

مدى إلتزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة
على تضيق فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة
- دراسة نظرية -

إعداد

هالة زيد نصار زيد
باحثة ماجستير فى المحاسبة
جامعة مدينة السادات

أ.د/ عبدالحميد أحمد شاهين
أستاذ المراجعة ورئيس قسم المحاسبة
وعميد كلية التجارة جامعة مدينة السادات

ملخص

هدفت تلك الدراسة إلى التعرف على مدى إلتزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة لتضييق فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة وذلك من خلال التعرف على محددات أخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات طبقاً للإصدارات المحلية والدولية، تحديد أثر الإلتزام الأخلاقي لمراقب الحسابات على كلاً من درجة وفاء مراقب الحسابات بمسئولياته عن إكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية ودرجة إلتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها، التعرف على فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة ودراسة وتحليل أثر الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة على فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة .

وقد توصلت الدراسة إلى أن تضيق فجوة التوقعات فى عملية مراجعة الحسابات تتم عن طريق إعطاء تأكيدات معقولة بأن الأعمال التي يقوم بها مكتب المراجعة تتماشى مع معايير المراجعة المتعارف عليها والمتطلبات المهنية، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء فى عملية المراجعة وبالتالي تؤدي إلى جودة عملية المراجعة .

Abstract

The study aimed to identify the extent to which auditors professional ethics are committed to reduce the audit environment expectation gap through identifying the determinants of audit professional ethics and the rules of auditors professional conduct in accordance with local and international publications and to determine the impact of ethical commitment of auditors in the fulfilment of his responsibilities for detecting material misstatements in financial reports and his degree of compliance with the generally accepted auditing standards, and finally identifying the expectation gap in the audit environment and examining the impact of compliance with audit professional ethics on the audit environment expectation gap.

The study found that the expectation gap in the audit process was reduced through providing reasonable assurances that the audit work was performed according to the generally accepted auditing standards and professional requirements, while reducing chances of making mistakes in the audit process and thus leading to the quality of the audit process.

١ - مقدمة ومشكلة البحث

شهد العالم فى الأونة الأخيرة العديد من الإنهيارات المالية لعدد كبير من الشركات نتيجة ارتكاب الكثير من حالات الغش التى أسفرت عن تحريفات جوهرية فى القوائم المالية وفشل المراقبين فى اكتشاف هذه التحريفات والتقارير عنها نتيجة انخفاض جودة عملية المراجعة ولقد توسعت مسؤولية مراقب الحسابات بصورة كبيرة فى ضوء المتغيرات المهنية والتشريعية والتنظيمية، وأصبح لزاماً عليه أن يستغل كافة الفرص المتاحة والأساليب الممكنة التى تمكنه من أداء وظيفته بالصورة المطلوبة وتعفيه من المسائلة حال فشله فى اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وتتحقق سلامة أحكام مراقب الحسابات ليس فقط من خلال ادراك درجة تعقيد مهمة وبيئة المراجعة والمهارات الفنية لمراقب الحسابات.(أبوجبل، ٢٠١٧، ص ٢٣٥)

حيث تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة فى السنوات الأخيرة للعديد من الإنتقادات لفسلها فى حماية مصالح المستثمرين، وذلك بسبب تعرض العديد من الشركات العالمية للإنهيار وأدى ذلك إلى حدوث رد فعل قوى من قبل المجتمع المالى، فتلك الإنتقادات تعبر عن التباين الموجود بين إعتقادات وإدراكات مستخدمى القوائم المالية لواجبات مراقبى الحسابات وبين إعتقاد وإدراك مراقبى الحسابات لتلك المسئوليات وهو ما أدى إلى ظهور مصطلح فجوة التوقعات فى المراجعة (John,2007,P.94)، ولعل السبب فى ذلك يرجع إلى إنخفاض جودة المراجعة نتيجة لعدم التزام مراقبى الحسابات بقواعد السلوك المهني.

إن الإنتقادات الواسعة التى واجهت المهنة نتيجة للإنهيارات المالية المتتالية للعديد من المنشآت وما تبعها من دعوي قضائية ضد مكاتب المراجعة، تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات وإدراكات المستفيدين من خدمات المراجعة لمسئوليات مراقب الحسابات وبين اعتقاد وإدراك مراقب الحسابات نفسه لتلك المسئوليات، وهو ما أدى إلى ظهور مصطلح فجوة التوقعات فى بيئة الممارسة المهنية. وتمثل قواعد آداب وسلوك المهنة الإطار الذى يعمل من خلاله مراقب الحسابات، حيث أنها تمثل مجموعة من القواعد والمعايير والإرشادات التى تمثل أنماط للسلوك والتصرفات المتوقعة من جانب المراقب والتى تتطلب من المراقب زيادة الشك المهني بسبب زيادة الجهد الفكرى المتحفظ والحذر من جانبه.(أبوجبل، ٢٠١٧، ص ٢٤٧)

وقد عرف الإتحاد الدولى للمحاسبين السلوك المهني لمراقب الحسابات على أنه "أن يتصرف مراقب الحسابات بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة، وأن يمتنع عن أى سلوك يسيئ إلى سمعة المهنة ومسئولية مراقب الحسابات اتجاه العملاء أو الأطراف الأخرى، أو أى عضو من أعضاء مهنة المحاسبة، والهيئات وأصحاب العمل والجمهور، حيث يتطلب الإلتزام بالإمتناع عن أى سلوك يسيئ إلى سمعة المهنة الرجوع إلى هيئات الإتحاد الدولى للمحاسبين عند تطوير المتطلبات الأخلاقية". (الإتحاد الدولى للمحاسبين، ص ١٥).

وتتمثل مشكلة البحث فى الإجابة نظرياً وعملياً على عدة تساؤلات أهمها ما يلى:

- ما هى محددات الإلتزام الأخلاقى لسلوك مراقب الحسابات وما هى القواعد الأخلاقية التى يجب أن يلتزم بها عند أداء مهام عمله؟
- ما هو تأثير الإلتزام الأخلاقى لمراقب الحسابات على كلاً من درجة وفاء مراقب الحسابات بمسئولياته عن إكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية ودرجة إلتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها؟
- ما هو أثر الإلتزام بالسلوك المهني لأخلاقيات مهنة المراجعة على تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة؟

٢- أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في "التعرف على مدى إلتزام مراقب الحسابات بأخلاقيات المهنة لتضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة" وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى الباحثان إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على محددات أخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات طبقاً للإصدارات المحلية والدولية.
- تحديد أثر الإلتزام الأخلاقي لمراقب الحسابات على كلاً من درجة وفاء مراقب الحسابات بمسئولياته عن إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ودرجة إلتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليه .
- التعرف على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة .
- دراسة وتحليل أثر الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.

٣- الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسات السابقة حجر الزاوية التي تعتمد عليها أي دراسة لتبلور الرؤية البحثية لدى الباحثة، وتوفر لها تجارب وخبرات الباحثين السابقين، وذلك للوقوف على المشاكل والقضايا التي تناولتها تلك الدراسات، وأهم النتائج التي توصلت إليها تمهيداً لاستخدام ذلك في تقديم الإضافة المطلوبة من قبل الدراسة الحالية وذلك عن طريق تحديد الفجوة البحثية التي ينطلق منها الباحث ويحاول بعد ذلك تضييقها.

ويتناول الباحثان الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع من الأقدم إلى الأحدث كما يلي:

١/٣ الدراسات السابقة المتعلقة بأخلاقيات مهنة المراجعة

دراسة: عبدالعال (٢٠١٥) هدفت تلك الدراسة إلى: التعرف على مدى إلتزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم سلوكيات المراجعين، وتوصلت الدراسة إلى: عدة نتائج أهمها أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وهي النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية اللازمة والسرية والسلوك المهني، دراسة: **Kuntari et al. (٢٠١٧) هدفت تلك الدراسة إلى:** بيان أثر اخلاقيات المراجع وسنوات خبرته وأتعب المراجعة ومحفزات المراجعة على جودة مراجعة الشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية الأندونيسية، ولقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين كل من أخلاقيات المراجع وجودة المراجعة، كما توصل نتائج الدراسة إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين كل من عدد سنوات خبرة المراجع وجودة عملية المراجعة .

دراسة: (محمد، محمد، ٢٠١٨) هدفت تلك الدراسة إلى: التعرف على أثر إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى: عدة نتائج أهمها أنه كلما زاد إلتزام مراجع الحسابات الخارجى بالقيم الإيمانية والإلتزام الدينى كلما زاد تمسكه والتزامه بالسلوك الأخلاقي والمهني، أن إلتزام مراجع الحسابات الخارجى بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة يقلل من التلاعب في القوائم المالية، دراسة: **Zhukun et al. (2018) هدفت تلك الدراسة إلى** بحث أثر محددات جودة عملية المراجعة ومن ضمنها اخلاقيات المراجعين الحكوميين بدولة الصين الشعبية، وتوصلت الدراسة إلى أن الإلتزام الأخلاقي للمراجعين الحكوميين الصينيين يرتبط بعلاقة موجبة مع جودة عملية المراجعة. كما وجدت الدراسة أن إدراك المراجعين للجزاءات الكبيرة التي قد يتعرضون لها نتيجة لحدوث عدم التزم أخلاقي قد أدت إلى زيادة درجات الإلتزام الأخلاقي لديهم وهو ما أثر بالإيجاب على زيادة جودة عمليات المراجعة.

دراسة: (عبدالرحمن، عبدالله، ٢٠١٨) هدفت تلك الدراسة إلى: التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة والدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال معرفة تأثير عناصر هذه الأخلاقيات والمتمثل في الإلتزام بالموضوعية، الإستقلالية، الكفاءة المهنية والنزاهة والشفافية وقد قامت الدراسة بالإعتماد على استمارة الإستبانة لجمع البيانات الميدانية من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة، والمراجعين الخارجيين بدوان المراجعة القومي، وتم استخدام المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لوصف المتغيرات وإسلوب الإنحدار الخطى البسيط والمتعدد لإختبار الفرضيات، **وتوصلت الدراسة إلى:** عدة نتائج أهمها أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم، تعتبر بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية والتي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل، وتمثل مجموعه من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين.

دراسة: Lestari et al. (2020) هدفت تلك الدراسة إلى : قياس أثر الإلتزام المهني للمراجعين وضغوط المدد الزمنية المخططة لعملية المراجعة على جودة عملية المراجعة والاعتماد على استقلالية المراجع كمتغير وسيط، واستخدمت الدراسة المنهج التفسيري واعتمدت على تحليل بيانات قائمة استقصاء تم توزيعها على المراكز الرئيسية وفروع مكاتب المراجعة الأعضاء في مجلس المراجعة الإندونيسي واشتملت العينة على ١٣٢ مراجع من العاملين بدولة إندونيسيا والذين تم استقصاء آراؤهم حول درجة الإلتزام المهني للمراجعين والضغوط المحيطة بتحديد زمن عملية المراجعة ودرجات استقلالية المراجعين واخيراً جودة عملية المراجعة. **ولقد توصلت الدراسة إلى أن** جودة عملية المراجعة تتأثر بالإلتزام المهني للمراجعين سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق درجة استقلالية المراجع. كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير غير مباشر فقط للضغوط الخاصة بالمدد الزمنية لعملية المراجعة على جودة المراجعة من خلال متغير استقلالية المراجع كمتغير وسيط. وأكدت نتائج الدراسة على أن أغلبية المراجعين الأعضاء بمجلس المراجعين الإندونيسي يقومون بعمليات مراجعة تتسم بدرجة عالية من الجودة لما يتمتعون به من درجات عالية من الإلتزام المهني وقدرة على القيام بعملهم تحت الضغوط الزمنية المطلوبة منهم لإتمام عمليات المراجعة لما يتمتعون به من درجات عالية من الاستقلالية كنتيجة لما يفرض عليهم من قيود شديدة تمنعهم من تكوين علاقات أو الوقوع تحت تأثير المنشآت محل المراجعة.

١/٣ الدراسات السابقة المتعلقة بفجوة توقعات عملية المراجعة

دراسة (محمد ، ٢٠١٥) هدفت تلك الدراسة إلى التعرف على المنظمات والجمعيات المهنية التي تعمل في مجال المراجعة ومدى إسهامها في رفع كفاءة الأداء المهني لمراقبي الحسابات ،وتسليط الضوء على فجوة التوقعات في المراجعة وأهم مسبباتها وكيفية الحد منها ، **وتوصلت الدراسة إلى** وجود العديد من الأسباب التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات ومنها عدم التحديد الواضح لدور مراقب الحسابات، وعدم مواكبة كثير من التقارير للتغيرات الإقتصادية والإجتماعية ، وعدم وجود الثقة الكافية لدى كثير من مستخدمي التقارير المالية في استقلالية وحياد مراقب الحسابات ، وعدم تفعيل دور الرقابة الذاتية في كثير من المنظمات التي تقوم بعملية مراجعة الحسابات ، وانخفاض جودة الأداء المهني ، وقصور معايير المراجعة في تناول متطلبات وتوقعات الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة ، وزيادة توقع مستخدمي القوائم المالية لحدود المسؤوليات التي تقع عاتق مراقبي الحسابات ، وعدم تلبية الكثير من التوقعات المعقولة لأصحاب المصالح المختلفين .

دراسة (Nwaobia et al., 2016): هدفت تلك الدراسة إلى اختبار مدى تأثير المعايير الجديدة الخاصة بتقرير المراجعين على خفض مستوى فجوة التوقعات. وهذه الدراسة تعتبر دراسة نظرية مكتبية فلتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحثين على البحث والمطالعة والتحليل لمعايير التقارير الخاصة بالمراجعين

بالإضافة إلى عدد من الدراسات التطبيقية التي تمت في مجال البحث، وتوصلت الدراسة إلى أن معايير تقارير المراجع الجديدة تعتبر خطوة صحيحة في طريق حل مشكلة فجوة التوقعات إذا ما تم الامتثال لتلك المعايير. كما توصلت الدراسة إلى أن تلك المعايير سيكون لها على المدى الطويل دور كبير لسد فجوة التوقعات خصوصاً فيما يتعلق بكل من أداء المراجعين وطرق توصيلهم للمعلومات ومدى مسؤوليتهم. كما أشارت الدراسة إلى أنه يجب على كل من المراجعين والمهنيين في مجال المحاسبة تحمل مسؤولية أكبر اتجاه فجوة التوقعات من خلال تحسين أنظمة مراقبة الجودة وتحسين الاخلاقيات المرتبطة بالمهنة والزامهم بمستويات أعلى من الجودة عند القيام بمهام عملهم.

دراسة (Alawi et al., 2018): هدفت تلك الدراسة إلى التعرف على المحددات الخاصة بفجوة التوقعات بين كل من المراجعين ومستخدمي القوائم المالية في مملكة البحرين. واعتمدت الدراسة في هذا على توزيع استبيان لقياس أربع محددات اقترحت الدراسة ان لها تأثير كبير على مستوى فجوة التوقعات وهي جهد المراجعين ومهارات المراجعين ومعرفة المستخدمين بهنة المراجعة وأخيراً احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن المحددات السابق الإشارة إليها لها تأثير كبير على مستوى فجوة التوقعات، كما أوصت الدراسة بضرورة تقديم التدريب الملائم لفريق عملية المراجعة على كيفية الاستفادة من الجهود المطلوبة منهم في إجراء عملية المراجعة وبذل المزيد من الجهد لسد هذه الفجوة. بالإضافة إلى ضرورة إلمام المراجعين بأخر المستجدات بخصوص عمليات الغش المكتشفة بالإضافة إلى أفضل الممارسات في مجال المراجعة. كما أشارت الدراسة إلى أنه وإن كانت ووفقاً للمعايير الدولية للمراجعة لا يتحمل المراجعون مسؤولية الكشف عن كل عمليات الغش أو الخطأ أو أي عمل غير قانوني لأن هذا يعتبر من مسؤولية الإدارة، إلا أنه من الضروري أن يقوم المراجع بتقييم إمكانية حدوث الغش أو الخطأ وتقييم مخاطر الأخطاء المادية.

دراسة (Fulop et al., 2019): هدفت تلك الدراسة إلى البحث في مدى وجود تأثير للتعليم المحاسبي والخاص بالمراجعة على مستوى فجوة التوقعات المتعلقة بالمراجعة الخارجية. واعتمدت الدراسة في تحقيق هذا الهدف على استقصاء آراء عينة من الطلاب الدارسين للمحاسبة والمراجعة في المرحلة الجامعية كبديل لأنواع المختلفة من أصحاب المصالح، وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات والتي يمكن تلخيصهم في عدد من النقاط، أهمها أنه في حين أن أغلب أصحاب المصالح باختلاف مستوى تعليمهم على دراية بدور المراجع في اكتشاف الغش إلا أنهم يتوقعون منه منع حدوث الغش وهو الشيء غير الممكن. كما توصلت الدراسة إلى أنه كلما ارتفع المستوى الدراسي لمستخدمي القوائم ودرابتهم بأن عمل المراجع يعتمد على إعطاء رأي في القوائم المالية وليس في إعداد القوائم كما أنه يعتمد بشكل كبير على العينات وهو ما يتحتم عليه الحرص عند التعامل مع القوائم وعدم رفع مستوى التوقعات بشأن نتائج المراجعة.

وبعد العرض السابق لأهم النقاط المستخلصة من نتائج الدراسات السابقة يمكن للباحثان تحديد الإضافة العلمية للدراسة الحالية التي تقلل من حجم الفجوة البحثية من خلال:

- تحليل محددات الإلتزام الأخلاقي لسلوك مراقب الحسابات والقواعد الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها عند أداء مهام عمله طبقاً للإصدارات المحلية والدولية.
- تحليل تأثير الإلتزام الأخلاقي لمراقب الحسابات على كلاً من درجة وفاء مراقب الحسابات بمسؤولياته عن إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ودرجة إلتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- تحديد طبيعة فجوة توقعات عملية المراجعة، وبيان أثر الإلتزام بالسلوك المهني لأخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة؟

ويلخص الباحثان إلى أن هناك حاجة ملحة للمزيد من الأبحاث بشأن تحليل العلاقة بين مدى إلتزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة لتضييق فجوة توقعات عملية المراجعة في بيئة الأعمال الكويتية، وهذا على المستوى الأكاديمي، وحتى تكتمل أوجه الاستفادة لا بد من التعرض إلى الجهود والمحاولات الخاصة بالمنظمات المهنية اتجاه الإلتزام الأخلاقي لسلوك مراقب الحسابات والقواعد الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها عند أداء مهام عمله.

٤- أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في عدة جوانب أهمها ندرة البحوث المحاسبية في مجال أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بفجوة توقعات عملية المراجعة، ويتناول الباحثان الأهمية العلمية والعملية للبحث فيما يلي:

(أ) الأهمية العلمية:

يستمد البحث أهميته العلمية من الأهمية التي يحظى بها الإلتزام الأخلاقي لمراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة بهدف تضييق فجوة توقعات عملية المراجعة وذلك على غرار زيادة حالات التلاعب في القوائم المالية والفساد المالي في الشركات على المستوى المحلي والدولي وفشل مراقبي الحسابات في كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقارير عنها وعلى الرغم من ذلك فإن هناك ندرة في البحوث العلمية والدراسات الأكاديمية في ذلك الموضوع على المستوى الوطني وبسبب ذلك فإنه هناك حاجة لتناول ذلك الموضوع وتأصيله علمياً وعملياً على المستوى الوطني للوفاء بطلب العديد من الأطراف بالإهتمام بالنواحي السلوكية والأخلاقية لمهنة المراجعة الخارجية وذلك من أجل تحسين جودة خدمة مراجعة الحسابات ومنهم المساهمون والمستثمرون.

(ب) الأهمية العملية:

يستمد البحث أهميته العملية من خلال مساهمته في إظهار حاجة مهنة المراجعة في دولة الكويت إلى تطوير القواعد الأخلاقية لسلوك مهنة المحاسبة والمراجعة التي تحكم السلوك الأخلاقي لمراقبي الحسابات بحيث تجمع بين خبرة الدول التي سبقت في هذا المجال وبين ظروف وأوضاع البيئة الكويتية وتتضمن مجموعة من القواعد الأخلاقية المؤثرة في التزام مراقبي الحسابات أخلاقياً.

٥- منهج البحث:

ينتهج الباحثان منهجاً إستقرائياً ، حيث يتم استقراء وتقييم وتحليل أهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال أثر مدى إلتزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة لتضييق فجوة توقعات عملية المراجعة .

٦- خطة البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث وإستقراء الدراسات السابقة، يمكن صياغة خطة البحث على النحو التالي:

- مفهوم الأخلاقيات المهنية الخاصة بالمراقب
- أهمية قواعد السلوك المهني
- أهداف قواعد السلوك المهني
- قواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة
- طبيعة فجوة التوقعات في المراجعة
- نتائج البحث.

١/٦ مفهوم الأخلاقيات المهنية:

اهتمت الاتجاهات الإدارية الحديثة بالجوانب السلوكية المرتبطة بالموارد البشرية باعتبارهم قاطرة التنمية الحقيقية للتطوير، والوسيلة التي تعتمد عليها المنظمات في تحقيق أهدافها، ويعتبر العنصر البشرى من أهم العناصر التي تعتمد عليها المنظمات في تنفيذ أنشطتها، وتحقيق أهدافها، كما أن التطور التقنى والتكنولوجى فى مجال الاتصالات والنظم المعلوماتية أدى إلى زيادة الترابط بين المجتمعات على اختلاف ثقافاتهما، وظهور التكتلات الاقتصادية متعددة الجنسيات، والأخذ بتكنولوجية النظم المعلوماتية الحديثة وتطبيقاتها، وتعرف بأنها "مجموعة القيم والمبادئ التي يلتزم بها الجماعات والأفراد خلال ممارستهم لواجباتهم ومسؤولياتهم وهي إحدى ركائز المهنة سواء استقلالها عن المهن الأخرى أو تنظيم سلوك أعضائها في الممارسة". (أحمد، ٢٠٢٠، ص ٣)

في ما يخص مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

فقد عرفها البعض بأنها "مجموعة مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك السليم للمراجع، وهي تتمثل في الصفات التي يتوجب على المراجع التحلي بها عند ممارسته لأعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة ورؤسائه". (الديراوى، ص ٤١)

وعرفها أحر بأنها "مجموعة المعايير والمبادئ المهنية التي تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبل المحاسبين مثل النزاهة والعدالة والاستقلالية". (Schroeder, et.al, 2007, P.706)

ومن المفاهيم السابقة يتضح للباحثان أن جميعها اتفقت على أن الأخلاقيات المهنية هي بيان شامل للقيم والمبادئ والقواعد التنظيمية التي تهدف إلى ضبط التعامل بالصواب والخطأ وبالالتزام الأخلاقي لترشيد الممارسات الأخلاقية التي يجب أن يمثل بها أعضاء المهنة في أثناء ممارستهم لعملهم المهني .

١/١/٦ ماهية قواعد السلوك المهني للمراقب:

الاتجاه الأول: المنظور الأكاديمى لقواعد السلوك المهني

هناك العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم السلوك المهني من وجهات نظر مختلفة وسوف يقوم الباحثان بإلقاء الضوء على بعض تلك الدراسات كما يلي:

فقد أشار (Lowensohn and other's, 2007, P.706): إلى أن قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة" بأنها مجموعة من القيم الأخلاقية التي تتمثل بمقاييس مثالية لسلوك المراجع المثالي والتي يجب أن يتحلى بها عند قيامه بأعماله وأيضاً عند تعامله مع العميل أو باقى المراجعين".

فقد أشار (السعد، ٢٠١٠، ص ١٩٦): إلى أن قواعد السلوك المهني "إلتزام أخلاقي مهني فى ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة مبنى على أسس وقواعد وأصول مقبولة للمهنة".

كما عرفها (عبدالعال، ٢٠١٥، ص ٢٦): "بأنها مجموعة من الأسس والإرشادات التي تساعد وتوجه مراجعى الحسابات نحو الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة بشكل سليم وأخلاقي"

الاتجاه الثانى: منظور الهيئات والمنظمات الدولية لمفهوم قواعد السلوك المهني

فقد عرفها المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين "بأنها مجموعة القواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسئوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغييرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها كذلك تلخص تطبيقات التغييرات والأوضاع والحالات الحقيقية".

وقد عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قواعد السلوك المهني بأنها "مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والملاء وغيرهم.

ومن خلال إستقراء الباحثان للمفاهيم السابقة يمكن تعريف قواعد السلوك المهني بأنها: "مجموعة من المبادئ والقواعد والإرشادات والسلوكيات لمستخدمي مهنة المحاسبة والمراجعة والأخلاقيات الدينية التي تنظم تلك المهنة مع وضع إطار محدد وواضح لسلوكيات الموظف المختص بذلك للحد من التلاعب والغش ورفع مستوى الشفافية والمصداقية للمهنة وكسب ثقة العملاء والجمهور المهتم بذلك والمحافظة على حقوق جميع الأطراف والحد من الإتهامات الموجهة لتلك المهنة".

٢/٦ أهمية قواعد السلوك المهني:

إن وضع أنظمة وقواعد لممارسة المهن المختلفة خاصة مهنة المحاسبة والمراجعة بات ضرورة ملحة خاصة في ظل ما يقع من فضائح مالية وما يتبعها من قيود على أعمال وأنشطة شركات الأعمال، حيث تتضمن هذه الأنظمة والقواعد كل الأنشطة والأسس والحقوق والواجبات التي يجب الإلتزام بها عند ممارسة عمل مهني معين، مما جعل القائمين على شركات الأعمال لا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجرد قواعد وأنظمة جامدة، بل قاموا ببذل مزيد من الجهد للإهتمام بهذه القواعد والمبادئ مما أدى إلى إعتقاد هذه المبادئ والقواعد كمشجع أساسي للموظفين والمدراء وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير وإتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة (الصوري، ٢٠١٣، ص ٢٣)، وتتبع أهمية قواعد السلوك المهني في المراجعة من خلال الآتي: (الحسن، ٢٠١٥، ص ١٦٤)

- يتوقع من المهنيين أن يعملوا وفق مستوى أعلى من الآخرين وفقاً لمقومات تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة، وإنما إلى مدى أبعد لتحقيق الرضا النفسي.
- توافق ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المعدة من خلال المهنة بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة.
- يمكن المستخدمين من تقويم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية.
- الإهتمام بتوفير خدمات المراجعة رفيعة المستوى للمستخدمين.
- زيادة التنافس في السنوات الأخيرة إلى إيجاد صعوبة لدى المراقبين والمهنيين الآخرين على التصرف وفقاً لمنحى مهني، مما يؤدي زيادة التنافس أحياناً إلى دفع منشآت المحاسبة للاهتمام، وللاحتفاظ بالعملاء والحفاظ على مستوى مناسب من الأرباح.

٣/٦ أهداف قواعد السلوك المهني:

تعتبر الوظيفة الأساسية لمهنة المراجعة هي إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية والتي بدورها تساعد متخذي القرار وذوي العلاقة بمعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر وما يترتب عليه من قرارات مهمة تتعلق بتعزيز الإستثمارات بناءً على المعلومات الموثوق بها، وبالتالي فإن الإلتزام بمجموعة ضوابط وقواعد سلوك مهنية تحكم عمل مراجعي الحسابات تهدف بشكل أساسي إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها وإكتساب ثقة المجتمع ومما تقدم يمكن أن نلخص أهداف قواعد السلوك المهني كالتالي: (عبدالعال، ٢٠١٥، ص ٢٨)

- السعي إلى تحقيق مستويات أداء مرتفعة لمراجعي الحسابات.
- العمل على اكتساب ثقة المجتمع من خلال تقديم معلومات موثوقة تخدم متخذي القرار والأطراف الأخرى ذوي العلاقة.
- رفع مستوى مهنة المراجعة وذلك بإظهار حرص العاملين بهذه المهنة على المصلحة العامة.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين والقيام على مصالحهم ورعايتهم.
- تدعيم النصوص القانونية والأحكام لتوفير الكفاءة المهنية والعلمية لمراجعي الحسابات.

٤/٦ قواعد السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة:

اهتمت الهيئات المهنية بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة، وبدأ هذا الاهتمام واضحاً فيما صدر عن تلك الهيئات من مواثيق تناولت الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة، لذلك سوف يتم استعراض عدد من المواثيق الخاصة بسلوكيات المهنة الصادرة عن الهيئات المهنية سواء الدولية أو المتواجدة في بعض الدول وقواعد للمحافظة على أخلاقيات المهنة التي تناولت الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة عن كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين، مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز.

أهم المبادئ الأخلاقية الأساسية التي يجب أن يتحلى بها العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة

وقد بينت مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيون أهم المبادئ الأخلاقية الأساسية التي يجب أن يتحلى بها في مجال المحاسبة والمراجعة وهي :

١/٤/١/٦ النزاهة

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال، كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم، وقد ورد في المدونة الأخلاقية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن مبدأ النزاهة يأخذ بعين الاعتبار الأخطاء غير المقصودة والاختلاف الصادق في الرأي، ولكن في حال كان هناك خداع أو تحايل فإنه يتعارض مع مبدأ النزاهة، ويرى البعض بأن النزاهة " تشير إلى صدق وأمانة المحاسب المهني في جميع علاقاته المهنية والتجارية (Ogbonna,2011,P.154)."

٢/٤/١/٦ استقلال وموضوعية مراجعي الحسابات

في الأونة الأخيرة ظهرت تغيرات في مهنة المراجعة وتعددت أنواع الخدمات التي يمكن أن يؤديها المراجعون لعملاء المراجعة، إضافة على ذلك زادت أتعاب المراجع نتيجة أداء هذه الخدمات، لذلك إزدادت المخاوف من تأثير ذلك على إستقلال المراجعين وجودة عملية المراجعة (غريب، ٢٠٠٩، ص ١٥)، وخاصة بعد أن تحول بعض المراجعين من رجل مهني ذي شخصية أخلاقية إلى رجل إقتصادي ذي شخصية إقتصادية مفضلاً المصلحة المالية على المصلحة العامة (سرور، ٢٠١١، ص ٢٣) ؛ لذلك يلعب الإستقلال دوراً جوهرياً جداً في أسواق رأس المال حيث يرتبط بشكل مُعقد بكفاءة النظام الرأسمالي، وهو من المعايير العامة للمراجعة التي لازالت تحظى بأهمية كبيرة في الفكر المحاسبي وترتكز عليها مهنة المراجعة ومن أكثر العناصر الأساسية التي ركزت عليها الجهات المهنية وكذلك التشريعية في السنوات الأخيرة نظراً لكونه العنصر الهام والمحقق لجودة عملية المراجعة. (Rajendra,2009,P.164)

الاستقلال في المراجعة نوعان: إستقلال من حيث الجوهر "ويطلق عليه الإستقلال الذهني، وإستقلال من حيث المظهر ويُعرف الإستقلال الذهني بأنه حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء الرأي المهني بدون أي ضغوط تؤثر على الحكم الشخصي للمراجع وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية، أما الإستقلال من حيث المظهر: هو تجنب الوقائع والظروف التي قد يستخلص منها طرف ثالث أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية المراجع وكذلك الشكل المهني للمراجع. (غريب، ٢٠٠٩، ص ٧) ويتحقق الاستقلال المتكامل لمراقب الحسابات وفقاً لمستويين : (عبدالغفار، ٢٠١٢، ص ص

(٦٥-٦٣)

أولاً: الاستقلال المهني:

- يعني أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً عن إدارة الشركة الخاضعة لعملية المراجعة، وكذلك عن الأطراف ذات المصالح المختلفة مع الشركة ويأخذ هذا الاستقلال أربعة مظاهر هما:
- الاستقلال الذاتي: يقصد به حرية مراقب الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد في مصداقية وعدالة القوائم المالية "التفكير الذاتي".
 - الاستقلال الإداري: يقصد به عدم تدخل إدارة الشركة الخاضعة للمراجعة في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة.
 - الاستقلال الفني: يقصد به قيام مراقب الحسابات بالتحقق من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية التي تحكم صدق وعدالة القوائم المالية وحرية مراقب الحسابات في جمع وتقييم أدلة الإثبات لإبداء رأيه وكذلك حريته في إختيار أسلوب الفحص المناسب وفقاً لظروف الشركة ونظام الرقابة الداخلية المطبق بها.
 - الاستقلال السوقي: يقصد به حرية مراقب الحسابات في بيع خدماته في سوق مهنة المراجعة لجميع الأطراف التي تتطلب هذه الخدمات.

ثانياً: الإستقلال السياسي:

يقصد به إستقلال مراقب الحسابات عن السلطات التشريعية والتنفيذية والرقابية داخل الدولة، بحيث يتم مزاوله مهنة المراجعة من خلال جهاز رقابي يمثل سلطة سياسية مستقلة داخل الدولة كضمان للحفاظ على إستقلاليتها.

٣/٤/١/٦ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة :

- يقتضى مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة على جميع مراقبي الحسابات بأن يلتزموا بما يلي:
- المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب وذلك لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية.
 - تأدية المهام باجتهاد وفقاً للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية.
- كما أنه يجب على مراقبي الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامهم ومسئولياتهم تجاه كل من العملاء وأصحاب العمل وكذلك المجتمع، حيث أن مبدأ العناية المهنية يفرض عليهم مسؤولية تقديم الخدمات بسرعة وبدقة مع مراعاة المعايير الفنية والأخلاقية المعمول بها.

٤/٤/١/٦ السرية :

- يفرض مبدأ السرية على مراجعي الحسابات الامتناع عن التالي: (طه، ٢٠١٠، ص ٥٥)
- الإفصاح عن أية معلومات سرية خاصة بالشركة أو صاحب العمل والتي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات مهنية وعلاقات العمل دون تفويض محدد باستثناء وجود حق أو واجب مهني وقانوني يتطلب بالكشف عن هذه المعلومات.
 - استخدام المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها كنتيجة لعلاقات العمل وعلاقات مهنية لمصلحة شخصية أو لمصلحة طرف ثالث.

٥/٤/١/٦ السلوك المهني :

- إن مبدأ السلوك المهني يلزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.
- ويوجد أربعة قواعد عامة للسلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: (بلقاسم، سارة، ٢٠١٧، ص ١٧٧٦)
- الكفاءة المهنية: تقتضي بأن يباشر ممارسي المهنة تقديم الخدمات المهنية فقط التي يكونون قادرين على استكمالها بكفاءة مهنية.

- بذل العناية المهنية الكافية: يجب على المهنيين بذل العناية المهنية الكافية أثناء تأديتهم للخدمات المهنية.
- التخطيط والإشراف: يجب أن يكون لدى المهنيين تخطيط على نحو كاف وكذلك يجب أن يكون هناك إشراف على تأدية الخدمات المهنية المقدمة.
- بيانات كافية وملائمة: يجب أن تكون البيانات التي يحصل عليها المهنيون ملائمة وعلى نحو كاف، بحيث يمكن استخدامها والاستفادة منها عند الوصول للاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بالخدمات المهنية المقدمة.

٥/٦ طبيعة فجوة التوقعات في المراجعة

اهتمت العديد من المنظمات المهنية والباحثين بمهنة المراجعة بعد تزايد الإنتقادات الموجهة لها من مختلف فئات المجتمع المهتمة بعملية المراجعة لعدة أسباب أهمها: تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، مسؤولية المراقب عن إكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنها، مسؤولية المراقب عن إكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها، ومسؤولية المراقب عن تقييم مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الإستمرار فى النشاط، الأمر الذى ترتب عليه وجود فجوة بين توقعات مستخدمى القوائم المالية وبين مسؤوليات المراقبين (فجوة مسؤولية)، بإختلاف دراسة فجوة التوقعات وأهميتها .

تعتبر فجوة التوقعات بشكل عام عن الفرق بين ما يقوم به المراقب أو ما يمكن أن يقوم به على أساس معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) Generally Accepted Auditing Standards)) وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به وتوقعات المجتمع المطلوبة من المراقبين. ولكن تباين استخدام مصطلح فجوة لتوقعات بين العديد من الكتاب والباحثين حيث يرى البعض أن فجوة التوقعات تشير إلى التباين في مسؤوليات المراجعين وتفسير تقارير المراجعة بين المراجع ومستخدمى القوائم المالية، بينما يرى البعض الآخر أنها تشير إلى التباين في الأداء المهني للمراجعة بما يحقق فجوة بين الرغبات الإدارية والجهد المبذول من المراجع بينما يرى فريق ثالث أنها تشير إلى التباين في فهم أهداف المراجعة بين المراجعين ومستخدمى القوائم المالية. (الهورى، ٢٠٢٠، ص ١٩٩)

- تمثل فجوة التوقعات فى المراجعة مشكلة تعاني منها جميع المجتمعات، نظراً لأنها ظاهرة يشترك فى وجودها عدة أطراف أهمها مراقبى الحسابات، ومستخدمى القوائم المالية ومدى معقولة توقعاتهم، والقيود المفروضة على مهنة المراجعة
- وقد عرف البعض فجوة التوقعات بأنها "التباين بين مستخدمى القوائم المالية والمراجعين فيما يتعلق بنطاق وظيفه المراجعة، أى أنها تعكس الفرق بين ما يتوقعه الجمهور من مهنة المراجعة وما تقدمه مهنة المراجعة فى الواقع". (Ihendingih,2014,P.204)
- كما أوضحت إحدى الدراسات أن أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات فى المراجعة، هو عدم تحديد مسؤوليات المراجع فى القوانين السائدة وفى إصدارات المهنة وتعدد القوانين المنظمة للمهنة وربما تعارضها وكذلك عدم مراقبة التزام المراجعين لتلك الإصدارات. (عادل، ٢٠١٦، ص ٢٦٣)

ويرى الباحث أن المراجعة الخارجية تعاني من فجوة توقعات حادة منذ زمن بعيد وهناك جهود عديدة لتضييق هذه الفجوة ولكن يمكن القول أنه من المتوقع أن يكون الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة أحد أهم هذه الجهود فى السنوات المقبلة، لأن أهم ما يتوقعه أصحاب المصلحة من مراقب الحسابات هو إكتشاف الغش والممارسات غير القانونية التى تحدث فى الشركة التى يقوم بمراجعتها.

٦/٦ أثر الإلتزام بالأخلاقيات المهنية على فجوة توقعات عملية المراجعة

إن إعداد البيانات والقوائم المالية للمنشأة من اختصاص وتحت مسؤولية وإشراف إدارة المنشأة، وحتى تكتسب هذه القوائم المالية وما تحتويه من معلومات ذات ثقة لدى مستخدميها، لا بد من اعتمادها من مراقب الحسابات باعتباره طرف مستقل، وأن يصدر تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد في صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي، لزيادة ثقة المستخدمين في تلك القوائم المالية، وفي تقرير المراجعة . (الشافعي، عبدالقادر، ٢٠١٩، ص ٤١٨)

إن الانتقادات الواسعة التي وجهت لمهنة المراجعة بعد الانهيارات المتتالية للعديد من المنشآت وما تبعها من دعاوي قضائية ضد مكاتب المراجعة، إنما تعبر عن التباين بين الأداء الفعلي للمراقب الخارجي وتوقعات مستخدمي القوائم المالية، وهو ما يعني أن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة هو أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة.

وتشير إحدى الدراسات إلى أن فجوة المراجعة تعتبر نتيجة مباشرة لعجز مهنة المراجعة عن الاستجابة بشكل ملائم إلى القضايا الجديدة التي تنشأ من التغيير في بيئة المراجعة، كرفض المراجعين تحمل مسؤولية اكتشاف الغش، ومن جانب آخر تعود إلى سوء الفهم أو قلة المعرفة من الجمهور بوظائف المراجعة، وما ينتج عنه من التوقعات غير المعقولة. (الفرح، ٢٠١٣، ص ٤٨)

وأشارت دراسة أخرى إلى أن توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية تعتبر توقعات غير معقولة، طالما قام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة أثناء ممارسته لعمله المهني وفقاً لمسئوليته التي تحددها المعايير والإصدارات المنظمة لمهنة المراجعة. (محمود، ٢٠١٥، ص ٦٠)

ويتضح لدى الباحثان أن تضيق فجوة التوقعات في عملية المراجعة الحسابات تتم عن طريق إعطاء تأكيدات معقولة بأن الأعمال التي يقوم بها مكتب المراجعة تتماشى مع معايير المراجعة المتعارف عليها والمتطلبات المهنية، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة وبالتالي تؤدي إلى جودة عملية المراجعة .

٧/٧ نتائج البحث

توصل الباحثان من خلال الدراسة النظرية لهذا البحث إلى العديد من النتائج أهمها مايلي:

- أن الأخلاقيات المهنية هي بيان شامل للقيم والمبادئ والقواعد التنظيمية التي تهدف إلى ضبط التعامل بالصواب والخطأ وبالالتزام الأخلاقي لترشيد الممارسات الأخلاقية التي يجب أن يمتثل بها أعضاء المهنة في أثناء ممارستهم لعملهم المهني .
- إن المبادئ الأخلاقية للسلوك المهني تتكون من ست مبادئ وهي (المسؤولية ، المصلحة العامة ، الأمانة والنزاهة ، الموضوعية والإستقلالية ، العناية المهنية ، نطاق وطبيعة الخدمات) .
- إن مبدأ السلوك المهني يلزم المراقبين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة .
- وجود العديد من الطرق لتشجيع مراقبي الحسابات على أداء عملية المراجعة على أعلى مستوى من الجودة وذلك من خلال الإلتزام بالميثاق الأخلاقي للمهنة.
- أن تضيق فجوة التوقعات في عملية مراجعة الحسابات تتم عن طريق إعطاء تأكيدات معقولة بأن الأعمال التي يقوم بها مكتب المراجعة تتماشى مع معايير المراجعة المتعارف عليها والمتطلبات المهنية، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة وبالتالي تؤدي إلى جودة عملية المراجعة

المراجع

أ) المراجع العربية

- أبوجيل، نجوى محمود أحمد، (٢٠١٧)، "أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية-دراسة تجريبية"، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، العدد الثاني، المجلد الخامس.
- أبودنيا، أحمد السيد محمد، (٢٠١٤)، "تقييم مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني لتحسين جودة التقرير المهني: دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير في المحاسبة**، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- أحمد، السيد أحمد، (٢٠٢٠)، ناصر خليف العنزي، "دور المهارات المهنية في ترسيخ قواعد سلوك آداب المهنة -دراسة تطبيقية على المحاسبين في القطاع الحكومي بدولة الكويت"، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٠٣)، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، **جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، الأردن.
- الحسن، عمر السر، (٢٠١٥)، "التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة كسلا**، العدد السابع، المجلد السادس.
- السعد، صالح بن عبدالله، (٢٠١٠)، "العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الثامن والأربعون.
- الشافعي، ياسر زكريا، عبدالقادر، سمر حسن، (٢٠١٩)، "أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الثامن.
- الصوري، محمد أحمد، (٢٠١٣)، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية"، **رسالة ماجستير في المحاسبة**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- الفرح، عبدالرازق محمد، (٢٠١٣)، "العوامل المؤثرة على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة: وجهات نظر مراجعي الحسابات الخارجيين والمستثمرين في الأردن"، **المجلة العربية للمحاسبة**، العدد الأول، المجلد السادس عشر.
- الهوري، محمد عبدالعزيز عبدالمعطي، (٢٠٢٠)، "أثر تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات-دراسة إنتقائية ميدانية"، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الأول، العدد الثاني.
- بلقاسم، سعودي، سارة، حدادي، (٢٠١٧)، "دور قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري"، **دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر**، **المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- سرور، محمد أحمد حسن، (٢٠١١)، "منهج مقترح لتدعيم إستقلال مراقب الحسابات وأثر ذلك على مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

طه، هادي عمر، (٢٠١٠)، "دور المراجع الخارجي في الحفاظ على سرية معلومات عميله - دراسة نظرية ميدانية"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثالث.

عبد الغفار، داليا فتحي حامد، (٢٠١٢)، "قياس وتفسير أثر دليل أداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات - دراسة ميدانية"، *رسالة ماجستير في المحاسبة*، غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس.

عبدالرحمن، خالد عثمان، عبدالرحمن، عبدالرحمن عبدالله، (٢٠١٨)، "أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية - دراسة ميدانية"، *مجلة العلوم الإدارية*، العدد الثاني.

عبدالعال، محمود بكر خليل، (٢٠١٥)، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني"، *رسالة ماجستير في المحاسبة*، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.

غريب، عادل ممدوح، (٢٠٠٩)، "دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع وجودة عملية المراجعة"، المؤتمر العالمي الأول لحوكمة الشركات حوكمة الشركات الممارسات الحالية والآفاق المستقبلية، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك خالد.

محمد، عبدالوهاب موسى، محمد، عبدالرحمن عمر، (٢٠١٧)، "أثر التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية"، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، العدد الثالث.

محمود، ياسر عنتر محمد، (٢٠١٥)، "إطار مقترح لتفسير العلاقة بين متطلبات الإفصاح المحاسبي وفجوة التوقعات في المراجعة-دراسة ميدانية"، *رسالة ماجستير في المحاسبة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

(ب) المراجع الأجنبية

- Alawi, S. A. A., Wadi, R. M. A., & Kukreja, G. (2018). the determinants of audit expectation gap: An empirical study from Kingdom of Bahrain. **Accounting and Finance Research**, 7(3), 54-66.
- American Planning Association, et al, "AICP Code of Ethics and Professional Conduct", Adopted March, 2005, 2009, Vol.19
- Coates, I. V., & John, C. (2007). The goals and promise of the Sarbanes-Oxley Act. **Journal of economic perspectives**, 21(1), 91-116.
- Fulop, M. T., Tiron-Tudor, A., & Cordos, G. S. (2019). Audit education role in decreasing the expectation gap. **Journal of Education for Business**, 94(5), 306-313.
- Khani, H. (2014). The role of professional ethics in accounting and audit. **Indian Journal of Fundamental and Applied Life Science**, 4(1), 208-215.
- Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana, N. (2017). "The effect of auditor ethics, auditor experience, audit fees and auditor motivation on audit quality", **Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business**, 1(2), 203-218.

- Lowensohn, Suzanne, et al,(2007),”Auditor Specialization, Perceived audit Quality, and Audit Fees in the Local Government audit Market”, **Journal of Accounting and Public Policy**, 26(6), 705-732.
- Lowensohn, Suzanne, et al. Auditor Specialization, Perceived audit Quality, and Audit Fees in the Local Government audit Market. **Journal of Accounting and Public Policy**, 26(6), 705-732
- Nasrabadi, A., & Arbabian, A. (2015). The effects of professional ethics and commitment on audit quality. **Management Science Letters**, 5(11), 1023-1028.
- Nwaobia, A. N., Luke, O., & Theophilus, A. A. (2016). The new auditors’ reporting standards and the audit expectation gap. **International Journal of Advanced Academic Research**, 2(11), 118-133.
- Ogbonna, G. N.; Ebimobowei, Appah. (2011),“Ethical compliance by the accountant on the quality of financial reporting and performance of quoted companies in Nigeria . **Asian Journal of Business Management**, 3(3), 152-160
- Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. , “Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases”. 10th ED., Jhon Wiley and Sons,2011.
- Srivastava, R. P., Mock, T. J., & Turner, J. L. (2009). Bayesian and Belief-Functions Formulas for Auditor Independence Risk Assessment. **International Journal of Auditing**, 13(3), 163-183.
- Zhukun, Lou, Wang, Chong and Zhang, Chuan,(2018), Government Auditors' Ethics Commitment and Audit Quality. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3217733>