

دور قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق
بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق

*The role of ethics for the audit profession in achieving audit quality
Field research in a sample of audit offices operating in Iraq.*

م.د. نجاة حميد صخر
جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الاعمال
بغداد , العراق
Dr.Najat Hameed Sakhar
College of business economics \ Al-
Nahrain university, Baghdad, Iraq
najat.hameed@yahoo.com

م.د. نجلاء سادة حسون الربيعي
جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الاعمال
بغداد , العراق
Dr. Najlaa Sade Hassoun Al-Rubaie
College of business economics \ Al-
Nahrain university, Baghdad, Iraq
najlaasada1979@gmail.com

معلومات البحث:
• تاريخ الاستلام: 05-11-2020
• تاريخ ارسال : 22-11-2020
التعديلات
• تاريخ قبول: 29-11-2020
النشر

المستخلص:

هدف البحث تقديم مدخل نظري في اخلاقيات مهنة التدقيق مع استعراض لدور تلك الاخلاقيات في تحقيق وتعزيز جودة التدقيق لمراقبي الحسابات العاملين في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق، تكونت العينة من (50) مكتب مراقب حسابات، ولتحقيق اهداف البحث قامت الباحثتان باعداد استبانة شملت (25) فقرة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الاحصائي (SPSS). وتوصلت الباحثتان الى عدد من النتائج ابرزها :

1. هنالك التزام مرتفع من مراقب الحسابات في العراق بقواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق ساهم في تحقيق جودة التدقيق.
 2. لاتساهم قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق المعتمدة بالعراق في تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع بشكل كامل.
 3. هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام مراقبي الحسابات بالسلوك الاخلاقي وجودة العمل الرقابي حيث بينت اجابات عينة البحث الى اتفاق واضح على وجود العلاقة.
وفي ضوء ذلك تم تقديم عدد من التوصيات اهمها :
 1. ضرورة قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق بعقد دورات وندوات تتناول قواعد السلوك الاخلاقي ولاسيما فيما يتعلق بالامانة وتجنب الاحكام والاهواء الشخصية الا في حدود ضيقة مبررة مهنيًا.
 2. ضرورة تفعيل دور لجان المراقبة في مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لاداء دورها الرقابي على كافة جوانب التدقيق ولاسيما الحد من التأثيرات السلبية للاطراف المستفيدة على عمليات التدقيق.
 3. ضرورة الاهتمام ببعث المتطلبات المهنية من خلال وضع السياسات والاجراءات التي تؤكد وتلزم المدقق بالالتزام بمبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة.
- وتم اعتماد المنهج الإستقرائي في الجانب النظري و المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي لتحقيق البحث.

الكلمات المفتاحية : قواعد السلوك الاخلاقي، جودة التدقيق .

Abstract:

The aim of the research is to provide a theoretical introduction to the ethics of the auditing profession with a review of the role of ethics in the auditing profession in achieving and enhancing the quality of auditing for auditors working in a sample of audit offices operating in Iraq, as the sample consisted of (50) auditor offices, and to achieve the research objectives, the two researchers prepared a questionnaire It included (25) items, and they were analyzed using the statistical program (SPSS). The two researchers reached a number of results, the most prominent of which are:

1. There is a high commitment of the auditor in Iraq to the ethical codes of the auditing profession, which contributed to achieving the quality of auditing.
2. The ethical codes of auditing profession adopted in Iraq do not fully contribute to the economic and social welfare of society.

3. There is a statistically significant relationship between the auditors' commitment to ethical behavior and the quality of the audit work, as the responses of the research sample showed a clear agreement on the existence of the relationship.

In light of this, a number of recommendations were presented, the most important of which are:

1. The necessity for the Board of Auditing and Auditing Profession in Iraq to hold sessions and seminars dealing with the rules of ethical behavior, especially with regard to honesty and avoiding personal judgments and whims, except within narrow and professionally justified limits.
2. The necessity of activating the role of monitoring committees in the auditing profession council to perform its supervisory role on all aspects of auditing, especially limiting the negative impacts of the beneficiaries on auditing processes.
3. The need to pay attention to the dimension of professional requirements by setting policies and procedures that affirm and commit the auditor to adhere to the principles of independence, objectivity and integrity.

Key Words: Codes of Ethical Conduct, Quality of Auditing.

المقدمة:

اصبح موضوع قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق من المواضيع التي تحظى باهتمام متزايد خلال السنوات الاخيرة كنتيجة لعدة اسباب في مقدمتها الازمات المالية وتزايد الفضائح الاخلاقية وعدم تحقيق الاهداف بمختلف انواعها سواء (الخدمية، الصناعية، الزراعية، المصرفية، الخ) على الرغم من توفر مقومات تنفيذ تلك الاهداف لذا نجد ان عدم الالتزام بقواعد السلوك الاخلاقي ادت الى غياب اخلاقيات مهنة التدقيق الامر الذي يتطلب تحديد ضوابط اخلاقيات مهنة التدقيق وتنشيط قيم السلوك الاخلاقي لتحقيق جودة التدقيق.

نجد ان مكاتب التدقيق اتجهت نحو التركيز على تطوير مهنة التدقيق كأحد الاليات الفاعلة للحد من الازمات الناتجة في مجملها عن سوء جودة التدقيق كسبيل لتطوير مهنتهم في جميع جزئياتها للرفي بها إلى مصف الدول الرائدة، فلضمان التطبيق الحسن والفهم الجيد لحقيقة الرقي بالمهنة و تطويرها سوءاً على الصعيد الاخلاقي أو المهني، تم بحث أثر دور قواعد السلوك الاخلاقي على جودة التدقيق، من خلال بحث مدى مواكبة قواعد السلوك الاخلاقي للتطورات العالمية على مختلف الاصعدة انطلاقاً من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير وصولاً للمسؤوليات في ضوء ما سبق تركز بحثنا على معرفة قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق لمراقب الحسابات في العراق كمتغير مستقل لجودة التدقيق المتغير التابع.

المحور الاول: منهجية البحث

1. مشكلة البحث : يمكن استعراض مشكلة البحث من

خلال التساؤلات الآتية:

1. هل يعتمد مدققي ومراقبي الحسابات اخلاقيات

المهنة عند أداء واجباتهم؟

2. ما هي طبيعة الواجبات والالتزامات التي ينبغي

على مدققي ومراقبي الحسابات مراعاتها في ظل

التزامهم بأخلاقيات المهنة؟

3. بيان مدى التزام مدققي ومراقبي الحسابات

بأخلاقيات المهنة وتحقيق جودة العمل الرقابي.

2. أهمية البحث : تأتي من أهمية اعتماد اخلاقيات مهنة

التدقيق في عملية التدقيق في البيئة العراقية بعد أن

تم بحثها في العديد من البيئات المحلية والدولية لما

له من آثار ايجابية على مختلف الأطراف ذات

العلاقة بعملية التدقيق (إدارات، ومستخدمين،

مراقبي حسابات):

3. فرضية البحث : يتناول البحث الفرضية الآتية:

" إن اعتماد قواعد السلوك الاخلاقي من قبل

مراقبي الحسابات يساهم في تعزيز واجباتهم

والتزاماتهم لتحقيق جودة التدقيق".

4. أهداف البحث : يسعى البحث الى تحقيق الاهداف

الآتية:

1. تقديم مدخل نظري في اخلاقيات مهنة المحاسبة

والتدقيق.

2. استعراض دور اخلاقيات مهنة التدقيق في تحقيق

وتعزيز جودة التدقيق لمراقبي الحسابات.

3. بيان دور اخلاقيات مهنة التدقيق لدى مراقبي

الحسابات العاملين في العراق.

5. الحدود المكانية والزمانية :

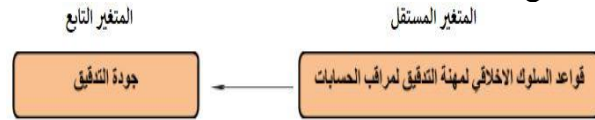
1. الحدود المكانية : تتمثل الحدود المكانية للبحث

بمكاتب التدقيق العاملة في بغداد.

2018: 8) ، وعرفت بأنها "مجموعة سمات اساسية تتصف بها المهنة بدرجات عالية من المهارة المبنية على المعرفة التخصصية، وبالتالي هي عمل منظم يقتنع به الفرد، ويحاول ان ينهض من خلاله بمطالب وظيفية محددة، كما انه يتطلب نوعاً من القدرات الفنية التي يمكن تحقيقها عن طريق اعداد مهني خاص، يشمل الاعداد الاكاديمي والتدريب العملي" (الخوaja، 2017: 231). انطلاقاً مما سبق يمكن اعتبار مبادئ السلوك المهني لمراقبي الحسابات بأنها "مبادئ مثالية يقتيد بها مراقب الحسابات، حتى يكون رأيه الفني محايد وصادق، وهي تأخذ في حساباتها المتطلبات والقيود المفروضة من المجتمع والواجبات الاخلاقية وتأثير أعمال مراقب الحسابات على الاخرين" (بولحيال، 2018: 32). في حين عرفت الخبرة المهنية بأنها "اكتساب المراجع المعرفة و المهارات عند تولي مهمة من خلال كل من التأهيل العلمي، و الممارسة الفعلية لمهام المراجعة و التخصص في نشاط العميل و التدريب و التعليم المهني المستمر، مما يساعد في ترشيد أحكامه المهنية و مواجهة المشكلات غير الروتينية التي تواجهه أثناء أدائه لعملية المراجعة، يؤدي اكتساب الخبرة المهنية إلى زيادة القدرة المهنية، و من ثم ترشيد أحكامه المهنية" (عبد الجواد، 2013: 12). إن مبادئ السلوك المهني للرقابة والتدقيق تسعى إلى تحقيق أهداف كثيرة نذكر منها :

1. رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق .
 2. المحافظة على كرامة مهنة التدقيق وتطويرها.
 3. تنمية روح التعاون بين المحاسبين مراقبي الحسابات ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية (جربوع، 2015: 208).
 4. بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات مراقبي الحسابات، بأنهم سوف يلتزمون عند تأدية الاعمال الموكلة لهم بالمعايير الفنية والاساليب العلمية والمهنية الرفيعة .
 5. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المقتن لتوفير الكفاءة العلمية والعملية لمراقب الحسابات وحياده في عمله، والشروط التي يسنها للعمل بالمهنة .
 6. توفير الحياد الكامل لمراقب الحسابات أثناء تنفيذ عمله، وعند إبداء رأيه الفني المحايد (محمد، هويرف، 2015: 107).
- وترى الباحثان إن النظرة الى السلوك المهني في مهنة التدقيق تأخذ اتجاهين هما:
1. **النظرة الفردية:** وهي النظرة المعتمدة من مراقبي الحسابات الشركاء في مكتب التدقيق الى السلوك الاخلاقي للمدققين العاملين في مكتب التدقيق كفراداً ايجاباً أو سلباً.
 2. **النظرة الاجمالية:** وهي نظرة المستفيدين من مهنة التدقيق والجهات المنظمة لها الى السلوك الاخلاقي لمكتب التدقيق كوحدة واحدة بغض النظر عن السلوك الاخلاقي للعاملين في المكتب بشكل منفرد.

2. الحدود الزمانية : تتمثل الحدود الزمانية للبحث بالمدة 2020.
6. **اساليب جمع البيانات :**
 1. الرسائل الجامعية الموجودة في المكتبات الجامعية.
 2. الكتب والدوريات العربية والأجنبية المنشورة على الشبكة المعلومات الدولية.
 3. آراء الخبراء والمختصين بموضوع البحث اكااديميين ومهنيين .
7. **أسلوب العلمي :** سيتم اعتماد المنهج الإستقرائي في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث، كما سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي.
8. **مجتمع البحث وعينه :** يتمثل مجتمع البحث في مكاتب التدقيق العاملة في العراق وسيتم أخذ مجموعة من تلك المكاتب كعينة للبحث استناداً الى الاساليب الاحصائية المعتمدة.
9. **انموذج البحث :**



شكل (1): أنموذج البحث

المحور الثاني: مدخل نظري في السلوك المهني وجودة التدقيق لمراقبي الحسابات

1. تعريف مبادئ السلوك المهني لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات

يقصد بالسلوك المهني " السلوك الذي يمكن توجيهه والتحكم به من خلال مجموعة من القيم والمعتقدات التي شكلتها تفسيرات شخصية ومهنية وتنظيمية ومواثيق ومعايير محددة (Bik، 2010: 5)، وعرف بانة " التزام المدققين بالقوانين والانظمة ذات الصلة وتجنب اي عمل قد يسيء الى سمعة المهنة وعلى المدققين ان لايسيئوا الى المهنة بل يكونوا اماناء وصادقين، وينبغي ان لايقوم بأبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها، وايداء اشارات مسيئة او مقارنات غير مؤكدة مع اعمال الاخرين) (جمعه، 2009: 105). في حين عرفت مبادئ السلوك المهني بأنها "مجموعة مبادئ وقيم اخلاقية تلزم جميع الفئات والافراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسئولياتهم المنوطة بهم ومختلف اعمالهم من أخذ وعطاء وبيع وشراء وغيرها " (ذنيبات، 2012: 109) ، وعرفت ايضاً بأنها" مجموعة قواعد تنظم اخلاقيات المهنة وقيمها، والسلوك المهني لاجرائها عند ممارسة مهنة المراجعة، وهي التي توضح الصواب والخطأ في مجال ممارسة المهنة" (عوالي، 2016: 109). في حين عرفت المهنة بأنها " الافراد بامتلاك اسلوب فكري عالي المستوى تم اكتسابه من خلال الخبرات والتجارب السابقة والتدريب الخاص، والذي الامكان تطبيقه في كافة جوانب الحياة" (لبلاطة،

كما و ينبغي على المحاسبين المهنيين أن لا يسيئوا إلى المهنة، ويكونوا أمناء وصادقين و ينبغي أن لا يقوموا بما يلي (إبداء ادعاءات مُبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها، أو المؤهلات التي يملكوها أو الخبرات التي اكتسبوها، إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين) (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010: 20).

أما نصوص قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق فتتمثل في الآتي (امين، 2004: 75-76):

1. لا يجوز لمدقق الحسابات ان يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها او ان يكون عضواً في مجلس ادارتها او الاشتغال بصفة دائمة في اي عمل فني او استشاري فيها.
2. يحظر على مدقق الحسابات وعلى موظفيه المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء تم هذا التعامل بالاسهم بصورة مباشرة او غير مباشرة.
3. يمنع المدقق المجاز من ممارسة مهنة التدقيق قبل اداء القسم امام الجهات المهنية المختصة.

تهدف قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق تحقيق الاتي (جربوع: 2009، 208):

1. رفع مستوى مهنة التدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي احرزته بين غيرها من المهن الاخرى.

2. تنمية روح التعاون بين المدققين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية والادبية.

3. بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات التدقيق من الطوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

4. تكملة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

ويمكن توضيح مصادر قواعد السلوك المهني للتدقيق بالآتي (عبد العال: 2015، 50):

1. قواعد صادرة من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA). وتتضمن المبادئ وقواعد السلوك وتفسيرات لقواعد السلوك والاحكام الاخلاقية.
2. قواعد صادرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
3. قواعد صادرة من هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي .

وترى الباحثان إن بيئة مهنة التدقيق في العراق تستلزم الالتزام بقواعد السلوك المهني الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق فضلاً عن الاعراف الاخلاقية المعتمدة بين مراقبي الحسابات.

3. مفهوم وتعريف جودة التدقيق

حظي مفهوم جودة التدقيق بأهتمام الجمعيات المهنية والاكاديمية، سواء من خلال المعايير التي اصدرتها المؤسسات المهنية، او في البحوث التي اجراها الباحثون،

2. تعريف قواعد السلوك المهني للتدقيق وعناصره و اهدافه الاساسية

تعتبر قواعد السلوك المهني الخاصة بمدققي الحسابات بمثابة الارشاد الذي يجب ان يلتزم به مدقق الحسابات بما تتضمنه من مبادئ وقواعد تحكم عمله وعلاقاته مع زملاء المهنة والعملاء واصحاب العلاقة الاخرين (المطارنة، 2009: 55)، و تعرف قواعد السلوك المهني للتدقيق بأنها "مجموعة اسس وقواعد يجب على مراقب الحسابات التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحاً في عمله وتعامله مع الناس وناجحاً بمهنته وقادراً على اكتساب عملائه وزبائنه ورؤسائه" (عبدالعال، 2015: 50)، وعرف بأنه " قيم سلوكية وأخلاقية تابعة من صفات الأفراد عند مزاولتهم الي المهنة" و " قيم ومبادئ ملزمة لجميع الفئات والأفراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم " (محمد، 2017: 42). كما يفرض مبدأ السلوك المهني إلزاماً بالتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وتجنب الاعمال التي قد تسيء الى سمعة المهنة (جمعه، 2009: 105)، وعرفت ايضاً بأنها "مجموعة مبادئ وقواعد تنظيمية وموثيق عمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين والمراجعين وموثيق السلوك فى المنظمات المختلفة" (ابودوم، 2010: 267). ان الالتزام بقواعد السلوك المهني من قبل المحاسبين والمدققين وكافة المهن يرتقي بأدائها نحو الافضل، ويترتب عليه زيادة رضى الجمهور والمستفيدين، مما يرتقي بأداء المهنة ويحقق مستوى عالي من الجودة (النعسان، 2018: 47).

أما أبرز عناصر قواعد السلوك المهني فتتمثل في الاتي:

1. **الالتزام بالمصداقية والنزاهة** يجب على المدقق والمحاسب أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية (جمعه، 2009: 2).
2. **الالتزام بالموضوعية والاستقلالية** وهي الحالة الذهنية التي تسمح لتقديم رأي دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني وتتيح للفرد ممارسة الموضوعية والتصرف بالنزاهة (عبدالمنعم، 2000: 266)، ويمكن اعتبار الاستقلالية حالة تحرر المدقق من رقابة وسيطرة الأطراف المختلفة حيث يجب على المدقق أن يتجنب أي موقف أو علاقة مع العميل قد تسبب أي شعور وإحساس من جانب مستخدمى البيانات وفقدان المدقق لاستقلاليتها (زايد، 2009: 90).
3. **الالتزام بال العناية المهنية الواجبة** تعنى ان يؤدي المحاسب مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
4. **الالتزام بالمسؤولية والسرية** تلزم المحاسبين والمدققين بالامتناع عن كشف المعلومات السرية خارج الوحدة، والتي يمكن الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية (ذنيبات، 2010: 109).

دعم الموازنة العامة للدولة من خلال الضريبة على الدخل المحاسبية وما يتبعه من آثار اجتماعية.

4. أهمية جودة التدقيق

تبرز أهمية جودة التدقيق الى ان مخرجات عملية التدقيق والتمثلة في تقرير مراقب الحسابات يعتمد عليه الكثير من المستخدمين في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فان جودة التدقيق تمثل مطلباً ضرورياً للاطراف المستفيدة من عملية التدقيق، وتختلف أهمية جودة التدقيق من جهة إلى أخرى (بحسب مجال عملهم) وكالاتي:

اولاً: أهمية جودة التدقيق للجهات المستفيدة وتتضمن الاتي:

1. **أدارة الوحدة:** هي المسؤولة عن اعداد القوائم المالية، وعليه فان تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، وبالتالي وضع خطط مستقبلية، ومن ناحية اخرى فان تقرير المدقق النظيف له ردود فعل في السوق مما يؤثر في زيادة الاقبال على شراء اسهمها في السوق وتحسين صورتها امام الموردين والمتعاملين معها (52: Yang, 2013).

2. **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة ولا سيما في منح القروض والتسهيلات المصرفية، وان جودة عملية التدقيق سوف تؤثر ايجاباً في جودة قراراتهم (الجابر، 2013: 20).

3. **المستثمرون:** يعتمد المستخدم الخارجي بشكل كبير على القوائم المالية للوحدة في الاستثمار في اسهمها عن طريق شرائها وبيعها بالنسبة للمستثمرين سواء كانوا حاليين او مرتقبين، وان جودة التدقيق تؤثر ايجاباً في القرارات المتخذة من المستثمرين (الكعبي، 2014: 75).

4. **الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي لمنح الزبائن تسهيلات الائتمان (جبران، 2010: 14).

5. **الاجهزة الحكومية:** تعتمد الاجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في اغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الاعانات لبعض الصناعات، اذ تسعى الاجهزة الحكومية الى اتمام اعمال التدقيق بمستوى عال من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الاطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق (الحمد، 2013: 25).

ثانياً: أهمية جودة التدقيق للهيئات المنظمة للمهنة والمدققين فهي كما يأتي:

1. **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسهم من خلال الزام المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة لضمان تطوير المهنة والارتقاء بأداء ممارسيها من جهة ودعم الثقة فيها

ان الجودة بصفة عامة هي "درجة امتياز أو تفوق يمثلها شئ ما أو منتج ما، وهو درجة المطابقة مع المعايير الموضوعه " (احمد:2014،64).

ان مفهوم جودة التدقيق في معيار التدقيق الدولي رقم (220) "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" الصادر من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) " أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في سياسات واجراءات مطبقة في شركة التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة تم أداءها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها" (شحاته، 2014: 8).

اما جودة التدقيق فقد عرفها دليل التدقيق رقم (7) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق "هي سياسات واجراءات تتبناها شركة (مكتب) التدقيق لتوفير ضمان معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها الشركة (المكتب) يتم أنجازها وفقاً لمبادئ التدقيق المعتمدة" (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2016: 15)، كما عرفت "بأنها جميع الاجراءات والوسائل التي يتبناها المدقق لتحقيق الكفاءة والفاعلية في عملية التدقيق ولفهم وادراك متطلبات التدقيق ذات الجودة العالية والمرتبطة بالتأكد المقبول والالتزام الكافي بالمعايير والقوانين والمؤسسات المهنية والاخلاقية عند عملية التدقيق والخدمات الاخرى التي يقدمها" (ترف 2011:27)، وعرفت ايضاً بانها " مجموعة خصائص يتميز بها الرأي المهني للمدقق لاشباع حاجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية في الحدود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق " (محمد وعبدالامير، 2015:183).

كما يقصد بجودة التدقيق "هي مدى الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الاداء للافراد داخل وحدة التدقيق، وتتعلق معايير الاداء بمجموعة خصائص شخصية واجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الافراد للقيام بالمهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الافراد وطبيعة المهمة" (النعسان، 2018: 4). فالتدقيق وسيلة وجدت لخدمة العديد من الاطراف (ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها) على اعتبار أنها أداة رقابة فعالة إلى خدمة الاطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية، ومن أهم هذه الاطراف (ادارة المؤسسة، المصارف،الجهات الحكومية، الدائنون، الموردون، الاتحادات... الخ) (بولحبال، 2018:11). ان جودة أداء عملية التدقيق هي مصلحة مشتركة لجميع الاطراف التي لها علاقة بنتائج عملية التدقيق، فمراقب الحسابات يهتم بالجودة حتى يضي على تقريره اكبر مصداقية، أما ادارة الوحدة محل التدقيق فهي ترغب في اصفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، بينما المستفيدون يهتمهم التأكد من دقة وعدالة القوائم المالية التي تم تدقيقها والتي يتخذون قراراتهم بناءاً عليها (اسكندر، 2010:195).

وترى الباحثان ان جودة التدقيق لها تأثير مباشر في استقرار قطاع الاعمال فضلاً عن اثر جودة التدقيق في

المحاسبى للعميل، استعداد العميل، خبرة فريق التدقيق، اتمام مهمة العمل قبل نهاية السنة، اكمال اوراق العمل، البنود غير العادية والعلاقات مع العميل، الموارد الكلية المتاحة لمكتب التدقيق، قيود الوقت على عملية التدقيق.

3. **المرتبطة بإدارة الاعمال النهائية لعملية التدقيق:** تشمل هذه العوامل رد فعل العميل تجاه التوصيلات والتعديلات التي يقدمها مراقب الحسابات، توقيت وامكانيات تقييم اداء فريق التدقيق وتحديد الاتعاب، تحليل موازنة الوقت.

في حين اضاف ابو نصار عوامل اخرى منها (ابو نصار، 2019: 20-21):

1. **اتعاب التدقيق:** عند البدء بمفاوضات تخصص الخدمات المهنية يمكن ان يحدد مراقب الحسابات تعابه التي يراها مناسبة، وحقيقة ان يحدد مراقب الحسابات تعاباً أقل من مراقب الحسابات الاخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا اخلاقياً.
2. **استقلالية المدقق:** يجب ان يكون لمراقب الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين و يؤدي واجباته رغم اي ضغط يقع عليه ورغم اي تعارض بين مصالحه الشخصية و واجباته، لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية مراقب الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلالية قامت بوضعها هيئة الاوراق المالية الامريكية وتتضمن:
 - أ. **الاستقلال الذهني:** يعني ان يتجرد مراقب الحسابات من اي ضغوط او دوافع او مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني المحايد، حيث ان ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى ان الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة او مقاييس محددة لها لان هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث انه يجب على المدقق ان يكون اميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.
 - ب. **الاستقلال الظاهري:** يعني ان يكون هناك اعراف وقواعد مهنية تضمن عدم سيطرة ادارة الوحدة على المدقق وعدم وجود اي ارتباط لمصالحه مع ادارة الوحدة.
3. **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** ان قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تفرض على مراقبي الحسابات الالتزامات التالية والتي تتضمن:
 - أ. المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء واصحاب العمل على الخدمة المهنية بكفاءة عالية.
 - ب. تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير فنية ومهنية معمول بها عند تقديم الخدمة المهنية.
 - ت. تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة حكم صائب في تطبيق المعرفة والمهارة المهنية

وتجنب التدخل الحكومي من جهة اخرى (اسماعيل وقطب، 2003: 6).

2. **المدققين:** وتتمثل اهمية جودة التدقيق بالاتي: (Cory, 2016: 98)

- أ. ان اهتمام مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات بجودة الخدمات التي يقومون بها، يؤدي الى تحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، والذي سوف ينعكس ايجاباً على الارباح على المدى الطويل، اذ سيحافظون على زبائنهم ويتمكنون من اجتذاب زبائن جدد، فضلاً عن امكانية الحصول على اجور عالية مقابل الجودة.
- ب. أن جودة التدقيق تخلي مسؤولية مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات أمام الجهات الاخرى وذلك لتجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أي تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكد بالالتزام بالمعايير المهنية الدولية والقوانين ذات الصلة.
- ت. أن جودة التدقيق تحقق مزايا تنافسية، إذ تظهر اهمية جودة التدقيق في حالة وجود منافسة شديدة بين مكاتب التدقيق، مما يعني الضغط على المكاتب التي تهتم بجودة التدقيق بهدف تحقيق حصة سوقية اكبر وتحقيق رضا الزبائن.

ثالثاً: أهمية جودة التدقيق للمجتمع ككل فهي كما يأتي:

1. زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها، الامر الذي ينعكس على الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق بشكل ايجابي (DeFond, 1998: 120).
2. أنها تمثل إحدى القنوات الرئيسية لمحاربة الفساد المالي والاداري، والذي يتطلب التركيز على الاخلاقيات كونه حجر اساسي في هذا المجال، حيث ان الوصول الى مستوى عال من الجودة يمكن ان يوفر تأكيد على ان بيئة الفساد لن تستطيع الاستمرار مع ضرورة وجود تشريعات ضد الفساد (الجواهر، 2008: 58).

كما ترتبط أهمية التدقيق بالمجالات الآتية (الحسيني، السعبري، 2017: 1536):

1. تأكيد التزام المدقق بالمعايير المهنية.
2. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
3. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
4. تخفيض صراعات الوكالة.
5. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

5.العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة التدقيق والتمثلة في المجاميع التالية (محمد، هويرف، 2015: 55)، (التميمي، 2013: 207-208):

1. **المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق:** تشمل تغيرات في الوحدة محل التدقيق، وتوقيت تخطيط عملية التدقيق، وتقدير خطة التدقيق.
2. **المرتبطة بمرحلة العمل الميداني:** تشمل عوامل تفهم النظم المحاسبية لدى العميل، كفاءة النظام

دليل اتحاد المحاسبين الدولي (القواعد الاخلاقية لمهنة المحاسبة)، يجب وضع السياسات والاجراءات التي تؤكد وتضمن بأن جميع الموظفين ملتزمون بمبادئ الاستقلالية والموضوعية والاستقامة والنزاهة والسلوك المهني والسرية، ومن الالهية بمكان توجيه الموظفين بالالتزام بقواعد اخلاقيات المهنة. وتعد الاستقلالية حجر الزاوية في الممارسة العملية كما ان الصفات المتصلة بها كالموضوعية والاستقامة تعدان ضروريان للمحافظة على الاستقلالية من حيث الجوهر والمظهر.

2. **المهارة والكفاءة:** ينبغي ان يعين في الوحدات او شركات التدقيق موظفون مؤهلون من ذوي الخبرة والمهارة اللازمة، تتوفر لديهم معايير فنية وكفاءة مهنية لتنفيذ المهام المطلوبة منهم (التمييز، 2013:205-206).

3. **توزيع المهام:** يجب ان تعهد اعمال التدقيق الى افراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة من خلال توزيع الاعمال فيما بينهم.

اما خصائص جودة مراقبة وتدقيق الحسابات فقد حددت ارشادات جودة مراقبة وتدقيق الحسابات عدد من الخصائص الكامنة لتحقيق جودة تدقيق الحسابات والتي تعد مصلحة مشتركة بين جميع الاطراف ذات العلاقة متمثلة في الموثوقية، النزاهة، الموضوعية، الوضوح، الكفاءة، الفعالية. (بولجبال، 2017: 188-189). في حين عرفت لجنة معايير رقابة الجودة عناصر رقابة الجودة فقد بداية بتسعة عناصر لرقابة الجودة، وقد خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر الى خمسة عناصر ابتداءً من 1997 (مصدر سابق، 2018:194-195) والتي يوضحها الجدول رقم (1) ادناه :

في اداء تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية الى مرحلتين منفصلتين هما :
- مرحلة الحصول على الكفاءة المهنية.
- مرحلة المحافظة على الكفاءة المهنية.

4. **خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي اليها العميل:** ان خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي اليها المؤسسة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الاخطاء الجوهرية مما يعني ارتفاع جودة التدقيق .

5. **مدى ادراك مراقب الحسابات لاهمية تدقيق الجودة في عملية التدقيق:** اي ان يدرك مراقب الحسابات بان يتم اداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب وبأعلى جودة ممكنة، حيث ان المستخدم الخارجي للقوائم المالية يتوقع من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لانهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير .

وترى الباحثان ان حجم مكتب التدقيق وحصته السوقية تعد من العوامل المهمة المرتبطة بجودة التدقيق.

6 . ابعاد و خصائص جودة التدقيق

يعد المعيار الدولي رقم (220) الذي اصدره اتحاد المحاسبين الدولي بمثابة مرجع ثابت من الاصدارات نافذة المفعول بشأن قواعد السلوك الاخلاقي ومعايير التدقيق الصادرة والذي يهدف الى توفير ارشادات عامة عن جودة التدقيق من خلال الالتزام بتنفيذ سياسات واجراءات رقابة الجودة المصممة للتأكد من ان عمليات التدقيق كافة التي تمت وفق المعايير الدولية للتدقيق او المعايير والممارسات الوطنية. لذا سوف يتم التطرق الى المعيار الدولي رقم (220) بعنوان "رقابة الجودة لاعمال التدقيق" لعناصر رقابة جودة التدقيق بما يلي (الملا ومحسن، 2015:150-151):

1. **متطلبات مهنية:** يجب ان يلتزم الموظفون بمبادئ الامانة والاستقلالية والتجرد والسرية كما محدد في

جدول (1): عناصر رقابة الجودة

العنصر	ملخص	مثال
اداء عملية الرقابة	ايجاد السياسات التي توفر التأكد من ان العمل الذي قام به مراقب الحسابات يتفق مع المعايير المهنية ومعايير الجودة	يجب أن يوجد في المكتب مدير مالي ورقابي لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات الرقابة قبل استكمالها.
قبول الاستمرار مع العملاء	يجب وضع السياسات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول او الاستمرار في التعامل مع عميل معين	يجب تصميم اطار لتقييم العمل يشمل تعليقات امراقب الحسابات السابق وتقييم الادارة.
الحياد والامانة والموضوعية	يجب أن يتوافر في الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الظاهر والباطن، واداء المسؤوليات عل نحو موضوعي وأمين .	أن يجيب كل فريق وعضو على قائمة استقصاء سنويا وتشمل أسئلة عن امتلاك الاسهم وعضوية مجلس الادارة
المتابعة والمراقبة	وضع السياسات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الاربعة قد تم تطبيقها.	يجب اختبار اجراءات رقابة الجودة سنويا على الاقل للتحقق من مدى الالتزام بها
ادارة الافراد	يجب وضع السياسات على نحو يوفر تأكيد مناسب عن (توافر التأهيل لكل مراقب حسابات، اشراك كافة الافراد في التعليم المستمر، تخصيص العمل على الافراد الذين تتوافر فيه المهارات الملائمة).	تقييم مراقب الحسابات في كل عملية رقابة من خلال تقرير تقييم خاص بكل عملية رقابة.

(بولحبال، 2018:194-195)

7. مقاييس جودة التدقيق الخارجي

للأطراف المستفيدة ، وقد قام هذا الاتجاه بتحديد عدد من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق لتقويمها والحكم عليها.

الاتجاه الثاني يقيس هذا الاتجاه جودة التدقيق باستخدام نموذج تقويم الخدمات العام والمعروف باسم (السير فكوال) (SERVQUAL) وهذا النموذج هو أداة ووسيلة لقياس الفرق بين توقعات الزبون عن الخدمة والخدمة المقدمة له فعلاً ، ولقد صمم هذا النموذج من قبل (Zeithaml, et. al.) في عام (1985) والتطوير الذي ادخل عليه حتى عام (1998) م وقد تضمن أبعاد أربعة تمثل معايير يقيم الزبون جودة الخدمة في ضوءها وهذه الأبعاد هي :

1. الأجهزة والأفراد والأشياء الملموسة
 2. "Tangibility".
 3. سرعة الاستجابة " Responsiveness".
 4. الثقة في التعامل " Assurance".
- يعتقد أصحاب هذا الاتجاه بصلاحيته نموذج تقويم الخدمات لتقويم جودة التدقيق على اعتبار أن خدمة التدقيق شأنها شأن باقي الخدمات العامة التي يجري تطبيقها على مجال واسع مثل خدمات الصحة والتعليم، والخدمات المصرفية وهناك مظاهر رئيسية لقياس جودة الخدمة والجدول ادناه يبين تلك المظاهر وفقاً لمقياس التوقعات (SERVQUAL) وهي :

بعد قياس جودة التدقيق الخارجي أمراً ذو أهمية خاصة بعد ظهور المشاكل المالية في عدد من الشركات الكبرى على مستوى العالم والذي ارتبط بمصادقية وجودة أداء المدقق الخارجي وأثيرت تساؤلات حول مصادقية تقريره وجودة مخرجات عملية التدقيق الخارجي وذلك نتيجة لانحياز بعض الشركات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير وارتباط هذا الانحياز بأخطاء أو غش أو تلاعب في حسابات تلك الشركات (عميرات، 2018:18).

وتختلف وجهات النظر في تحديد مقاييس جودة التدقيق ، إذ هناك طريقتين لقياس جودة التدقيق وهما (الحسيني، السعبري، 2017:1536-1537) :

1. الطريقة غير المباشرة تعتمد على علاقة جودة التدقيق بالعوامل التي تتلزم معها، مثل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، وألعاب التدقيق.
 2. الطريقة المباشرة وتعتمد على احتمال اكتشاف التحريفات والإبلاغ عنها، وتظهر في خصائص معينة لعملية التدقيق ، مثل إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق، الأخطاء التي يرتكبها المدقق، مدى الالتزام بمعايير التدقيق . واستطاعت بحوث أخرى أن تحدد مقاييس جودة التدقيق من خلال اتجاهين :
- الاتجاه الأول** اتجاه يركز على قياس جودة التدقيق في ضوء مدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق، دون الأخذ بالاعتبار مستوى المنفعة الذي حققته الخدمة

جدول (2): المظاهر الرئيسية لجودة الخدمة وفقاً لمقياس التوقعات

المحتويات	مظاهر جودة الخدمة
التصميم والتنظيم الداخلي، مظهر العاملين، حداثة الامكانيات المادية	العوامل الملموسة
الصدق في المعلومات المقدمة، التكامل في اداء العاملين في المكتب، الوفاء بالوعد، توفير المعلومات في الوقت المناسب	الاعتمادية
الرد على الاستفسارات، معالجة مشاكل الزبائن، تقديم المساعدات، الاستجابة الفورية، الاخبار بموعد انتهاء من الخدمة	الاستجابة
اخبار الموظفين بالتطورات الحديثة، بساطة و وضوح قنوات الاتصال، الود في الاتصالات والعلاقات الشخصية، استمرارية المتابعة، تدريب وتنمية مهارات الموظفين.	الاتصالات
الادب وحسن الخلق لدى مقدم الخدمة، الروح المرحة في التعامل، التأييد والتعاطف، تفهم وتقدير الادارة للعاملين	الاحتياجات
الشعور بالامان في التعامل، التواجد في مواعيد العمل المحددة، الحرص على مصالح الزبائن، الشعور بالثقة في المعلومات	الامان

(الحسيني، السعبري، 2017:1539)

المحور الثالث: مدخل في اخلاقيات المهنة

يجب على كل موظف ومهني أن يكون عفيفاً، عزيز النفس، غني القلب، بعيداً عن أكل أموال الناس بالباطل مما يقدم له من رشوة، تحت غطاء الهدية و الإكرامية وغير ذلك لما لها من تأثير على النفس لا ينكر فتكون ذريعة للمحسوبيات والوساطات.

1. مفهوم وتعريف اخلاقيات مهنة التدقيق

تعرف الاخلاقيات بانها " سلوك متوقع مع الأفراد، أما القوانين فتتعامل مع الأفعال المطلوبة حيث أن هناك فعل قد يكون قانونياً لكنه غير أخلاقي، أو أخلاقي لكنه غير قانوني" (الخطيب، 2015:10) ، وتعرف ايضاً بأنها "مجموعة من المبادئ السلوكية والقيم التي تحكم

الذي أدى الى الاعتراف بأن اخلاقيات المهنة هي ضرورة مطلقة لكل الاعمال والوظائف و باتت حاجة ملحة لا يمكن التغاضي عنها لاضفاء الثقة على الاعمال والانشطة الاقتصادية المؤداة (Rayand, et. al., 2008: 28).

ان اخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات تنعكس على أداء المدققين وأنشطتهم ، إذ أنهم سيراعون كافة المحددات الاخلاقية قبل أن يظهر أو أي رد فعل أثناء قيامهم بمهمة التدقيق، فأخلاقيات المهنة هي تطبيق للمعايير الاخلاقية الفردية في مواقف العمل التي تظهر على تصرفات المدققين اللقانونية أو اللاخلاقية أو الانزعاجات التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني الذي يهتم بما هو صحيح أو ما هو خاطئ في الحالات الاعتيادية، فضلاً عما يواجهه المدقق في عمله اليومي كاستخدام موارد الوحدة لاغراض شخصية أو ابرام اتفاقيات غير واضحة (المطيري، 2012: 16).

تمثل اخلاقيات مهنة التدقيق مبادئ مهمة للسلوك مرتبطة بمعايير السلوك الجيد او السلوك غير الجيد او السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ في تصرفات الافراد والجماعة، لكون هذه المبادئ السلوكية والقيم الاخلاقية هي من تحكم سلوك الفرد او الجماعة في التمييز بين الصواب والخاطئ لتصنع محدد لعملية اتخاذ القرار (Schermerhorn, 2008, 48).

ان وجود اخلاقيات للمحاسبين والمدققين من شأنه دعم زيادة الثقة في جودة الخدمات المقدمة من قبلهم، اذ من خلال مهنتهم ستعكس اخلاقياتهم، ومن ناحية فان الافصاح للرأي العام عن وجود معايير او قواعد او ضوابط اخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق من شأنه ان يزيد من مقدار الثقة في تقارير التدقيق و رفع مكانة المهنة في المجتمع (شحاته، 2013: 115)، وتتأثر الاخلاقيات كثيراً بالقيم والتشريعات النافذة والتقاليد الاجتماعية والعوامل الموقفية، وتحدد علاقات المدير بالافراد العاملين داخل الوحدة والافراد الاخرين خارج الوحدة وذوي المصالح في المجتمع، ومن خلال متابعة تطور الفكر الاداري نجد ان اخلاقيات الادارة غيرت كثيراً من طبيعة العمل الاداري، ففي الماضي كان التركيز على حماية مصالح المالكين والاهتمام بالارباح في حين ان الاتجاهات الحالية ركزت على الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الادارة. لذا يجب ان يتحلى ممتهني التدقيق باخلاقيات نبيلة وجدية منها (التونجي، 2011: 135) :

1. المعرفة الكاملة بقوانين المؤسسة.
2. الامانة و الثقة في رقابتهم، فلا يجوز ان يراقبوا حسب الاهواء فيغضون النظر عن بعض المقصرين لاسباب شخصية، بينما يشددون على البعض الاخر، او تواطئهم مع من يخدمونهم خدمات شخصية او يقدمون لهم الرشاوي.
3. اعلام المسؤول هاتفياً او شخصياً فور وقوع تقصير في العمل.

التصرفات اثناء اداء المهام لاجل التمييز بين الصواب والخطأ، مما يعزز الشفافية والنزاهة والامانة في تأدية المهام" (Richard, 2010: 326)، وعرفت ايضاً بأنها " مجموعة من قواعد واصول متعارف عليها عند اصحاب المهنة والتي تستلزم سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام وذلك للحفاظ على المهنة" (البكوع واخرون، 2013: 9)، كما عرفت الاخلاقيات بأنها " لغة الدين وطباع وعادات راسخة في النفس البشرية والتي تصدر من الافعال الارادية والاختيارية من حسنة وسيئة" (الشاوش، واخرون، 2015: 7)، ان هدف الاخلاق يتمثل بتحقيق السعادة في حياة الفرد والجماعة. ذلك ان الحياة الاخلاقية هي حياة بعيدة عن الشر بجميع صورته، فاذا انتشرت الاخلاق انتشر الامان والامن والخير، فتننتشر الثقة والالفة والمحبة بين الناس (السكرانه، 2011: 23)، كما يركز مفهوم الاخلاق على مايلي (الدوري، 2009: 432) :

1. مبادئ وقواعد تحكم التصرفات وتشخص الفضيلة عن الرذيلة.
 2. امكانية تطبيق المبادئ والقواعد بشكل مثالي او موقي، وعليه فلا يوجد اتفاق على تجسيد كامل للمبادئ.
 3. تحكم المبادئ والقواعد كلاً من الفرد والمجتمع.
- في حين عرفت اخلاقيات المهنة هي " تطبيق للمعايير الاخلاقية الفردية في المواقف المختلفة " (Pride, 2008: 37)، فالالتزام والثقة والاعتمادية والمسؤولية والأخلاق والصدق والمظهر والوجود المهني هي من الخصائص الأساسية للمهنة.

اما اخلاقيات مهنة التدقيق فكل مهنة معاييرها ومبادئها وأخلاقياتها المتعارف عليها والتي تخضع لرؤى فلسفية متعددة بحيث يعبر كل منها عن وجهة نظر معينة، بحيث تبنى الالتزامات الاخلاقية على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، إضافة إلى ذلك هناك الكثير من الالتزامات الاخلاقية يكون لها أساس خلقي عام (جمعه، 2012: 76). فعرفت بأنها "مهنة تمارس بصفة منتظمة في الحياة العملية وفق خصوصية تتصف بها، تجعلها بارزة بين المهن الاخرى التي يحتاجها المجتمع" (الفتاح، 2013: 12). كما عرفت " بأنها دراسة للمبادئ والقواعد الاخلاقية الخاصة بممارسة المهنة مبتعداً بذلك عن الاخلاق التطبيقية والتي تعني دراسة للمشكلات الاخلاقية والخيارات والمعايير في وظائف ومهن معينة ومواقف عينية محددة وكيفية تطبيق النظريات والمفاهيم القيمية في سياق معينة " (جمعه، 2006: 2). وكذلك عرفت على أنها "النزاهة اخلاقي مهني في ممارسة مهنة المحاسبة مبني على أسس وقواعد وأصول مقبولة للمهنة" (السعد، 2010: 196).

تنبهت عدة جهات الى ضرورة التزام المحاسبين باخلاقيات المهنة، اذ عدم تطبيق تلك الاخلاقيات في مهنة المحاسبة والتدقيق كانت من ابرز العوامل التي ادت الى الانهيارات والفضائح المالية للعديد من الشركات، الامر

10. بث الثقة والطمأنينة في نفوس المستثمرين
ومستخدمين القوائم المالية (لطي:2006:136).

3. مصادر وعناصر أخلاقيات العمل المهني

تؤثر التشريعات والاعراف والتقاليد المعمول بها في أخلاقيات العمل المهني فتعمل على رسم العلاقة الرؤساء والمرؤسين داخل الوحدة وبين الوحدة والمجتمع الخارجي (شلا، 2015: 40) وتقسّم إلى مصدرين يتمثلان في كل من (حاكم ، دولي، 2017: 261) :

1. المصادر الداخلية تشمل:

- أ- ثقافة المجتمع وعاداته وقيمه الثقافة التنظيمية.
- ب- تشريعات الخدمة المدنية والقوانين واللوائح الحكومية والتشريعية.
- ت- القيادة القدوة والتنظيم الإداري و قوانين السلوك الأخلاقي (المدونة الأخلاقية).
- ث- قيم الجماعة وقيم العمل (مجتمع العمل الأول)، الجماعات المرجعية بالإضافة إلى إعلام الدولة ومنظمات الرأي العام.

2. المصادر الخارجية وتشمل:

- أ- الأخلاقيات الشخصية.
- ب- الدين و الأسرة.
- ت- المؤسسات التعليمية.
- ث- الخبرة المتراكمة والضمير الإنساني الصالح والحالة الصحية والجسمانية.

أما العناصر فيمكن أن نوجز أهم عناصر أخلاقيات الأعمال فيما يلي (الشيخلي، الجوفي، 2016: 334-333):

1. الالتزام بالأنظمة والقوانين.
 2. احترام قيم وعادات المجتمع .
 3. العدالة وعدم التحيز .
 4. احترام الوقت والتقيّد بالدوام.
 5. الانتماء والولاء للمؤسسة وحب العمل.
 6. الأمانة والنزاهة الحكمة والإخلاص.
 7. السرعة والإتقان في انجاز العمل.
 8. المحافظة على ممتلكات الدولة أو المؤسسة.
 9. تنمية الكفاءات العلمية والعملية من قبل المديرين.
- وترى الباحثتان إن السلوك الاخلاقي للمدققين ينتج من مصدرين أولهما مصدر صريح يتمثل بما تستلزمه القوانين والانظمة والتعليمات ذات العلاقة بمهنة التدقيق، وثانيهما مصادر ضمنية بما تعارف عليه مراقبي الحسابات فيما بينهم أو بما استلزمته عملية التدقيق ضمناً كالتزام اخلاقي من المدققين إتجاه الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق.

4. اسباب تراجع أخلاقيات العمل

فيما يأتي اسباب تراجع أخلاقيات العمل (السكرانة، 2011: 43-45) :

1. التلوث العقدي تعني عدم الالتزام بالعقائد الدينية الصحيحة أو التخلي عن بعض مبادئها عمداً، أو الجهل بسبب شبّهات أو وساوس الشيطان، مثال

4. الدوام اذ لايجوز تغيب الاعضاء عن العمل لانهم العين الساهرة والغبورة وفي حال تغيب احدهم يوكل امر مراقبته لزميل اخر.

5. حسن السلوك لايعني ان عملهم بالرقابة أن يخشوا في المعاملة، فالسلوك السوي العادل مطلوب، ويفضل التواضع.

2. اهمية واهداف أخلاقيات مهنة التدقيق

يمكن أن تنحصر أهمية أخلاقيات مهنة التدقيق بالنواحي الآتية :

1. تمكين مهنة المحاسبة والتدقيق من اعطائها قيمة اجتماعية (في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين).
 2. الاخلاص في أداء واجب المحاسبين المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بمهنتي المحاسبة والتدقيق (جمعة، 2006: 2) .
 3. امكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياج صاحب العمل والزيون وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية .
 4. اهمية الجانب الاخلاقي عند ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق وتفعيل المصلحة العامة علي المصلحة الشخصية (الراوي، 2007: 48).
- في حين تهدف أخلاقيات مهنة التدقيق الى تحقيق النتائج التالية :

1. تحقيق الجودة والتميز في الاداء عن طريق اختيار اساليب مناسبة وفعالة لتحقيق خطط واهداف المؤسسات من خلال ايجاد نظم تحكم العلاقة بين الاطراف الاساسية المؤثرة في الاداء.
2. تحديد مسؤوليات وحقوق والعلاقات من جميع الفئات المعنية وتوضيح القواعد والاجراءات اللازمة لصنع القرار الرشيد المتعلق بالعمل، وفق معايير العدالة والشفافية والمساءلة المؤسسية.
3. تحقيق التنمية المستدامة وتعزيز العدالة الاجتماعية وضمان المساواة في الحصول على الخدمة بجودة عالية، حيث ان رفاهية المجتمع تعتمد على مستوى جودة الخدمات العامة التي يحتاجونها.
4. تنمية الوطن والارتقاء بأفراده لما تعتمد عليه من ركائز تعزز النظرة التفاؤلية، وتتعامل معهم على انهم مورد يمكن تأهيله وتدريبه وتوظيفه.
5. تقديم الخدمات بكفاءة عالية من خلال رفع مستوى الاداء (الغامدي، بادحدح، 2012: 34).
6. رفع الاداء في مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها بعد التدهور الذي اصابها في الفترة الاخيرة .
7. زيادة روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والادبية والمعنوية .
8. تدعيم الجانب التشريعي وتكملة النصوص والاحكام التي وضعت من قبل تنظيم حماية المهنة.
9. وضع دليل لمهنة المحاسبة والتدقيق يوضح الاداب والاخلاقيات بين اعضاء المهنة.

هناك عدد من الوسائل لتطوير وتحسين مهنة التدقيق وهي:

1. **معايير الرقابة على جودة التدقيق:** تعني التزام المدققين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني في جميع مراحل عملية التدقيق، وذلك لدورها في ضمان الحد الأدنى من جودة التدقيق (صالح، 2010: 8)، وتعد معايير الرقابة على جودة التدقيق أداة هامة لتحسينها، لذلك أهتمت بها العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في أنحاء العالم كافة بموضوع مراقبة جودة الأداء المهني في الوحدات ومكاتب التدقيق من خلال فرض مجموعة معايير مهنية وقواعد وآداب السلوك المهني على أعضائها، ليتم تنفيذ عملية التدقيق وفق معايير الجودة (جبران، 2010: 15).

2. **التأهيل العلمي والعملية للمدقق:** وجوب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص ممن حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وممن يتوافر لديهم التأهيل العلمي والمهارة الفنية الملائمة للعمل كمدققين، وبمعنى آخر أن يكون المدقق الخارجي مؤهلاً علمياً ومهنياً لكي يتمكن من أداء واجبه المهني وفقاً لما هو متوقع منه (القرشي، 2011: 29).

3. **تدعيم استقلال المدقق:** يعد استقلال المدقق الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في قياس جودة التدقيق، وهو الأصل في كسب ثقة المستفيدين من خدمات التدقيق. تعني الاستقلالية قيام المدقق بعمله خلال جميع مراحل التدقيق بأمانة واستقامة وموضوعية وبدون تحيز لجهة معينة أو الخضوع لأي تأثير يمكن أن يتعارض مع الموضوعية (ذبيبات، 2012: 109).

2. **العلاقة بين ضوابط وأخلاقيات مهنة التدقيق وتحسين جودة العمل الرقابي**

ان المحاسبة مهنة كغيرها من المهن كالطب والتعليم والمحاماة، تحتاج لمقومات لكي تستمر وتتطور منها وجود أنظمة وضوابط وتعليمات بثبت فيها طبيعة الاخلاقيات التي تحكم سلوكه المهني في مزاولة مهامه، لذلك نجد ان المنظمات المهنية نظمت لكل مهنة دستوراً خاصاً بها، يحدد فيه الآداب والقواعد والسلوكيات واخلاقيات محددة يجب على اعضاء المهنة التقييد بها وفي حال مخالفتها يتم ابعادهم عن مزاولتها، وتعد مهنة المحاسبة والتدقيق من اول المهن التي صدر لها دستور، اذ شهدت السنوات الاخيرة من القرن الثاني عشر ظهور عدد من الازمات او الانهيارات العالمية والمحلية، اذ اتفق اغلب المهتمين بالمهنة ان احد الاسباب المهمة لظهور الازمات هو عدم التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني، ان اخلاقيات مهنة التدقيق تعتبر دافعاً وموجهاً رئيسياً لجودة التدقيق، تمثل اخلاقيات مهنة التدقيق عاملاً مؤثراً على قيمة التدقيق وجودته فتأثير تلك الاخلاقيات ينعكس ايجاباً على جودة عمل مراقبي الحسابات وسلامة ارائهم المعبر عنها في تقاريرهم النهائية الصادرة، ويمكن

السرقة والغش والتزوير، وتعطيل مصالح الناس، وتضييع الاوقات، الخيانة في المعاملات.

2. **التلوث الفكري** تعني ان يتمتع الانسان بفكر نظيف خالي من الملوثات التي يخرج فيه الانسان عن هدفه وغايته التي تضر بنفسه وبغيره، سببه غياب الفهم الصحيح والتصور الديني للكون والحياة بسبب سلوكيات خاطئة، مثال ذلك المعاملات السيئة، ممارسة الاخلاق الفاسدة، كالسرقة والتزوير والغش واكل اموال الناس بالباطل.

3. **التلوث القيمي** تعني التخلي عن القيم الاخلاقية التي جاءت بها الاديان السماوية التي لا تتبدل ما دامت السموات والارض، مثال الرشوة تقبل كهدية، واكل الاموال العامة، والنفاق مجاملة، وايداء الناس ونهرهم وتأخير مصالحهم.

وترى الباحثان ان هنالك نوع آخر من التلوث هو التلوث الاتفاقي الذي ينتج من استغلال مراقب الحسابات لجهل ادارات الشركات محل التدقيق بمعايير التدقيق الدولية وطبيعة مسؤولية المدقق باشكالها المختلفة عند ابرام التعاقد بين الطرفين.

5. وسائل ترسيخ أخلاقيات المهنة

ان بناء وترسيخ الأخلاق يتم عبر مراحل ومستويات معينة، ترتبط بعلاقات تكاملية تفاعلية فيما بينها، تقوم على التأمل الفكري والتحليل والترتيب، حتى تكون أرسخ في الذهن، وأصدق في السلوك، بغض النظر عن المؤثرات الخارجية والضغطات النفسية، إذ يرى أن هناك ثلاثة مستويات لبناء وتكوين القيم وهي: (عقل، 2010: 329 - 326)

1. **المستوى العقلي المعرفي** يتضمن اختيار القيمة الأخلاقية بناء على معرفة مزايا واستكشاف بدائل، ثم الاقتناع العقلي بهذه القيمة واختيارها اختياراً حراً دون إكراه.

2. **المستوى الوجداني الانفعالي** يتضمن تقدير القيمة والاعتزاز بها، والشعور بالسعادة لاختيارها وإعلان التمسك بها والدفاع عنها.

3. **المستوى الأدائي السلوكي** ويتضمن ترجمة القيمة كمتعد وقناعة يؤدي إلى ممارسة أداء وسلوك يتسق ومضمون القيمة، ومع تكرار هذه الممارسة في كل المواقف لتصبح ذاتية مستدامة في النسق القيمي للفرد فتصبح هادياً له في تصرفاته لتصبح إحدى مكونات ضمير الفرد، لا مجرد سلوكيات عارضة في الحياة.

وترى الباحثان ان المستوى الاخلاقي المطلوب هو المستوى الادائي السلوكي المرجح بالمستويين العقلي المعرفي والوجداني الانفعالي .

المحور الرابع: العلاقة بين ضوابط وأخلاقيات

مهنة التدقيق وتحقيق جودة العمل الرقابي

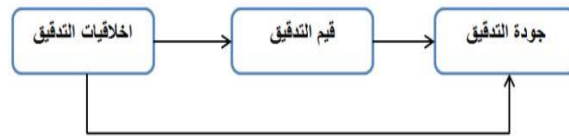
1. وسائل تحسين جودة العمل الرقابي

1. السلوك الأخلاقي هو سلوك يتطابق وينسجم مع المعايير والقواعد الاجتماعية المقبولة قبولاً عاماً.
 2. السلوك ألا أخلاقي هو سلوك لا يتطابق مع المعايير الاجتماعية والمرغوبة في المجتمع .
- كما ميز آخرون بين سلوكيين هما (المعاصيدي، 20:2005):

1. السلوك الأخلاقي بأنه سلوك يوصف بأنه مقبول وعادل وجيد ويستحق الثناء.
 2. السلوك اللا أخلاقي يوصف بأنه غير مقبول وخاطئ وردئى ويستحق صاحبه التوبيخ .
- ان سوء السلوك الاخلاقي يمكن ان يكون مكلفاً جداً ليس فقط بالنسبة للوحدات الاقتصادية ولكن أيضاً لأعضاء المجتمع ككل (Vig, et al.,2017:58).
- وترى الباحثان إن طبيعة سلوك المدققين هي ليست صفة متأصلة في المدققين وانما هي صفة مكتسبة من عوامل مؤثرة بشكل مباشر أو غير مباشر في مهنة التدقيق والعاملين فيها أو كلاهما معاً.
4. خصائص ومبادئ السلوك الأخلاقي
تنحصر خصائص السلوك الاخلاقي بالاتي
(الراوي، 2007: 27):

1. سلوك هادف تدل هذه الخاصية على انه سلوك اخلاقي يسعى لتحقيق غاية معينة أو إشباع حاجات معينة.
 2. سلوك متنوع تدل هذه الخاصية الى ان السلوك يظهر في صور متعددة ومتنوعة حتى يتوافق مع المواقف التي يواجهها.
 3. سلوك مسبب تشير هذه الخاصية الى أن السلوك لا يظهر من العدم لكن دائماً يكون هناك سبب يؤدي إلى نشأته وظهوره.
 4. سلوك يفترض به المرونة بمعنى انه يتعدل طبقاً للظروف والمواقف المختلفة التي تواجه الفرد .
- ويجب أن تتوفر مبادئ السلوك للأفراد كافة وعلى النحو الآتي: (لطفي، 2005: 425-426):
1. الأمانة: يتطلب هذا المبدأ أن يكون الفرد صادقاً ومباشراً وصريحاً ولا يسرق ولا يغش، وأن أهم أخلاق المسلم هي أمانته.
 2. الاستقامة: حيث يجب على الفرد أن يكون صاحب مبدأ أميناً مرفوع الرأس شجاعاً يعمل بما يقتنع به.
 3. حفظ الوعد: يشير هذا المبدأ بأنه يتعين على الفرد أن يحفظ الوعد الذي يقطعها على نفسه وينفذ الالتزامات ويقوم باحترام الاتفاقيات.
 4. الولاء والإخلاص: يوجب هذا المبدأ على الفرد إن يكون مخلصاً للعائلة والوطن والأصدقاء والزيائن ولا يفصح عن معلومات تمثل أسراراً.
 5. العدالة: هذا المبدأ يتعلق بان يكون الفرد عادلاً منفتح الذهن لديه القدرة على الاعتراف بالأخطاء وان يلزم العدالة.

توضيح العلاقة بين اخلاقيات التدقيق وجودة وقيمة التدقيق بالشكل التالي (جربوع، 2008:60):



شكل (3): اخلاقيات مهنة التدقيق وقيم وجود التدقيق
المصدر (جربوع، 2008:61)

تعتبر الأخلاقيات قيم سلوكية يعتمد عليها أفراد المجتمع في تحمل مسؤولياتهم، حيث أن لكل مهنة مبادئها وأخلاقياتها التي تميزها عن المهن الأخرى، فأخلاقيات مهنة المحاسبة تستلزم من ممارسيها الالتزام بمجموعة من المبادئ الأساسية والقواعد والتي تكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك الأخلاقي التي يتعين على ممارسيها التحلي بها عند ممارسة أعمالهم وعند تعاملهم مع زملائهم والعملاء وغيرهم، وذلك للقضاء على كافة التهديدات التي تواجه المحاسب المهني والمدقق أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وهذا من أجل رفع مستوى المهنة والحفاظ عليها وعلى كرامتها وبث شعور الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين المهنيين من الطوائف المستفيدة من هذه الخدمات (ياسمينه، 2015:63). أي أن يدرك المدقق بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب و بأعلى جودة ممكنة لانه يتوقع المستخدم الخارجي للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لانهم يعتمدون على التقرير في اتخاذ قراراتهم، وأدائه بالجودة المطلوبة يدعم سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله (جبران: 2010، 12). يستخدم مصطلح " المهنة " لوصف مجموعة أفراد ممن يزاولون عملاً فنياً بهدف خدمة مصالح الجمهور في الوقت الذي يسعون فيه إلى تحقيق مصالحهم الخاصة، وهي كسب احتياجاتهم المعيشية، وعلى ضوء ذلك التعريف يكون مزاولون عمل المحاسبة والتدقيق بالمكاتب الخاصة وكذلك المدققون الداخليون بالمؤسسات الاقتصادية مهنيين، وغالباً ما يكون هؤلاء المهنيون فخورين بانتمائهم لمهنتهم وبذلك يسعون دائماً إلى التحكم في أمورهم الخاصة من خلال وضع القيود التي تحدد واجباتهم ومسئولياتهم والالتزام بها، واعتبارها معايير سلوك المهنة التي تعمل على تنظيم سلوك اعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق (احمد، 2015:97). في حين ربط بين وصفه للأخلاقيات و بين قواعد السلوك الخاصة والمثل العليا التي يتمسك بها الفرد، إذ يرى أن هذه القواعد والسلوك والمثل تتحكم فيها استقامة الفرد من عدمها ومدى استجابته الإدراكية للقيم والمثل التي يراها المجتمع (الدوري، 2010: 278).

3. السلوك الأخلاقي والسلوك ألا أخلاقي

هناك نوعين من السلوك هما: (الساعدي، 2001، 427):

9. الاستقلالية في عمليات مراجعة الحسابات.
10. الاستقلالية في تقديم خدمات التأكيد الأخرى.
6. **اثر اخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة التدقيق**
تشير جودة التدقيق الى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف اخطاء ومخالفات جوهرية في القوائم المالية والاعلان عنها فضلاً عن تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الادارة وحملة الاسهم في ظل انفصال الادارة عن الملكية (شحاته، 2013:50) وتتحدد المسؤولية الاخلاقية لمراقب الحسابات في اربعة اركان هي :
 1. مسؤوليته تجاه زبائنه.
 2. مسؤوليته تجاه المجتمع.
 3. مسؤوليته تجاه باقي اعضاء المهنة.
 4. مسؤوليته تجاه نفسه.
 وعليه فان اكتشاف هذه الاخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولي مراقب الحسابات تجاه هذه الاطراف (البكوع واخرون، 2013:13).
ولتحقيق جودة التدقيق داخل مكاتب المحاسب القانوني يجب ان تتضمن الاتي :
 1. **مسؤوليات قادة مكتب التدقيق تجاه الجودة داخل المكتب:** ينبغي على الوحدة وضع سياسات واجراءات تروج لثقافة داخلية مبنية على ادراك جميع الافراد داخلها ان الجودة ضرورية لاداء مهامهم، وعلى ذلك يجب على ادارة مكتب التدقيق ان تكون مثلاً يحتذى به حيث تؤثر ادارة الوحدة على الثقافة الداخلية الموجهة نحو الجودة. ويعتمد لترويج الثقافة الداخلية الموجهة نحو الجودة على اعمال متكررة متسقة و واضحة وعلى رسائل موجهة لجميع مستويات ادارة الوحدة مؤكدة على اجراءات رقابة الجودة وسياساتها وذلك لاداء اعمال تتماشى مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
 2. **المتطلبات الاخلاقية والسلوكية:** ينبغي على الوحدة وضع سياسات واجراءات تهدف للتأكد بدرجة مباشرة ان الوحدة والعاملين فيها يمثلون للمطالب الاخلاقية والسلوكية والتي تشمل النزاهة، الكفاءة المهنية، الموضوعية، والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني (شحاته، نصر الله، 2013: 21).
لا شك كلما ارتفع التزام مراقب الحسابات اخلاقياً كلما ارتفعت جودة التدقيق التي يؤديها من جهة، وكلما انعكس ذلك ايجاباً على استمرارية الوحدات، وبالتالي الحد من احتمالات انهيارها من جهة اخرى (شحاته، نصر الله، 2013: 50) ، إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لاخلاء مسؤوليتها أمام الاطراف المستفيدة من نتائج تدقيقها، إذ إنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين والانظمة ذات الصلة ومن خلال

6. **الاهتمام بالآخرين:** يجب على الفرد أن يكون عطوفاً وكريماً لديه القدرة على العطاء وان يخدم الآخرين الذين هم بحاجة إلى المساعدة.
 7. **احترام الآخرين:** يجب أن يبرهن على احترام الكرامة الإنسانية والخصوصية وحق الاختيار لكل فرد.
 8. **أن يكون مواظناً صالحاً:** أي يجب على الفرد أن يكون ملتزماً بالقوانين ومشاركاً في الخدمة العامة للمجتمع.
 9. **المثابرة والسعي للتفوق:** أي يجب على الفرد أن يكون مثابراً ويسعى إلى التفوق في كافة الأمور ويكون مجتهداً.
 10. **المساءلة:** يشير هذا المبدأ انه يجب على الفرد أن يكون جديراً بالثقة ويتحمل المسؤولية الأعمال المتعلقة بالنتائج المستقبلية الصحيحة منها والخاطئة ويكون مثلاً وقدموا للآخرين .
- وترى الباحثان إن توافر هذه المبادئ مجتمعة في المدققين أفراداً ومجموعات يعد أمراً متوسط الحدوث في البيئة العراقية، وهو ما يستلزم من ادارات مكاتب التدقيق والجهات المنظمة للمهنة تكثيف الجهود للارتقاء بمستوى السلوك الاخلاقي للمدققين الى المستوى المطلوب لتحقيق جودة التدقيق.
5. **اهم قواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المعنية بتنظيم شؤون المهنة**
ان من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجود معايير ومستويات أداء معينة يتم العمل على ضوئها ممارسوا المهنة ويسيرونها عليها في كافة مراحل العمل، ولمهنة التدقيق معايير وقواعد سلوك متعارف عليها تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة المهنية في الظروف المتشابهة، وتمثل إطاراً عاماً لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة وعمق المسؤوليات المهنية (بولحبال:2018،30). إذ اوردت مدونة السلوك الاخلاقي الصادر عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الاخلاقي (IESBA) المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الجزء الثاني من مدونة السلوك الاخلاقي المتضمنة قواعد تفصيلية تنطبق على المحاسبين المهنيين العاملين في حقل الممارسة العامة وعلى رأسهم مراقبي الحسابات، والذي تضمن عشرة قواعد وضحت بشكل تفصيلي لكيفية التعامل بطريقة مهنية واخلاقية مع المواقف التي تواجه مراقبي الحسابات وهذه القواعد تتعلق بالاتي (13-11، 2013، IFAC) :
 1. التعيين المهني.
 2. تضارب المصالح.
 3. الرأي الثاني.
 4. الاتعاب والانواع الاخرى من الاجور.
 5. تسويق الخدمات المهنية.
 6. الهدايا والضيافة.
 7. الوصاية على اصول الزبائن.
 8. الموضوعية بكافة الخدمات المقدمة.

5. التشديد على دور مراقب الحسابات في كشف الغش والفساد الإداري والخطأ.
6. ان يركز مراقب الحسابات في تخطيط وتنفيذ اجراءات التدقيق على مدخل مخاطر الاعمال .
7. القيم الشخصية لمراقب الحسابات كإنسان مصدر اساسي لآخلاقياته مثل قيم الصدق، النزاهة، الاستقامة، حب الحلال، الاخلاص في العمل كره الحرام، كتم الاسرار .. الخ.

المحور الخامس: الجانب التطبيقي

اعتمد البحث في جانبه التطبيقي على الاستبانة التي تم تصميمها لغرض جمع البيانات الأولية من عينة البحث والتي تم عرضها على مجموعة من المختصين الاكاديميين (المحاسبين القانونيين) لتحكيمها. وتم توزيعها على مكاتب مراقبي الحسابات (يمثل مجتمع البحث) والبالغ عددهم (50) مكتب مراقب حسابات وزعت على افراد عينة البحث، اعتمد البحث العينة المستردة والبالغة (50) استبانة بالكامل، اي ما نسبته (100%) من اجمالي الاستبانات الموزعة، وكما مبين في الجدول رقم (1) ادناه:

جدول (1) توزيع افراد عينة البحث حسب متغيرات العمر والجنس

2				1		المتغير الفئة
العمر (سنة)				الجنس		
55 فأكثر	54-45	44-35	اقل من 35	انثى	ذكر	العدد
8	32	10	0	9	41	
16	64	20	0	18	82	النسبة المئوية %

المصدر: اعداد الباحثان من واقع تحليل بيانات الاستبانة

2. متغير العمر بلغت الفئة (اقل من 35 سنة) (0) وبنسبة مئوية (0%)، وفئة (35-44 سنة) (10) وبنسبة مئوية (20%)، وفئة (45-54 سنة) (32) وبنسبة مئوية (64%)، وفئة (55 سنة فأكثر) (8) وبنسبة مئوية (16%) .

يظهر الجدول رقم (1) ما يلي :

1. متغير الجنس يبين ان حجم الذكور اكبر من حجم الاناث اذ بلغت فئة (ذكر) (41) وبنسبة مئوية (82) %، وفئة (انثى) (9) وبنسبة مئوية (18) % .

جدول (2): توزيع افراد عينة البحث حسب متغيرات المؤهل والتخصص العلمي

4				3			المتغير الفئة
التخصص العلمي				المؤهل العلمي			
قانون	الاقتصاد	ادارة الاعمال	محاسبة	بكالوريوس	ماجستير أو مايعادلها	دكتوراه أو مايعادلها	العدد
6	3	0	41	0	20	30	
12	6	0	82	0	40	60	النسبة المئوية %

1. متغير المؤهل العلمي بلغت فئة الدكتوراه وما يعادلها (30) وبنسبة مئوية (60%)، وفئة الماجستير وما يعادلها (20) وبنسبة مئوية (40%)، وفئة البكالوريوس (0) وبنسبة مئوية (0%)، الامر الذي يدل على امتلاك افراد عينة البحث على مستوى عالي من المعرفة والتأهيل العلمي الذي يمكنهم من اداء الاعمال الموكلة اليهم.
2. متغير التخصص العلمي بلغت فئة المحاسبة (41) وبنسبة مئوية (82%)، وفئة ادارة الاعمال (0) وبنسبة مئوية (0%)، وفئة الاقتصاد (3) وبنسبة مئوية (6%)، وفئة القانون (6) وبنسبة مئوية (6%) .

يظهر الجدول رقم (2) ما يلي :

1. متغير المؤهل العلمي بلغت فئة الدكتوراه وما يعادلها (30) وبنسبة مئوية (60%)، وفئة الماجستير وما يعادلها (20) وبنسبة مئوية (40%)، وفئة البكالوريوس (0) وبنسبة مئوية (0%)، الامر الذي يدل على امتلاك افراد عينة البحث على

احتساب معامل الثبات للأداة باستخدام ارتباط الفا كرونباخ الموضوع في الجدول رقم (4).

جدول (4) Reliability Statistics

المقياس	عدد الفقرات	معامل كرونباخ الفا
إن اعتماد قواعد السلوك الاخلاقي من قبل مراقبي الحسابات يساهم في تعزيز واجباتهم والتزاماتهم لتحقيق جودة التدقيق	25	.812

المصدر: اعداد الباحثان من واقع تحليل بيانات الاستبانة

يظهر من الجدول رقم (4) ان قيمة الثبات بطريقة كرونباخ الفا للمقياس الثلاثة اعلاه بلغت (.812) وهي تمثل قيمة مرتفعة جداً لتدل عن درجة ثبات عالية لاغراض تطبيق البحث وبذلك نجد ان قيمة معامل ارتباط الفا كرونباخ مقبولة احصائياً.

2. الاحصاءات الوصفية لمتغير البحث واختبار فرضية البحث

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمقياس قواعد السلوك الاخلاقي من قبل مراقبي الحسابات فالمتوسط تراوح بين (2,14-3,62) وجميعها بدرجات مرتفعة، اذ كانت ابرزها الفقرة رقم (21) اعلاه ثم يليها الفقرة رقم (9) وهكذا، وكما يظهر من الجدول رقم (5).

جدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمقياس قواعد السلوك الاخلاقي من قبل مراقبي الحسابات ككل

الدرجة	الرتبة	Std.Deviation	Mean	اسئلة الاستبانة	ت
مرتفعة	25	1.069	2.14	يتصف مراقبي الحسابات بالامانة في أداء مهامهم التدقيقية، فلا يغضون النظر عن بعض المقصرين والتشدد مع آخرين لاسباب شخصية (حسب الاهداء)	1
مرتفعة	23	1.113	2.84	يمارس مراقبي الحسابات مهامه التدقيقية متحرراً من علاقات ونفوذ مختلف الاطراف الاخرى المؤثرة سلباً في جودة عمله.	2
مرتفعة	13	1.205	3.24	لا يكون مراقبي الحسابات طرفاً في عملية تضارب المصالح للطرف المختلفة ولا يمارس الاحكام المسبقة في اجراءات التدقيق دون ادلة مهنية وموضوعية.	3
مرتفعة	17	.808	3.14	يتم التوجيه المستمر للعاملين في مكتب التدقيق بالالتزام بقواعد اخلاقيات مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.	4
مرتفعة	3	1.312	3.56	توزع المهام بين مراقبي الحسابات في مكتب التدقيق مع مراعاة مستوى الالتزام بقواعد السلوك المهني لمقابلة مخاطر التدقيق المختلفة.	5
مرتفعة	21	1.000	3.02	يتصف مراقبي الحسابات بالاخلاص في العمل مراعين حب الحلال وكره الحرام في عملهم ورزقهم.	6
مرتفعة	16	1.037	3.16	يعتقد مراقبي الحسابات بان سوء السلوك الاخلاقي يمكن ان يكون مكلفاً جداً للوحدات الاقتصادية ولمكتب التدقيق والعاملين فيه.	7
مرتفعة	8	.855	3.38	يتجنب مراقبي الحسابات مضامين التلوث العقائدي كالسرقة والتزوير والغش، وتضييع الاوقات، وتعطيل مصالح الناس، الخيانة في المعاملات.	8
مرتفعة	2	1.245	3.60	يتصرف مراقبي الحسابات بمسؤولية ونزاهة في جميع الامور الأساسية في المهنة، إذ يستمعون إلى مشاكل العملاء ومخاوفهم، ويتعاملون معهم كأفراد ذوي قيمة ويبتكرون الحلول لتلك المشكلات.	9

(12%)، الامر الذي يدل على امتلاك افراد عينة البحث لتخصصات من صلب عملهم مما يمكنهم من اداء اعمالهم بكفاءة عالية.

جدول (3): توزيع افراد عينة البحث حسب متغير التخصص العلمي

5				المتغير
عدد سنوات العمل كمراقب حسابات (سنة)				الفئة
اقل من 15	15-19	20-25	اكثر من 25	العدد
7	10	29	4	النسبة المئوية %
14	20	58	8	

يظهر الجدول رقم (3) متغير عدد سنوات الخدمة كمراقب حسابات (متغير الخبرة الوظيفية) بلغت الفئة (اقل من 15 سنة) (7) وبنسبة مئوية (14%)، وفئة (15-19 سنة) (10) وبنسبة مئوية (20%)، وفئة (20-25 سنة) (29) وبنسبة مئوية (58%)، وفئة (اكثر من 25 سنة) (4) وبنسبة مئوية (8%)، يدل على امتلاك افراد عينة البحث لمهارات عالية تمكنهم من اداء اعمالهم بكفاءة عالية

1. اختبار الثبات البنائي لاداة قياس البحث

(Cronbach s Alpha)

تمثل استبانة الاستبيان (Questionnaire) الاداة الاساسية لجمع بيانات البحث التي تخص متغيراتها الرئيسية، هذه الاداة تعتمد على سلم قياس ليكرات (Likret) الخماسي من (لا اوافق بشدة- الى- اوافق بشدة) وادناه اجراء لبعض الاختبارات التي بتوجب القيام بها للتأكد من دقة وصحة البيانات التي تم الحصول عليها، اذ تم التأكد من الثبات البنائي لاداة القياس الخاصة بالبحث الحالية من خلال استخدام اختبار الفا كرونباخ وقد تم

الدرجة	الرتبة	Std.Deviation	Mean	اسئلة الاستبانة	ت
مرتفعة	24	1.021	2.76	إن قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق المعتمد تتوافق مع الاهداف التي تسعى اليها المهنة لتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع،	10
مرتفعة	15	1.125	3.20	يتجنب مراقبي الحسابات مضامين التلوث الفكري لتمتعهم باخلاق نبيلة وفكر نظيف خالي من السلوكيات الخاطئة.	11
مرتفعة	9	1.042	3.34	يتجنب مراقبي الحسابات مضامين التلوث القيمي كالرشوة والنفاس والمجاملة، وايداع الناس ونهرهم.	12
مرتفعة	18	1.212	3.14	يتمتع مراقبي الحسابات بالصدق في جميع العلاقات المهنية والتجارية .	13
مرتفعة	22	1.219	2.94	يلتزم مراقبي الحسابات بالسرية من خلال المحافظة على معلومات العميل وعدم افشائها دون تصريح العميل او بموجب متطلبات قانونية .	14
مرتفعة	7	1.010	3.40	يمتاز مراقبي الحسابات بكونهم مواطنين صالحين يعززون الثقة بالمهنة ولا يسيئون اليها من خلال التقيد بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة والمشاركة في خدمة المجتمع.	15
مرتفعة	19	.956	3.06	ان هدف الاخلاق يتمثل بتحقيق السعادة العادلة في حياة الفرد والجماعة على وفق الاستحقاقات القانونية والاخلاقية.	16
مرتفعة	20	1.236	3.06	يتجنب مراقبي الحسابات الممارسات المقبولة اخلاقياً ان كانت غير مقبولة قانونياً.	17
مرتفعة	11	1.278	3.28	يتجاوز مراقبي الحسابات الممارسات غير المقبولة اخلاقياً حتى وان كانت مقبولة قانونياً.	18
مرتفعة	14	1.036	3.22	يمتاز مراقبي الحسابات بالحضور المهني من خلال الالتزام التام بالمتطلبات المهنية والاخلاقية.	19
مرتفعة	12	1.275	3.26	يلتزم مراقبي الحسابات بكافة المتطلبات الاخلاقية لان عدم الالتزام بمبدأ ما يؤثر سلباً على سلامة الالتزام بالمبادئ الاخرى.	20
مرتفعة	1	1.028	3.62	يساهم التعليم الاكاديمي في تعرف مراقبي الحسابات على كافة متضمنات السلوك الاخلاقي للمهنة.	21
مرتفعة	6	.950	3.42	تساهم الخبرة المهنية في امتلاك مراقبي الحسابات كافة متضمنات السلوك الاخلاقي.	22
مرتفعة	4	.886	3.52	يساهم التعليم المستمر لمراقبي الحسابات في تعزيز الالتزام بقواعد السلوك الاخلاقي للمهنة.	23
مرتفعة	10	.995	3.30	يتجنب مراقبي الحسابات الاعمال التي تسيء الى اسمه او شرفه المهني.	24
مرتفعة	5	.994	3.46	يمتاز مراقبي الحسابات بكونهم جديرين بالثقة وتحمل المسؤولية ولديهم القدرة على الاعتراف بالخطأ وتصحيحه.	25

المصدر: اعداد الباحثان من واقع تحليل بيانات الاستبانة .

3. نتائج تطبيق اختبار (One-Sample Test) لفحص مقياس قواعد السلوك الاخلاقي

جدول (6): نتائج تطبيق اختبار (One-Sample Test) لفحص مقياس قواعد السلوك الاخلاقي من قبل مراقبي الحسابات ككل

الدلالة الاحصائية	درجات الحرية	قيمة (t)	Std. Deviation	Mean	محور البحث
0,000	59	104,666	1.076	3.20	إن اعتماد قواعد السلوك الاخلاقي من قبل مراقبي الحسابات يساهم في تعزيز واجباتهم والتزاماتهم لتحقيق جودة التدقيق

المصدر: اعداد الباحثان من واقع تحليل بيانات الاستبانة .

أولاً: من خلال تحليل بيانات الاستبيان توصل البحث الى الاستنتاجات التالية :

1. هنالك التزام مرتفع من مراقب الحسابات في العراق بقواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق ساهم في تحقيق جودة التدقيق.
2. هنالك قصور نسبي في اتصاف مراقبي الحسابات بالامانة وتجنب الاهواء الشخصية في التعامل مع المقصرين.

يظهر من الجدول رقم (6) ان قيمة (t) بلغت (104,666) وهي قيمة ذات احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) حيث تم مقارنة الوسط الحسابي للمقياس ككل (3,20) بالوسط الفرضي للتدرج الخماسي (ليكرات) وهي (3) ، وبالتالي أن اعتماد اخلاقيات مهنة التدقيق من قبل مراقبي الحسابات يساهم في تعزيز واجباتهم والتزاماتهم لتحقيق جودة العمل الرقابي مما يدعم نظرية البحث.

الاستنتاجات والتوصيات

1. التونجي، محمد، (2011)، "اخلاقيات المهنة والسلوك الاجتماعي" دار وائل للنشر.
 2. جمعة، أحمد حلمي، (2012)، "مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.
 3. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، دار الصفاء للنشر والطباعة والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى.
 4. الدوري، زكريا مطلق، صالح، احمد علي، (2009)، "ادارة الاعمال الدولية، منظور سلوكي واستراتيجي"، دار اليازوردي للنشر والتوزيع.
 5. الدوري، زكريا وآخرون، (2010)، "مبادئ ومدخل الإدارة ووظائفها في القرن الحادي والعشرين"، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
 6. ذنبيات، علي عبد القادر، (2012)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الرابعة.
 7. السكارنه، بلال خلف، (2011) "اخلاقيات العمل"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية.
 8. شحاته، السيد علي، (2014)، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، دار التعليم الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية.
 9. شحاته، شحاته السيد، علي، عبدالوهاب نصر، (2013) "ضوابط اخلاقيات مراقب الحسابات- مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات" الدار الجامعية.
 10. عبد المنعم، صفوت عمر، (2000)، "معايير وإرشادات المراجعة"، دار النهضة العربية، القاهرة.
 11. الغامدي، سعيد، بادحج، علي، (2012)، "اخلاق المهنة اسلامية ورؤية عصرية" دار الحافظ للنشر والتوزيع، جدة، الطبعة الثالثة.
 12. القاضي، حسين يوسف، وآخرون، (2014)، "أصول المراجعة"، مطابع جامعة دمشق، سوريا، الجزء الأول.
 13. القريشي، اياد رشيد، (2011)، "التدقيق الخارجي - منهج علمي نظرياً وتطبيقياً"، الدار العربية للعلوم - دار المغرب للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بغداد.
 14. لطفي، أمين السيد أحمد، (2005)، "المراجعة الدولية وعولمة رأس المال"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
 15. لطفي، أمين السيد أحمد، (2006)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
 3. هنالك تأثير سلبي بشكل نسبي على المهام التدقيقية لمراقب الحسابات من الاطراف ذات العلاقة المستفيدة.
 4. لا تساهم قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق المعتمدة بالعراق في تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع بشكل كامل.
 5. هنالك قصور نسبي في التزام مراقبي الحسابات في العراق بالسرية وعدم افشاء اسرار العميل دون تصريح منه أو بموجب متطلبات قانونية.
 6. هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام مراقبي الحسابات بالسلوك الاخلاقي وجودة العمل الرقابي حيث بينت اجابات عينة البحث الى اتفاق واضح على وجود العلاقة.
- ثانياً : اما ابرز التوصيات التي توصلت لها البحث هي :**
1. قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق بعقد دورات وندوات تتناول قواعد السلوك الاخلاقي ولاسيما فيما يتعلق بالامانة وتجنب الاحكام والاهواء الشخصية الا في حدود ضيقة مبررة مهنيًا.
 2. تفعيل دور لجان المراقبة في مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لاداء دورها الرقابي على كافة جوانب التدقيق ولاسيما الحد من التأثيرات السلبية للاطراف المستفيدة على عمليات التدقيق.
 3. قيام الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين بعقد ندوات تتناول مسؤولية مراقب الحسابات عن عدم الالتزام بالسرية وافشاء معلومات العميل دون موافقته او بموجب متطلبات قانونية وطبيعة العقوبات التي قد تطاله نتيجة ذلك.
 4. قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق بتشديد العقوبات على حالات مخالفة قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق والاعلان عن ذلك.
 5. ضرورة الاهتمام ببعد المتطلبات المهنية من خلال وضع السياسات والاجراءات التي تؤكد وتلزم المدقق بالالتزام بمبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة.
- المصادر:**
- اولاً: القوانين والانظمة والتعليمات**
1. دليل التدقيق رقم (7) "رقابة الجودة"، (2016)، الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.
 2. دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، (2010) مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين المهنيين، السعودية.
 3. مدونة السلوك الاخلاقي، (2013)، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الجزء الثاني.
 4. معيار التدقيق الدولي رقم (220) "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" الصادر من مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) "ثانياً: الكتب باللغة العربية

11. راضي، نوال، (2010)، " تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق " ، بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.
 12. الراوي، شيماء محمد سمير، (2007)، " دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداغ المحاسبي"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
 13. زايد، ونم عبده، (2009) ، " العوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، الرياض، جامعة الملك عبدالعزيز ،كلية الإقتصاد والإدارة.
 14. الساعدي، مؤيد يوسف نعمة، (2001)، "أخلاقيات الإدارة وأثرها في الرقابة الإدارية وفق أنموذج الثقة- دراسة ميدانية في الشركة العامة للاستكشافات النفطية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
 15. شلا، محمد نزار،(2015)، "اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة اداء عملية المراجعة – دراسة ميدانية" رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا.
 16. صالح، احمد محمد، (2010) ، " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية " رسالة دكتوراة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- قسم علوم التسيير ، جامعة الجزائر .
 17. عبدالجواد، عماد سيد عبد الغفار ، (2013) " دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة.
 18. عبدالعال ، محمود بار خليل،(2015)، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك" ، دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة، رسالة ماجستير منشور ، غير منشورة ، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة ، فلسطين.
 19. عميرات، زينب، (2018)، "اثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي" دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات ومحاسبين لولاية ورقلة، رسالة ماجستير منشور، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير.
 20. عوالي، حنان،(2016)، "أهمية التنبؤ بالطلب باستخدام الاساليب الكمية ودوره في رفع فعالية عملية تخطيط الانتاج"، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر.
 21. الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو، (2015) ، "جودة التدقيق وتأثيرها في تطبيق قيد التحفظ المحاسبي في بعض الشركات المساهمة العراقية"، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد.
 16. المطارنة، غسان فلاح، (2009) ، "تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، الطبعة الثانية.
- ثالثاً: الاطاريح**
1. ابونصار، انس محمود ، (2019) ، "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق وانعكاسها على جودة التدقيق- دراسة تطبيقية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان الاوراق المالية"، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، قسم المحاسبة.
 2. أحمد، سليم محمد سليم،(2014) " نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخالف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامع عين شمس مصر.
 3. أحمد، محمد مصطفى، (2015) ، " تحليل مقارنة لمواثيق وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة لتطوير ميثاق المهنة في العراق"، جامعة المنصورة، كلية التجارة ، رسالة ماجستير .
 4. بولحبال، فريد،(2018) "اثر استخدام اساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات" الجزائر/ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه منشورة.
 5. ترف، لطيف رحيم، (2011)، " دور جودة التدقيق الخارجي في استقرار اسواق المال" ، العراق، رسالة الماجستير.
 6. الجابر، علي محسن فاضل،(2013) ، "تقييم وتطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (220)"، بحث تطبيقي في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات، رسالة ماجستير، مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
 7. جربوع، يوسف محمود ، (2008)، "تحليل وتقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي واثره على جودة الاداء المهني في خدمات المراجعة"، رسالة ماجستير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، غزة- فلسطين.
 8. الجواهري ، بشرى عبد الوهاب، (2008)، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق انموذج مقترح لتضيق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق لأوراق المالية" ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد.
 9. الحمد، عدنان كاظم مطرود،(2013)، " دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية"، بحث تطبيقي ودراسة تحليلية في عينة من الشركات العامة العراقية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
 10. الخطيب، خالد، (2015) ، " أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية في ظل التحديات العالمية المعاصرة"، جامعة البتراء، الأردن.

6. جبران ، محمد علي ،(2010) ، " العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن "، قسم المحاسبة، كلية ادارة الاعمال - جامعة الملك سعود - الرياض.
7. جربوع، يوسف محمود ، (2015)، "مدى تأثير الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة"، مجلة جامعة فلسطين للابحاث والدراسات، العدد (8) .
8. جمعة ،أحمد حلمي . (2006م) "الإلتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية" عمان : جامعة الزيتونة ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية.
9. حاكم، أسماء، دولي، لخضر،(2017)، " مساهمة أخلاقيات الإدارة في رفع مستوى الأداء الوظيفي داخل المنظمة"، جامعة طاهري محمد - بشار، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد رقم (3) ، العدد رقم (2) .
10. الحسيني، مرتضى محمد شتاني والسعبري، إبراهيم عبد موسى ، (2017)، " توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي" ، مجلة بابل/ العلوم الصرفة والتطبيقية، جامعة القرن الأوسط التقنية ، كوفة العراق ، العدد (4) مجلد (25) .
11. الخواجا، ماجد عبدالعزيز،(2017) ، "المسؤولية المهنية في التعليم كواجب اخلاقي- مقارنة مفاهيم" مجلة ارواق، العدد (50) .
12. السعد، صالح بن عبد الله،(2010)، " العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية"، الإسكندرية :جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 48، العدد (1) .
13. الشاوش، البشير عبدالله، الزواوي، علي عبدالحفيظ، (2015) "اثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية" مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال، ليبيا، العدد (1) .
14. الشبخلي، عبد الرزاق، الجوفي، علياء سعيد ،(2016)، " أخلاقيات الوظيفة العامة وأثرها على الأداء الاستراتيجي " دراسة ميدانية على عينة من موظفي وزارة المالية، مجلة دنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العدد (8) .
15. عقل، محمود عطا، (2010) ، " القيم المهنية " ، مكتب التربية العربي لدول الخليج، الرياض.
16. الفاتح، الأمين عبدالرحيم، (2013) ،"اثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الاداء العلمي والمهني في السودان"، المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية، العدد (1)
17. محمد، اياد طاهر، عبدالامير، ياسر سعد،(2015) ،"انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة تدقيق الهيئات الرقابية"، مجلة كلية الرافدين، الجامعة للعلوم، العدد (36).
22. لبلاطة، ايمان، (2018)، " دور اخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين"، رسالة ماجستير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر.
23. محمد، هيثم عابدين عباس ، (2017)، "أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية" ، رسالة ماجستير ، جامعة النيل.
24. المطيري، عبد الرحمان مخلد سلطان عريج ،(2012)، " قواعد سلوك آداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية" ، رسالة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
25. المعاضبيدي، محمد عصام، (2005)، " أثر أخلاقيات العمل في تعزيز المعرفة: دراسة لأراء عينة من تدريسي جامعة الموصل"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
26. النعسان، سماح اسامة، (2018) ، " العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين" ، رسالة ماجستير منشور ، الجامعة الاسلامية- غزة كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة والتمويل.
27. ياسمينه، بن حمو ،(2015) ، " درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال الاخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) " دراسة ميدانية، بحث ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، قسم المالية والمحاسبية.
- رابعاً: دوريات
1. ابو دوم، اقبال احمد عبد الرحمن،(2010)،" ادارة المعرفة والمسئولية الاجتماعية والاخلاقية"، المنطقة الاسلامية العربية، مجلة كلية دار العلوم الادارية عدد رقم (1).
2. اسكندر، محمود حسين نشوان،(2010)، " جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس عدد رقم (1)، مصر.
3. اسماعيل، طارق حسين، قطب، احمد سباغي، (2003)، " دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والادارة والتممين، العدد 60 .
4. البكوع، فيحاء عبدخالق، غزال، سعاد عبدالله ، طاهر ، كبرى محمد ،(2013)، "انعكاسات الالتزامات الاخلاقية لمراقب الحسابات على اساليب الارباح" ، مجلة تنمية الرافدين، العدد (114)، مجلد (35).
5. التيمي، جمانة حنظل، (2013)، "العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية " دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، المجلد رقم (5) ، العدد (10).

4. DeFond, M. L., and K. R. Subramanyam. 1998, "Auditor changes and discretionary accruals", Journal of Accounting and Economics 25.
5. Pride, W. M and Ferrell, O.C (2008). "Marketing – concepts and Strategies". Boston: Houghton Mifflin Company.
6. Rayand, G, and others, (2008). "Managerial Accounting" , New York : Mc Graw - Hill companies Inc .
7. Schermerhorn, John R. (2008), "Management, 7th ed"., John wiley and sons Enc., New York.
8. Vig, S., Dumičić, K. and Klopotan, I., (2017), "The Impact of Reputation on Corporate Financial Performance: Median Regression Approach", Business Systems Research, Vol.8, No.2.
9. Yang, Z. 2013, "Do political connections add value to audit firms? Evidence from IPO audits in China", Contemporary Accounting Research, 30.

18. الملا، عبدالرحمن مصطفى، ومحسن، وسام ياسين (2015)، "متطلبات المشاركة بالمعرفة لتعزيز رقابة جودة التدقيق" في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد (21) ، العدد (86).
19. هويرف، شيماء عباس، محمد، موفق عبدالحسين، (2015) ، " تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام اساليب ادارة الوقت واثره في جودة عملية التدقيق "، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (10) ، العدد (33).

خامسا : المصادر الاجنبية :

1. Bik, O. P. G., (2010), The Behavior of Assurance Professionals: A Crosscultural Perspective. Netherlands: Eburon Academic Publishers, University of Groningen.
2. Cory A. Cassell, James C. Hansen, Linda A. Myers, 2016, "Does the timing of auditor changes affect audit quality evidence from the initial year of the audit engagement", Journal of Accounting, Auditing and Finance Conference Editor Research 42 (3): 561-588.
3. Daft, Richard L, "Management, 9th edition", South-Western Cengage Learning, Mason, USA, 2010.

ملحق (1)

الى السادة مراقبي الحسابات المحترمون

م/ استمارة استبانة

تحية طيبة ...

اعرض على حضراتكم استمارة الاستبيان الخاصة بالبحث الموسوم (دور قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق)، يرجى تعاونكم من خلال الاجابة على الاسئلة المطروحة في الاستبانة من واقع خبراتكم العملية، وذلك من خلال قراءة فقرات الاستبانة قراءة دقيقة والاجابة عليها بكل دقة وموضوعية . وما من شك فإن اختياركم للاجابة المناسبة سيكون له الأثر الكبير في أنجاز البحث والوصول إلى نتائج واقعية . مع فائق الشكر والتقدير لحسن تعاونكم ومساعدتكم ... الباحثان

أ- معلومات عامة عن افراد عينة البحث

الجنس	ذكر <input type="checkbox"/>	أنثى <input type="checkbox"/>		
العمر	اقل من 35 <input type="checkbox"/>	35-44 <input type="checkbox"/>	44-54 <input type="checkbox"/>	55 فأكثر <input type="checkbox"/>
المؤهل العلمي	دكتوراه أو مايعادلها <input type="checkbox"/>	ماجستير أو مايعادلها <input type="checkbox"/>	بكالوريوس <input type="checkbox"/>	
التخصص العلمي	محاسبة <input type="checkbox"/>	إدارة الأعمال <input type="checkbox"/>	الاقتصاد <input type="checkbox"/>	قانون <input type="checkbox"/>
عدد سنوات العمل كمراقب حسابات	اقل من 15 <input type="checkbox"/>	15-19 <input type="checkbox"/>	20-25 <input type="checkbox"/>	أكثر من 25 <input type="checkbox"/>

ت	اسئلة الاستبانة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة
1	يتصف مراقبي الحسابات بالامانة في أداء مهامهم دون غرض النظر عن المقصرين والتشدد مع غيرهم لاهواء شخصية.					
2	يمارس مراقبي الحسابات مهامه التدقيقية متحرراً من نفوذ مختلف الأطراف الاخرى المؤثرة سلباً في جودة عمله.					
3	لا يكون مراقبي الحسابات طرفاً في عملية تضارب المصالح للأطراف المختلفة ولا يمارس الاحكام المسبقة في اجراءات التدقيق دون ادلة مهنية وموضوعية.					
4	يتم التوجيه المستمر للعاملين في مكتب التدقيق بالالتزام بقواعد اخلاقيات مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.					
5	توزع المهام بين مراقبي الحسابات في المكتب وفقاً لمستوى الالتزام بقواعد السلوك المهني لمقابلة مخاطر التدقيق.					
6	يتصف مراقبي الحسابات بالاخلاص في العمل مراعين حب الحلال وكره الحرام في عملهم ورزقهم.					
7	يعتقد مراقبي الحسابات بان سوء السلوك الاخلاقي يمكن ان يكون مكلفاً جداً لهم وللوحدات الاقتصادية ولمكتب التدقيق.					
8	يتجنب مراقبي الحسابات مضامين التلوث العقائدي كالسرقة والتزوير والغش، وتضييع الاوقات، وتعطيل مصالح الناس، الخيانة في المعاملات.					
9	يتصرف مراقبي الحسابات بمسؤولية ونزاهة في جميع الأمور الأساسية في المهنة، إذ يستمعون إلى مشاكل العملاء ومخاوفهم، ويتعاملون معهم كأفراد ذوي قيمة وبيتكرون الحلول لتلك المشكلات.					
10	إن قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق المعتمد تتوافق مع الاهداف التي تسعى اليها المهنة لتحقيق الرفاهية الاقتصادية					

ت	اسئلة الاستبانة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة
	والاجتماعية للمجتمع.					
11	يتجنب مراقبي الحسابات مضامين التلوث الفكري لتمتعهم باخلاق نبيلة وفكر نظيف خالي من السلوكيات الخاطئة.					
12	يتجنب مراقبي الحسابات مضامين التلوث القيمي كالرشوة والنفاق والمجاملة، وايذاء الناس ونهرهم.					
13	يتمتع مراقبي الحسابات بالصدق في جميع العلاقات المهنية والتجارية .					
14	يلتزم مراقبي الحسابات بالسرية وعدم افشاء معلومات العميل دون تصريح العميل او بموجب متطلبات قانونية .					
15	يمتاز مراقبي الحسابات بكونهم مواطنين صالحين يعززون الثقة بالمهنة ولا يسيئون اليها من خلال التقيد بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة والمشاركة في خدمة المجتمع.					
16	ان هدف الاخلاق يتمثل بتحقيق السعادة العادلة في حياة الفرد والجماعة على وفق الاستحقاقات القانونية والاخلاقية.					
17	يتجنب مراقبي الحسابات الممارسات المقبولة اخلاقياً ان كانت غير مقبولة قانوناً.					
18	يتجاوز مراقبي الحسابات الممارسات غير المقبولة اخلاقياً حتى وان كانت مقبولة قانوناً.					
19	يمتاز مراقبي الحسابات بالحضور المهني من خلال الالتزام التام بالمتطلبات المهنية والاخلاقية.					
20	يلتزم مراقبي الحسابات بكافة المتطلبات الاخلاقية لان عدم الالتزام بمبدأ ما يؤثر سلباً على الالتزام بالمبادئ الاخرى.					
21	يساهم التعليم الاكاديمي في تعرف مراقبي الحسابات على كافة متضمنات السلوك الاخلاقي للمهنة.					
22	تساهم الخبرة المهنية في امتلاك مراقبي الحسابات كافة متضمنات السلوك الاخلاقي.					
23	يساهم التعليم المستمر لمراقبي الحسابات في تعزيز الالتزام بقواعد السلوك الاخلاقي للمهنة.					
24	يتجنب مراقبي الحسابات الاعمال التي تسيء الى اسمه او شرفه المهني.					
25	يمتاز مراقبي الحسابات بكونهم جديرين بالثقة وتحمل المسؤولية ولديهم القدرة على الاعتراف بالخطأ وتصحيحه.					