	٠.٩٥٧	٠.٩٣٦	٠.٩٢٦	٠.٩٥٢	١

يلاحظ عبر الجدول السابق ان جميع محاور القسم الأول ترتبط ببعضها ارتباطا ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠١)، وهذا يحقق الفرضية الأساسية الأولى.

القسم ثاني :- قواعد السلوك المهني

يظهر الجدول رقم (١٣) إن معدل إجابات عينة البحث على المحور السادس الخاص بقواعد السلوك المهني استقر على تسلسل ٤ من معيار ليكرت الخماسي وهو يقابل كلمة اتفق وهذا ما يدعم فرضية البحث لان الوسط الفرضي لمعدل إجابات عينة البحث هو ٣

جدول (١٣)

إجابات عينة البحث والمتوسط الحسابي والانحراف والتباين لمحور قواعد السلوك المهني

ت	الأسئلة	اتفق تماما ١	اتفق ق ٢	اتفق إلى حد ما ٣	لا اتفق ٤	لا اتفق تماما ٥	المتوسط الحسابي	الانحراف ف المعيار ي	التباين
١	يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في تحسين جودة العملية التدقيقية	*					4.50	0.73	0.54
٢	يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في تقديم التقارير المالية بالوقت المناسب			*			4.64	0.48	0.23
٣	يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في جعل المعلومات المقدمة من المدقق تتصف بالموضوعية والشمولية		*				4.64	0.48	0.23

	والمصداقية								
٤	يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار	*					4.57	0.62	0.39
٥	يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في زيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها التقارير المالية	*					4.57	0.62	0.39

وفيما يأتي تفصيل نتائج إجابات عينة البحث على أسئلة المحور الخاص بقواعد السلوك المهني

- ١- يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في تحسين جودة العملية التدقيقية ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.73 ووسط حسابي 4.50 بينما كان التباين 0.54
 - ٢- يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في تقديم التقارير المالية بالوقت المناسب ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.48 ومتوسط حسابي 4.64 بينما كان التباين 0.23
 - ٣- يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في جعل المعلومات المقدمة من المدقق تتصف بالموضوعية والشمولية والمصادقية ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.48 ومتوسط حسابي 4.64 بينما كان التباين 0.23
 - ٤- يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.62 ومتوسط حسابي 4.57 بينما كان التباين 0.39
 - ٥- يسهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في زيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها التقارير المالية ، وحصلت هذه الفقرة على انحراف معياري 0.62 ومتوسط حسابي 4.57 بينما كان التباين 0.39
- وإن هذا المحور يتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي ويمكن عرض ذلك عبر الجدول الآتي :-
- الجدول (١٤)

معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات القسم الثاني

الفقرة	١	٢	٣	٤	٥
١	-	-	-	-	-
٢	٠.٧٤٦	١	-	-	-
٣	٠.٧٧١	٠.٨٧٠	١	-	-
٤	٠.٨٠٩	٠.٩٠٢	٠.٩٠٦	١	-
٥	٠.٧٠٠	٠.٩٥٥	٠.٨٣٥	٠.٨٨٦	١

يلاحظ عبر الجدول السابق ان جميع فقرات القسم الثاني (قواعد السلوك المهني) ترتبط ببعضها ارتباطا ذا دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠١) وهذا يحقق الفرضية الأساسية الثانية.

المبحث الرابع

الاستنتاجات و التوصيات

أولا : الاستنتاجات

- من خلال ما تم عرضه من جوانب نظرية وعملية تم التوصل إلى أهمية التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني في القيام بعملية المراجعة نتيجة الأسباب الآتية:-
- ١- عدم التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وعدم تحديد السياسات الأخلاقية التي يجب أن يتم العمل بها أصحاب مكاتب التدقيق .
- ٢- عدم التزام مراقب الحسابات باستقلاله وحياديته في عملية إبداء رأيه بعدالة وصحة القوائم المالية.
- ٣- عدم قيام مراقب الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية وعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني الصادرة في عام ١٩٨٣ من قبل مجلس مهنة المحاسبة والتدقيق العراقية .
- ٤- عدم قيام مراقب الحسابات بممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية والمحلية خصوصا ما يخص الإفصاح والإبلاغ المالي .
- ٥- عدم الكفاءة بالقيام بالعملية التدقيقية وعدم وبذل العناية المهنية اللازمة من قبل مراقب الحسابات.
- ٦- دخول مراقب الحسابات مع أصحاب المصالح بعلاقات تضر بمصلحة الشركة لصالح طرف معين وعدم التزامه بتقديم المعلومات بالتوقيت المناسب والمصادقية التامة.
- ٧- إفشاء أسرار والعميل مما يؤدي إلى الأضرار بمصلحة العميل لصالح المنافسين وتغليب مصلحة مراقب الحسابات على مصلحة العميل.

ثانيا : التوصيات

- ١- تعزيز أخلاقيات المهنة وتحديد السياسات الأخلاقية التي يجب ان يتم العمل بها أصحاب مكاتب التدقيق ، وتدريب العاملين بالمكاتب على مواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.
- ٢- ينبغي على مراقب الحسابات الالتزام باستقلاله وحياديته في عملية إبداء رأيه بعدالة وصحة القوائم المالية.
- ٣- التحقق من مدى قيام المدقق بالعمل بنزاهة وموضوعية من خلال قيام مراقب الحسابات بالالتزام بقواعد السلوك المهني.
- ٤- قيام مراقب الحسابات بممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية والمحلية خصوصا ما يخص الإفصاح والإبلاغ المالي .

- ٥- التحقق من كفاءة المدقق وبذله العناية المهنية اللازمة من خلال تشكيل لجان من قبل نقابة المحاسبين والمدققين تتولى عملية فحص التقارير المالية الصادرة من مكتب التدقيق .
- ٦- التحقق من التزام بأجوره وإتباعه وفقا لما جاء بتعليمات مجلس المهنة وعدم قيامه بانتهاك حقوق زملائه بالمهنة، والتزامه بالشروط التعاقدية والقانونية مع العميل وعدم تقديمه خدمات مهنية استشارية تتقاطع مع عمله بتدقيق الحسابات للعميل ذاته.
- ٧- عدم دخوله مع أصحاب المصالح بعلاقات تضر بمصلحة الشركة لصالح طرف معين والتزامه بتقديم المعلومات بالتوقيت المناسب والمصادقية التامة وعدم إفشاء أسرار الشركة أو العميل لأي جهة أخرى

قائمة المراجع العلمية

- ١- المراجع العربية :
- ٢- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين . (١٩٩٧) . قواعد اداب وسلوك المهنة . الرياض ، المملكة العربية السعودية .
- ٣- الصوري ، محمد احمد (٢٠١٣) . دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الابداعية في القوائم المالية : رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية في غزة .
- ٤- الذنيبات ، علي عبد القادر . (٢٠١٠) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق ، الطبعة الثالثة . عمان : دار وائل للنشر والتوزيع .
- ٥- سريا ، محمد السيد (٢٠٠٧) . أصول وقواعد المدققة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث للطباعة والنشر ، مصر .
- ٦- ستر السر ، ستيفن ، (٢٠٠٨) ، ماجستير إدارة الأعمال في يوم واحد ، مكتبة جرير ، الطبعة السادسة
- ٧- عادل ، احمد ، (٢٠١١) . نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة عمان العربية ، عمان ، الأردن
- ٢- المراجع الأجنبية :

- 1- American Institute of Certified Public Accountants . (2013) . code of Professional Conduct and Bylaws . New York , United Snites of America .
- 2-- Daft , Richard L., (2008) , Management , South – Western & College publishing CO., Canada .
- ٣- Felipe , G.M. Imoniana , J.O. Domingos , L.C. & Soares . R.R. (2012) .The Auditor's Ethical Responsibility : Exploratory Study on the perception of the

Independent Auditors and Educators . journal of academy of Business and Economics , Vol.12, No. 1: 60-76

4- George D. Anderson and Robert C. (2006) . Ellyson . " Restructuring professional standards : the Anderson report – Journal Accountancy- September, p : 96-102 .

5-- International Ethics Standards Board Accountants . (2013) . Handbook of the code of Ethics for Pr4- Journal of accountancy, " 1989 " GAO Report supports profession's Effort on Audit Quality

6-Journal of Accountancy , May 1989 , pp. 101-106 .ofessional Accountants . New York : International Federation of Accountants (IFAC)

7- Macdonald , W.A. " 1988" , Report of the commission to study the public's Expectations of Audits, : Toronto : the Canadian Institute of chartered accountants, 1988.

8- Mautz , R.K. and sharaf , H.A."1961" the philosophy of auditing " Sarasota: American accounting association" "1961" .

9- Mautz K,A, and Matusiak . L.W, "1988" , concurring partener Review Revisited, Journal of accountancy , March 1989 , pp. 56-63 .

10- Pride , W. M and Ferrell , O.C (2008) . Marketing – concepts and Strategies . Boston : Houghton Mifflin Company .

11- Schermerhorn , John R. (2008) , Management , 7th ed ., John Wiley and Sons Inc ., New York