

جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات _ بحث نظري

بحث تخرج مقدم إلى مجلس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل
شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة
من قبل

حسام عبد الجبار حمود الجميلي

أسامة سالم شاكر القيسي

almohasb1@yahoo.com

Or

acc.osamah@gmail.com

بإشراف الدكتور
أحمد حميد العبادي

2012م

1433هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

يرفع الله الذين امنوا منكم والذين آتوا
العلم درجات والله بما تعملون خبير

صدق الله العظيم

سورة المجادلة الآية 11

الإهداء

أهدي بحثي المتواضع إلى صاحب التقى والزمان سيدنا محمد عليه
أفضل الصلاة والسلام.
إلى والدي ووالدتي الأعزاء ((أطال الله في عمرهما)) لما قدموه لنا
بمسرى هذا الإبداع.

إلى من زادني الرشد بهذا العلم أساتذتي الأعزاء في قسم المحاسبة.
إلى شهداء وطني الجريح.
إلى كل أم عراقية وأب عراقي.

إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل القيم من قريب وبعيد .

إليهم جميعا اهدي هذا البحث المتواضع حبا و عرفانا

شكر وتقدير الشكر لله أولاً وأخيراً

الحمد لله رب العالمين كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه ومجده

والصلاة والسلام على سيدنا محمد (X) وبعد:

يقضي واجب الوفاء أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذنا الفاضل ((الدكتور أحمد حميد العبادي)) عرفاناً ووفاءً لقبوله الإشراف علينا ولجهوده القيمة وتوجيهاته وتقديمه النصيحة لنا التي كان لها الأثر الكبير في إبراز هذا البحث بهذا الشكل. فجزاه الله كل الخير. كما يطيب لنا التقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أساتذتنا الأعزاء في قسم المحاسبة الذين كانوا مصدر عطاء للعلم والخلق خلال مسيرتنا الدراسية فجزاهم الله كل الخير.

ومن الله السداد والتوفيق...

الباحثان.....

ثبت المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الآية
أ	الإهداء
ب	شكر وتقدير
1	المقدمة
2	منهجية البحث

	المبحث الأول: الأهداف والمبادئ العامة والسلوكيات.
3	(1-1): القيم الأخلاقية والسلوك الأخلاقي واللائق.
8	(1-2): الأخلاقيات المهنية.
8	(1-3): الالتزامات الأخلاقية ومفهومها وأهميتها وموقف المنظمات والهيئات الدولية من الالتزامات الأخلاقية والسلوكية.
10	(1-4): معايير السلوك الأخلاقي المثالي.
	المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني.
13	(2-1): قواعد السلوك المهني بشكل عام .
17	(2-2): أهمية قواعد السلوك المهني.
17	(2-3): أنواع قواعد السلوك المهني.
18	(2-4): نصوص قواعد السلوك المهني.
18	(2-5): أهداف قواعد السلوك المهني.
19	الاستنتاجات
20	التوصيات
21	قائمة المصادر

المقدمة

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

وتتضح مشكلة عدم التزام بعض الممارسين لمهنة بالالتزامات الأخلاقية والقواعد المهنية يؤدي إلى ضعف ثقة الجمهور والمستفيدين من خدمات المهنة وبالتالي تفقد الكثير من موضوعيتها وأهميتها ومكانتها في المجتمع، حيث تضمن البحث تحديد مفهوم القيم الأخلاقية والسلوك الأخلاقي واللاأخلاقي والأخلاقيات المهنية، ثم أهداف وأنواع قواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات المحددة من قبل المنظمات والهيئات المهنية المختصة والتي تتطلب من المدقق الالتزام لمهنته بصورة صحيحة حتى يكون للجمهور ثقة عالية في المهنة والحفاظ عليها. وعلى المدقق أن يقوم بالالتزام بالقواعد والأخلاقيات لإنجاز مهامه للخروج بأفضل النتائج.

أهمية البحث :

أن مهنة التدقيق تتطلب من المدقق أن يضيف الثقة على القوائم والتقارير المالية والبيانات والمعلومات المرفقة بها وهذه الثقة تحتاج إليها جهات عديدة في المجتمع لأجل ذلك فإن أخلاقيات وسلوكيات المهنة وقواعدها مهمة جدا للمدقق وبدونها فإن المدقق مهما عمل لا يستطيع المستفيد من القوائم المالية أن يحصل على الثقة المطلوبة ومن هنا تأتي أهمية دراسة موضوع بحثنا الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات .

مشكلة البحث :

أن مشكلة البحث تتطرق إلى أن بعض المدققين لا يلتزمون بأخلاقيات وسلوكيات وقواعد المهنة رغم معرفتهم بها والمشكلة الأخرى أن بعض المدققين قد يجهلون القواعد الخاصة بالمهنة ومن ضمنها سلوكياتها وأخلاقياتها كما أن القسم الآخر من المدققين لا يولون العناية المهنية المطلوبة عند أدائهم للمهنة التدقيق ومن ضمنها أخلاقياتها وسلوكياتها وقواعدها.

هدف البحث :

يهدف البحث إلى إيضاح وبيان أهمية معرفة المدققين بأخلاقيات وسلوكيات وقواعد المهنة وأهمية مراعاتها عند مزاولتهم للمهنة وكذلك أهمية الالتزام بها .

فرضية البحث :

أن التزام المدققين بأخلاقيات وسلوكيات المهنة وقواعدها يؤدي إلى عرض أفضل ونتائج أفضل لعملية التدقيق .

منهج البحث :

يهدف منهج البحث إلى تحقيق فرضية البحث وهدف البحث ولغرض إيجاد حلول مشاكل البحث فقد اعتمدنا المنهج الوصفي من خلال دراستنا للرسائل والاطاريح الجامعية والكتب العربية وكذلك الاستعانة بشبكة العنكبوتية (الانترنت) وكذلك اتبعنا المنهج التحليلي للوصول إلى النتائج المطلوبة .

خطة البحث :

تم تقسيم بحثنا هذا إلى المبحث الأول وتناولنا فيه الأهداف والمبادئ العامة للسلوك والمبحث الثاني درسنا فيه القواعد السلوك المهني وكذلك تضمن البحث الاستنتاجات والتوصيات والمقدمة.

المبحث الأول

الأهداف والمبادئ العامة والسلوكيات

(1-1) القيم الأخلاقية والسلوك الأخلاقي والأخلاقي:

(1-1-1) القيم الأخلاقية:

يشير البعض بأن القيم من فروع الفلسفة التي تعني بالأخلاق والجمال والمنطق كما يشير إلى أن القيم والعادات دوراً في توجيه السلوك. فيتشكل منها سلوك الفرد لذلك فإن العلاقة بين القيم والأخلاقيات علاقة عميقة وثيقة، ومنها ينجم السلوك سواء أكان أخلاقياً أم غير أخلاقي (العنزي والساعدي، 2002، 113). وإن القيم من وجهة النظر الإسلامية تمثل مجموعة من الأخلاق التي تصنع النسيج للشخصية الإسلامية وتجعلها متكاملة وقادرة على التفاعل مع المجتمع وعلى التوازن مع أعضائه والعمل من أجل النفس والأسرة والعقيدة (المعاضيدي، 2005، 35_36).

إن الأخلاق هي جزء أساسي من الشريعة الإسلامية وقد رفع الإسلام مكانتها واعتبرها من مقاصد التشريع، فقد جاء الحديث الشريف ((إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق)) (رواه أحمد ومالك) وأن أسس الأخلاق التي جاء بها الإسلام منها ما هو مأخوذ بالاعتبار الفكر الإنساني ومنها ما انفردت به الشرائع السماوية وخاصة الإسلام الذي ختمت به الشرائع (جمعة، 2009، 506_507).

ويعتبر الدين الإسلامي مصدراً أساسياً من المصادر التي أعدت في ضوءها قواعد وأخلاقيات وسلوكيات المهنة، وهي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني الذي يتعين على ممارسي المهنة التحلي بها (www.Elanin.purforun.com/t764-topic).

ويمكن تحديد مصادر القيم الأخلاقية بالآتي:

1- المصدر الديني:

يعد المصدر الديني الرئيسي للقيم الأخلاقية عند الأفراد فنجد أن القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة وأصحاب الرسول الكرام كان لهم دور أساس في ترسيخ القيم الأخلاقية والاجتماعية في بناء المجتمع الإسلامي، ومن أمثلة على القيم الأخلاقية التي تحث على إتقان العمل قول الله تعالى ﴿وَقُلْ أَعْمَلُوا بِمَا تُرَىٰ اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ﴾ [سورة التوبة: الآية 105]. والحديث النبوي الشريف لرسول الله (ﷺ) ((إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه)) (رواه مسلم) إلى غير ذلك من القيم التي ترضي الله، كما أن الأديان الأخرى أكدت على مسألة القيم الأخلاقية (الراوي، 2007، 27).

2- جماعات العمل:

تعد جماعات العمل من أحد المصادر الأساسية لترسيخ القيم لدى الأفراد، فالفرد في الجماعة قد يغير القيمة الفردية مقابل الالتزام بقيم وأخلاقيات الجماعة وعلى المحاسب والمدقق إن يدعم الأهداف الشرعية والأخلاقية الموضوعية من قبل صاحب العمل ودعم القواعد والإجراءات المرسومة لمساندة تلك الأهداف ويحث على الالتزام بها (المعاضيدي، 2005، 37). وقد يخضع المحاسب والمدقق في قطاع الأعمال نتيجة لمسؤولياته تجاه رب العمل والتي يمكن أن تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية بشكل مباشر أو غير مباشر وقد يكون هذا الضغط صريحاً أو ضمنياً، لذلك لا بد من تقييم هذه التهديدات الناشئة عن

مثل هذه الضغوط والعمل على القضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. من خلال بعض الإجراءات:

- (1) السعي للحصول على مشورة.
- (2) وجود عملية رسمية لتسوية النزاعات داخل مؤسسة رب العمل.
- (3) الحصول على مشورة حيثما كان مناسباً من داخل مؤسسة رب العمل أو مستشار مهني، هيئة مهنية ذات صلة (جمعة، 2009، 517).

3- التكوين الاجتماعي:

يعد من مصادر الأخلاقيات والسلوكيات مع مرور الزمن، يبدأ الأفراد بالتأثر بالمجتمع المحيط بهم مثل الأسرة والمدرسة. وأن الأسرة لها دور كبير في توجيه السلوكيات والأخلاقيات لأبنائها بوصفها أهم المؤسسات التي تسهم في عملية التكوين الاجتماعي، فالأسرة الصالحة تغرس الآداب وسلوكيات لدى أبنائها وكذلك المدرسة لها دور مهم في توجيه السلوكيات والأخلاقيات (العاني وكنعان، 1998، 27_28).

4- الخبرة المتراكمة:

حيث يستمد الفرد قيماً وسلوكاً من خلال ما يتعلمه ومن خلال خبراته وتجاربته وتفاعلاته مع البيئة الاجتماعية والعملية (الراوي، 2007، 23).

5- الدستور أو قواعد للأخلاقيات والسلوكيات:

تعتبر القواعد بمثابة دستور أخلاقي لممارسة المهنة وعلى المحاسبين والمدققين الالتزام بالقوانين والقواعد الأخلاقيات ولا بد أن يتجنبوا أي أحداث تضر بالمهنة وعلى المحاسبين والمدققين أن لا يتحيزوا أو يتأثروا في مصالح الآخرين عند إصدار أحكام مهنية تتعلق بممارسة المهنة (www.Elanin.purforun.com/t764-topic)

(1-1-2) السلوك الأخلاقي والسلوك الألاخلاقى:

- السلوك الأخلاقي: هو السلوك الذي يتطابق وينسجم مع المعايير والقواعد الاجتماعية المقبولة بشكل عام.

- السلوك الألاخلاقى: هو السلوك الذي لا يتطابق مع المعايير الاجتماعية والمرغوبة في المجتمع (الساعدي، 2001، 427).

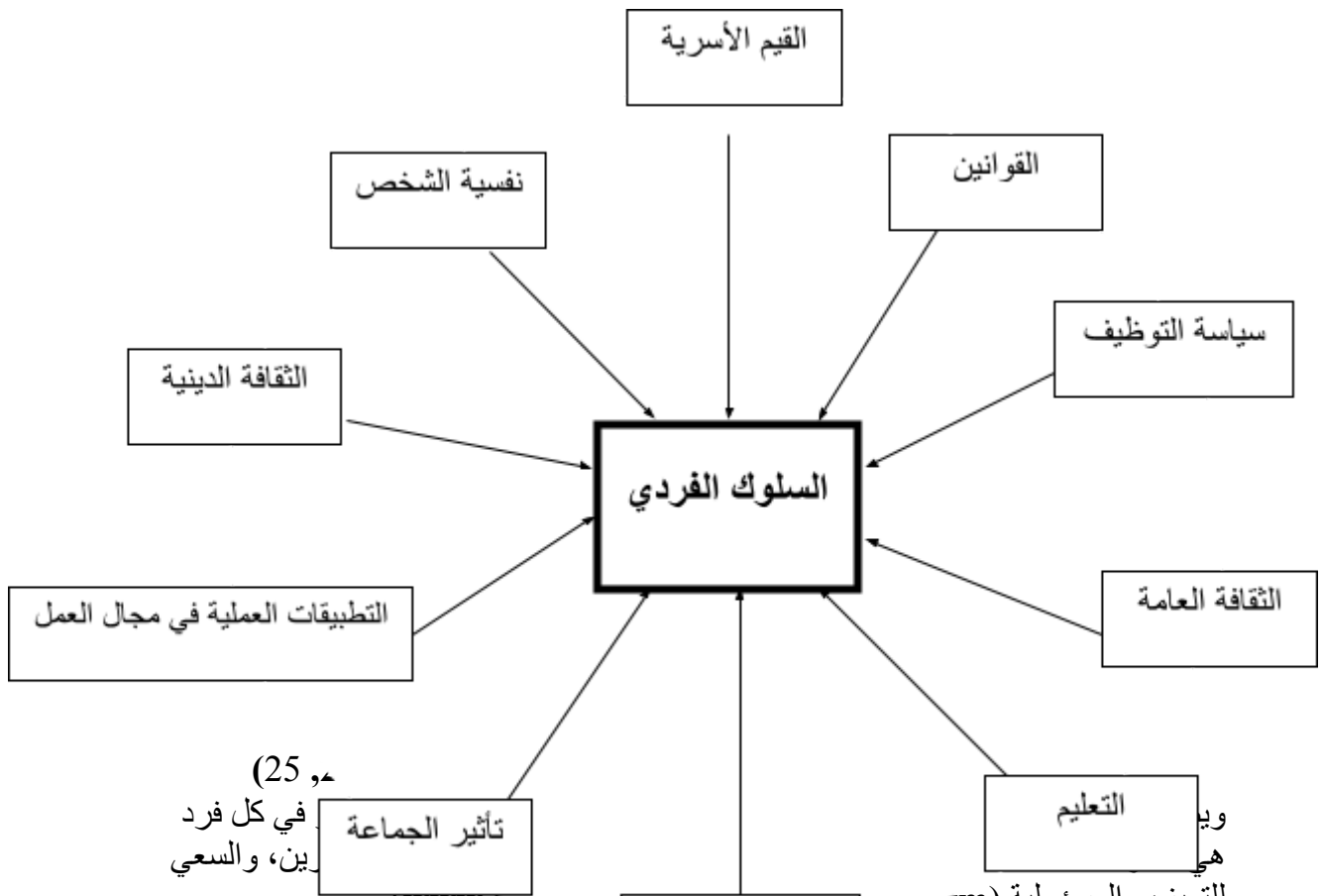
كما ميز آخرون بين السلوكيين حيث اعتبروا:

السلوك الأخلاقي: بأنه ذلك السلوك الذي يوصف بأنه مقبول وجيد وعادل ويستحق الثناء.
السلوك الألاخلاقى: يوصف بأنه غير مقبول وخاطئ وردئى ويستحق صاحبه التوبيخ (المعاضيدي، 2005، 20).

وتنحصر خصائص السلوك الأخلاقي بالاتي:

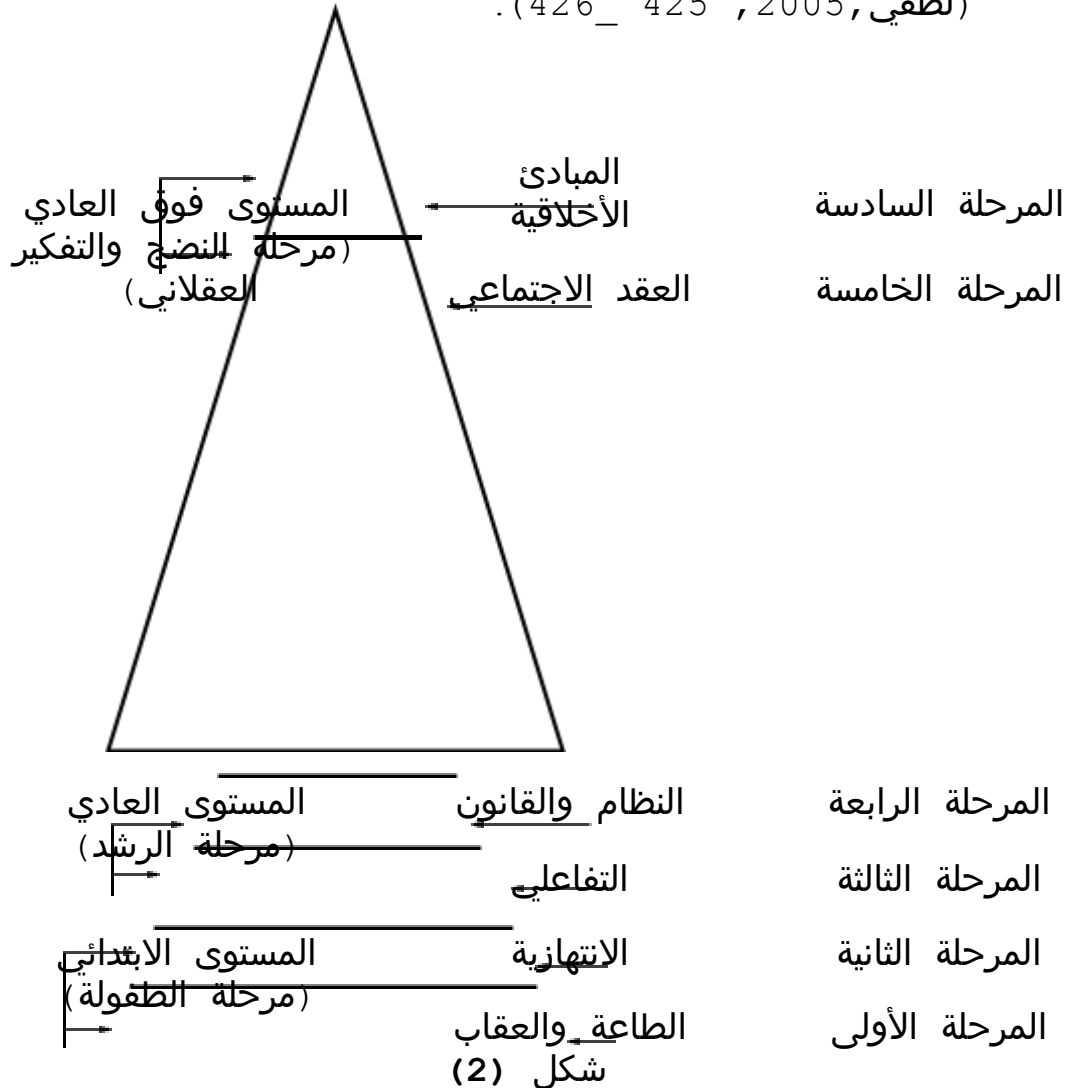
- 1- انه سلوك هادف: تدل هذه الخاصية بمعنى انه سلوك الأخلاقي يسعى إلى تحقيق غاية معينة أو إشباع حاجة معينة.
- 2- انه سلوك متنوع: تدل هذه الخاصية انه يشير إلى السلوك يظهر في صورة متعددة ومتنوعة حتى يتوافق مع المواقف التي يواجهها.

- 3- انه سلوك مسبب: تشير هذه الخاصية أن السلوك لا يظهر من العدم لكن دائماً يكون هناك سبب يؤدي إلى نشأته.
- 4- انه سلوك يفترض به المرونة: بمعنى انه يتعدل طبقاً للظروف والمواقف المختلفة التي تواجه الفرد (الراوي, 2007, 27).



- و هي للتمييز، والمسؤولية (www.acm)
- 1- الأمانة: يتطلب هذا المبدأ أن يكون الفرد صادقاً وصريحاً ومباشراً 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 يقطعه على نفسه. وينفذ الالتزامات ويقوم باحترام الاتفاقيات.

- 4- الولاء والإخلاص: يشير هذا المبدأ بأنه على الفرد أن يكون مخلصاً للعائلة والأصدقاء والزبائن والوطن ولا يفصح عن معلومات تمثل أسراراً.
- 5- العدالة: هذا المبدأ يتعلق بأن يكون الفرد عادلاً. منفتح الذهن لديه القدرة على الاعتراف بالأخطاء. وأن يلزم العدالة.
- 6- الاهتمام بالآخرين: يجب على الفرد أن يكون عطوفاً وكراماً لديه القدرة على العطاء وأن 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 مواطناً 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 أنه يجب على الفرد أن يكون جديراً بالثقة وكذلك تحمل المسؤولية الأعمال المتعلقة بالنتائج المستقبلية الصحيحة منها والخاطئة ويكون مثلاً وقدوة للآخرين (لطفی، 2005، 425_426).



تطور الفكر الأخلاقي (الراوي, 2007, 33) .

(1-2) الأخلاقيات المهنية :

إن اتساع الأنشطة وتطورها والتي تقوم بها الوحدات الاقتصادية والقائمة على المعرفة أدى إلى ظهور المزيد من التخصصات المهنية ورافق هذا التطور ممارسات مهنية كثيرة ومتنوعة، فالأخلاقيات المهنية موضوع له اثر كبير في توجيه الأفراد، فهو لا يتعلق بالجوانب الفنية في العمل وإنما بالأساس الأخلاقي لهذا العمل. فهو لا يخاطب العقل وإنما يخاطب الضمير. وعلى ذلك فهو نوع من حوار النفس قبل أن يكون حوار مع الآخرين ١. (www.seddikaffifi.com/akhlak.doc)

وقبل الإشارة إلى مفهوم أخلاقيات المهنة لابد من تعريف المهنة: هي كلمة ذات مدلول وصفي تشير إلى مجموعة من السمات الأساسية التي تتصف بها الكثير من المهن وتتطلب درجة عالية من المهارة القائمة على المعرفة المتخصصة (asp.htm/articles/www.mengos.net).

وتعرف أخلاقيات المهنة : بأنها مجموعة قواعد وأصول متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحد التي تستلزم عند الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث يكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها. وإن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها وهي توفر غرضين بالنسبة لأعضائها المهنة الواحدة الأول: حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني: للجمهور (التمى, 2006, 2) .

(1-3) الالتزامات الأخلاقية ومفهومها وأهميتها و موقف المنظمات والهيئات الدولية من الالتزامات الأخلاقية والسلوكية :

جميع المهن كالطب والهندسة والمحاسبة لابد أن يكون لها دليل لآداب المهنة وسلوكها والذي يتوجب على أعضائها الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة وثقة الجمهور بها وفي مهنة المحاسبة والتدقيق أهم ماتصبو إليه الجهات المهنية العالمية ولأهمية الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والتدقيق وخطورته فإن سلوك المحاسب والمدقق وأخلاقيتهما يعدان حجر الأساس في نجاح المهنة (التميمي, 2006, 63) .

ويمكن تعريف الالتزامات الأخلاقية وفق ثلاث آراء:
الرأي الأول: هناك من يطلق على مصطلح الالتزامات الأخلاقية قواعد السلوك المهني حيث تعرف بأنها عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي يشجع على مستوى عالٍ من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الايجابي (الجليلي و رمو, 1996, 196) .

الرأي الثاني: هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة التي تستلزم من المحاسب والمدقق سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام وذلك للمحافظة على المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عنها وعن شرفها (أرديني, 2007, 6) .

الرأي الثالث: هي دراسة للمبادئ والقواعد الأخلاقية الخاصة بممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق مبتعداً بذلك عن أخلاقيات التطبيقية والتي تعني دراسة للمشكلات الأخلاقية والخيارات والمعايير في وظائف ومهن معينة ومواقف معينة محددة وكيفية تطبيق النظريات والمفاهيم القيمة في سياقات معينة (جمعة, 2006, 2) .

أهمية الالتزامات الأخلاقية :

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

الالتزام الأول: يتعلق بالتزام المدقق تجاه زبائنه .

الالتزام الثاني: يتعلق بالتزام المدقق تجاه زملائه في العمل .

الالتزام الثالث: يتعلق بالتزام المدقق تجاه الجمهور .

ويشار إلى أهمية الالتزامات الأخلاقية في المهنة التدقيق هي :

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

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

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

4- أن المدققين يمكن أن يحافظوا على مركزهم الجيد عند استمرارهم في تقديم الخدمات المتميزة للجمهور (الراوي، 2007، 47) .

موقف المنظمات والهيئات الدولية من الالتزامات الأخلاقية والسلوكية:

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

(1-4) معايير السلوك الأخلاقي المثالي:

على المدقق الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية التي تحكم المهنة وبالأخص .

(1) الكفاءة المهنية: هي على المدقق ألا يقبل سوى الخدمات المهنية التي يستطيع هو أداؤها بكفاءة .

(2) العناية المهنية الواجبة: على المدقق أن يبذل في أداء خدماته المهنية العناية المهنية الواجبة .

(3) التخطيط والإشراف: على المدقق أن يخطط وبشرف على أداء خدمات المهنة بصورة كافية .

(4) الحصول على معلومات كافية وملائمة: على المدقق الحصول على القدر المناسب من المعلومات بحيث تكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات التي يتوصل إليها فيما يتعلق بالخدمات المهنية التي يؤديها

(www.acc4arab.com/acc/showthred.php?t=4377) .

وهناك عدة معايير تنطبق على المحاسبين في مكاتب التدقيق وأهمها:

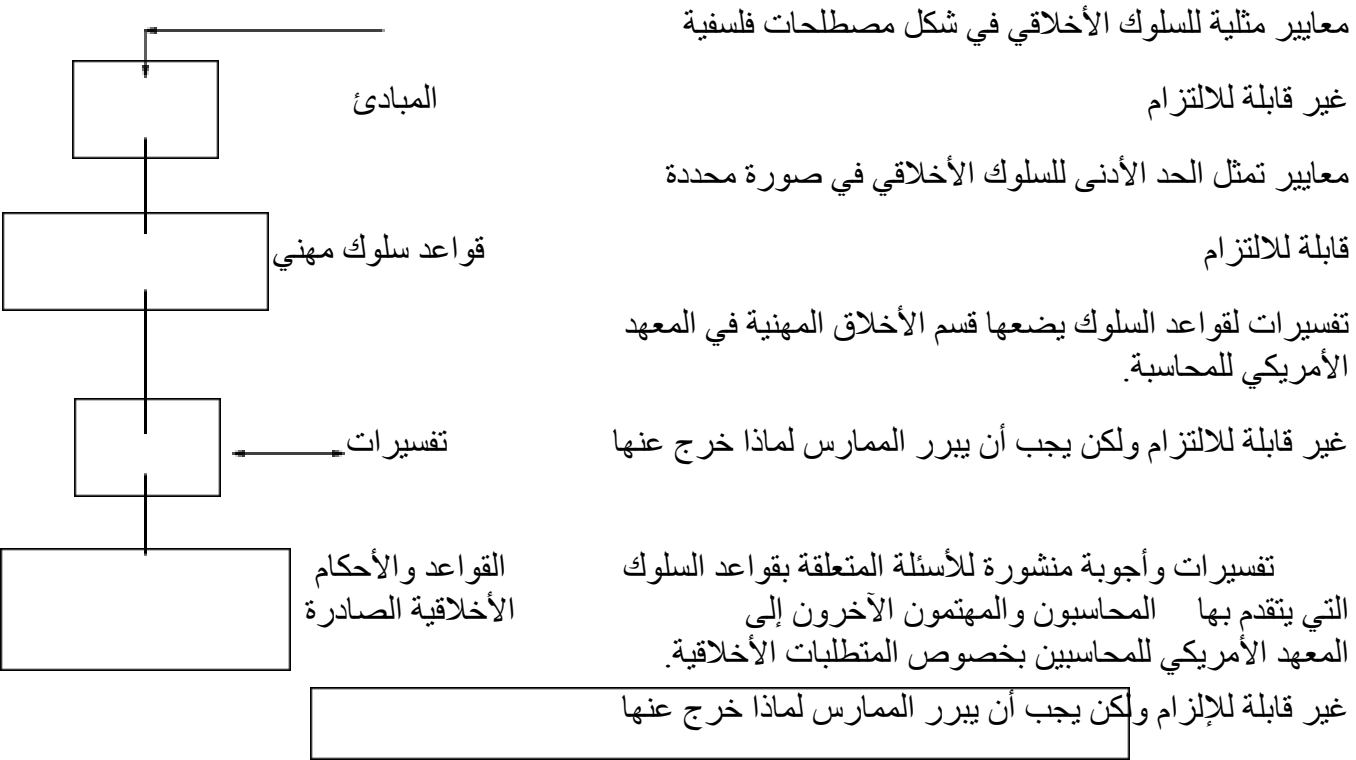
(1) الاستقلالية.

- (2) الكفاءة المهنية والمسؤوليات تجاه استخدام غير المحاسبين.
- (3) الأتعاب والعمولات.
- (4) النشاطات التي تتناقض مع ممارسة مهنة المحاسبة.
- (5) أموال الزبائن.
- (6) العلاقات مع المحاسبين مهنيين آخرين ممارسين المهنة.
- (7) الإعلان واجتذاب الزبائن (الراوي, 2007, 61).

وهناك المعايير الفنية:

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

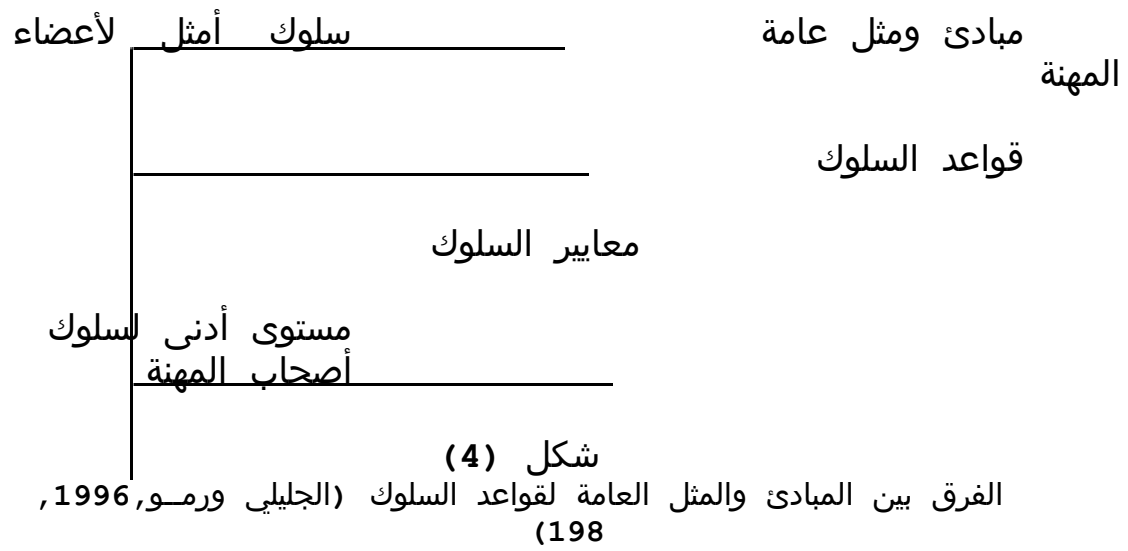
- الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- التنظيم المهني للمحاسب أو أي جهة تنظيمية نقابية.
- التشريع الملائم.



شكل (3)

ميثاق السلوك المهني (دحدوح والقاضي, 2009, 80)

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



المبحث الثاني قواعد السلوك المهني

- (1-2) قواعد السلوك المهني بشكل عام:
- أقرت نقابة المحاسبين والمدققين في العراق نظام ممارسة مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات رقم (7) لسنة 1984.
- وينقسم هذا النظام إلى ست أبواب على الوجه الآتي:
- الباب الأول: الحياد والاستقلال المهني.
- الباب الثاني: الواجب المهني بالکتمان والثقة.
- الباب الثالث: الدعاية والإعلان.
- الباب الرابع: أجور الإتعاب.
- الباب الخامس: المسؤولية عن التقصير والإهمال.
- الباب السادس: أحكام عامة.
- ولم يقتصر هذا النظام على قواعد السلوك المهني وإنما تضمن أموراً تتعلق بمعايير التدقيق وأن من الأفضل إصدار وثيقة خاصة بقواعد السلوك المهني مستقلة فضلاً عن تخصيص باب مستقل بعنوان (الكفاءة المهنية) يضمن الشروط المطلوبة توافرها في المدقق والمهارة المطلوبة لانجاز العمل (الجليلي ورمو، 1996، 200).
- لقد تضمن السلوك المهني خمس قواعد رئيسية مهمة هي:
- 1- النزاهة: يجب على المدقق والمحاسب المهني أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية ولذا يجب ألا يكون للمحاسب المهني أو المدقق علاقة مع التقارير أو القوائم أو المعلومات حيث يعتقد أن هذه المعلومات:
 - أ- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.
 - ب- تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة.
 - ج- تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.
 - 2- الموضوعية: هي التي يفترض إلزاماً على جميع المحاسبين بان لا يتعاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفترض للآخرين كما يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته.
 - 3- الكفاءة والعناية المهنية: ينبغي على المحاسب أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية وتتضمن:
 - أ- المحافظة على المهارات والمعرفة الفنية بالمستوى المطلوب.
 - ب- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.
 - 4- السرية: هي التي يفترض إلزام المحاسبين والمدققين بالامتناع عن:
 - أ- كشف معلومات سرية خارج الشركة. والتي يمكن الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية.

ب- استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية لمصلحتهم الشخصية أو أطراف أخرى.

5- السلوك المهني: هو التزام المدققين والمهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة وعلى المدققين والمهنيين أن لا يسيئوا إلى المهنة بل يكونوا أمناء وصادقين وينبغي أن لا يقوموا بـ:

أ- إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها.
ب- إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين (جمعة، 2009، 105_109).

كما يرى التميمي:

أن السلوك المهني في مهنة التدقيق يتطلب من ممارسي المهنة أن يلتزموا بتطبيق المبادئ الأساسية وهي:

1- الاستقلالية: بحيث يكون المدقق مستقلاً فعلياً وظاهرياً عند ممارسة المهنة.
2- الكرامة والموضوعية: عند انجاز العمل المهني على المدقق أن يكون موضوعياً ولا يوجد لديه تضارب مصالح ولا متحيزاً لأي جهة ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين.

3- المستويات التكنولوجية: يتطلب من المدقق أن يكون بمستوى يؤهله لانجاز خدماته بصورة جيدة.

4- سرية المعلومات.

5- الإلتعاب الشرطية (عدم قبول الإلتعاب الشرطية).

الإلتعاب الشرطية: هي أتعاب يحصل عليها المدقق بعد أنجاز عمل معين وعدم استلام هذه الإلتعاب إلا بعد الحصول على نتيجة.

6- الإعلانات: (عدم الإعلان بصورة مخلة بكرامة المهنة).

7- العمولات: (عدم قبول العمولات إلا في حالات معينة).

على المدقق أن لا يسمح التأثير على حكمه المهني نتيجة العمولات. وعليه أن يأخذ عمولات في حالات تسمح له بذلك.

8- المسؤوليات الأخرى: هناك بعض يحظر على المدقق القيام بها لأنها تضر بسمعة المهنة وتعتبر مخلة بأخلاقياتها. وعليه الالتزام لمسئوليته المحددة له (التميمي، 2006، 65_67).

أما وجهة نظر ذنبيات:

أن يتم إصدار دليل سلوك مهني وعادة ما يشمل هذا الدليل الصادر عن أي من المجمعات المهنية المنظمة للمهنة مجموعة من المبادئ التي تحكم السلوك وتشمل ما يأتي:

1- الاستقامة والنزاهة: يجب على المدقق أن يكون صادقاً ومستقيماً في كل العلاقات المهنية.

2- الموضوعية: يجب على المدقق أن يعمل بدون تحيز لأي طرف وأن لا يسمح بتضارب المصالح.

3- الكفاءة والعناية المهنية: على المدقق أن يحصل على مستوى من المعرفة المهنية والمهارة ويحافظ على مستوى هذه المهارة والمعرفة.

4- السرية: على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله وأن لا يكشف هذه المعلومات لأي طرف

بدون تفويض مناسب وان لا يستخدمها لتحقيق المصالح الشخصية له أو لأي طرف آخر.

5- السلوك المهني: على المدقق أن يلتزم بالسلوك المهني والأخلاقي في استجابة للمتطلبات المهنية الصادرة عن الجهات ذات العلاقة بالمهنة. وان يتمتع عن أي عمل يخل بسلوك وأخلاقيات المهنة (الذنيات, 2009, 105_106).

أما الصبان وهلال فوجهة نظرهما تختلف ذلك أنهما يرون :
أن المبادئ الأخلاقية هي:

1- الاستقامة والنزاهة والموضوعية، وتشمل:

أ- الاستقلال: على المدقق أن يتمتع بالاستقلال عند إبداء رأي محايد.
ب- النزاهة والموضوعية: يتعين على المدقق ألا يسيء في رفض الحقائق وعندما يبدي رأيه في مجالات الضرائب والخدمات الإدارية عليه أن يقدم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه للآخرين.

2- القدرة والمعايير الفنية، وتشمل:

أ- القدرة: ويعني ذلك أن على المدقق ألا يقبل مراجعة حسابات إحدى المنشآت والتي يشعر بأنه لن يستطيع أكمل عمليات المراجعة وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية المناسبة.

ب- معايير المراجعة: على المدقق ألا يسمح بأن يقرن اسمه بالقوائم المالية لأحدى المنشآت ألا إذا كان ذلك متماشياً مع معايير التدقيق المتعارف عليها، الممكن تطبيقها والتي تصدر عن المنظمات والهيئات المهنية.

ج- المبادئ المحاسبية: على المدقق إن لا يبدي الرأي عما إذا كانت القوائم المالية الختامية للمشروع قد أعدت للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

د- التنبؤ: على المدقق أن لا يقرن اسمه بأي عمليات مستقبلية بطريقة تجعل الغير يعتقد بأن المدقق يؤكد بإمكانية تحقيق ذلك التنبؤ.

3- المسؤوليات تجاه العملاء، وتتضمن:

أ- المحافظة على سرية بيانات العميل: على المدقق أن لا يفصح عن أي معلومات سرية تم الحصول عليها خلال العمل المهني له إلا بموافقة ورضاء العميل.

ب- الإتيان المشروطة والاتفاقية: معنى ذلك أن الخدمات المهنية يجب ألا تؤدي تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أي إتيان إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة.

4- المسؤوليات تجاه الزملاء، وتتضمن:

أ- المزاحمة أو التعدي على حقوق الغير: معنى ذلك عدم القيام المدقق بمزاحمة زميل له يقدم خدمة إلى عميل هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل.

ب- عروض التوظيف: يعني على المدقق عدم القيام بتقديم أية عروض بطريق مباشر أو غير مباشر بتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون أخبار هذا الزميل أولاً.

- 5- المسؤوليات والإعمال الأخرى، وتتضمن:
- أ- الأعمال المخلة والمعيبة: على المدقق عدم القيام بأعمال مخلة بقواعد السلوك المهني والمهنة ككل.
- ب- الإعلان: لا يجوز لمزاوول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعاً.
- ج- العمولات: يتعين على المدقق لا يسدد أي عمولات لغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض.
- د- الوظائف المتنافسة أو المتعارضة: ويعني ذلك أن مزاوولي المهنة يتعين عليهم عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية.
- هـ- شكل مكتب المدقق وأسمه: يمكن لمزاوول المهنة مزاولة مهنته سواء كمالك أو أحد العاملين في مكتب التدقيق وذلك أن يتخذ المكتب شكل منشأة فردية أو منشأة مهنية والتي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها (الصبان وهلال، 2000، 145_150).

(2-2) أهمية قواعد السلوك المهني:

في تموز عام 1990 قامت لجنة المحاسبة الفدرالية الدولية (IFAC) بنشر دليل قواعد السلوك المهني الذي غير عنوانه بعد ذلك (مجموعة قواعد مهنة المحاسبة) وكان هدفهم إيجاد قواعد للسلوك المهني يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني إذا أن ممارسة المهنة يتطلب الالتزام بقواعد سلوك مهني. ومن هنا تتضح مسؤولية النقابات المهنية تجاه أعضائها الحاليين والمستقبليين. وان هناك علاقة مترابطة بين المحاسبة والتدقيق (الجليلي ورمو، 1996، 194).

ولمهنة التدقيق آداب وقواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة والمدققين والتي تلزم هذه المعاهد والنقابات أعضائها وجوب مراعاتها بدقة حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة لغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم البعض الآخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام (عثمان، 1999، 33).

(2-3) أنواع قواعد السلوك المهني:

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

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

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

ثانياً: من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها:
تقسم إلى نوعين:

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

2- قواعد عرفية: نعني بها تلك القواعد والمبادئ التي لأتضمنها وثيقة مكتوبة وإنما يتعارف عليها المدققون على أتباعها وينظرون إليها على أنها دستور جامع ومجموعة من الآداب والتقاليد التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين المزاولين للمهنة (عثمان, 1999, 34).

(2-4) نصوص قواعد السلوك المهني:

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

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

3- يمنع المدقق المجاز من ممارسة مهنة التدقيق قبل أداء القسم أمام رئيس ديوان المحاسبة.

4- لا يحق لأي عضو أن يعد أو يوقع أو يبدى رأياً يتعلق بأي تقرير أو بيان حسابي (أمين, 2004, 75_76).

(2-5) أهداف قواعد السلوك المهني:

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض الآتية:

1- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

2- تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

3- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

4- تكملة النصوص القانونية والإحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله

(عثمان, 1999, 34).

أولاً: الاستنتاجات:

1- تتمثل الالتزامات لمهنة التدقيق مجموعة من المبادئ والقواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها بين أعضاء المهنة والتي تحددها المنظمات المهنية، المختصة والتي تستلزم من الممارس للمهنة التدقيق سلوك معيناً يقوم على الالتزام به لضمان مستوى أداء مرتفع وبما يرفع من كرامة المهنة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.

- 2- أن مسؤولية ممارسي مهنة تدقيق الحسابات لا تقتصر على تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وإنما تشمل بصورة كبيرة المصلحة العامة أي أن للمحاسبين والمدققين دور مهم في المجتمع.
- 3- أن الالتزام الأخلاقي من قبل ممارسي مهنة التدقيق سوف يقلل من تعرض الوحدات الاقتصادية للخطر سواء كان الخطر (الإفلاس، الفساد، الغش، وتلاعب بالمال، الانهيار).
- 4- يوجد اتفاق من قبل الباحثين والكتاب على أهمية الالتزامات الأخلاقية والالتزام بها، التي قد يسميها البعض بالمبادئ والقواعد الأخلاقية.
- 5- كلما زاد تمسك ممارسي المهنة بالالتزامات الأخلاقية كلما أدى ذلك إعداد قوائم مالية تحضي بثقة الجمهور والمستفيدين منها.
- 6- يجب على المهنيين التحليل والالتزام بالأخلاق والنزاهة في كل عمل يقومون به سواء كانوا مدققين ومحاسبين وموظفين من أجل سمعة المهنة وشرفها وثقة التي تمتلكها.

ثانياً: التوصيات:

- 1- ضرورة إدخال موضوع الالتزامات الأخلاقية للمهنة المحاسبية والتدقيق كمادة مستقلة ضمن مفردات المناهج الدراسية لقسم المحاسبة في الجامعات العراقية.
- 2- ضرورة إعداد برامج تحتوي على حالات لمناقشة المشكلات التي تنشأ عن عدم الالتزام بالأخلاقيات والقواعد سلوك المهني لأن هذه البرامج سوف تساعد في تطوير المهارات المهنية وحل المشكلات.
- 3- ضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية ونقابة المدققين في العراق بالاتي:
 - فتح المزيد وباستمرار دورات تدريبية فضلاً عن عقد الندوات والمؤتمرات العلمية التي تناقش موضوع الالتزامات الأخلاقية والمبادئ والقواعد لممارسي المهنة.
 - الإكثار من إصدار النشرات والمجلات الدورية المتخصصة بالالتزامات والقواعد الأخلاقية لممارسي المهنة.
 - تحديث قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة بما يتلائم مع التطورات التي تطرأ على المهنة.
- 4- تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية لحماية المدققين وممارسي المهنة ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافآت التي سوف تجعلهم يلتزمون بالمهنة وتفاذي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي.
- 5- تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية لغرض تعزيز الالتزامات الأخلاقية.
- 6- ضرورة توعية ممارسي المهنة بمركزها المهم في المجتمع والدولة من خلال الحفاظ على المال العام ودعم الاقتصاد بشكل كامل.
- 7- ضرورة تطوير الكفاءة العلمية والمهارات لمدققي الحسابات من خلال حثهم على المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تعقدها الجهات المهنية.

قائمة المصادر

أولاً: القرآن الكريم:

- القرآن الكريم، سورة التوبة.

ثانياً: الرسائل والأطاريح الجامعية:

- 1- الراوي، شيماء محمد سمير، (2007)، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي: دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- 2- 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.
- 3- المعاضيدي، محمد عصام، (2005)، أثر أخلاقيات العمل في تعزيز المعرفة: دراسة لآراء عينة من تدريسي جامعة الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

ثالثاً: الدوريات:

- 1- أرديني، طه أحمد حسن، (2007)، التحديات التي تواجه أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق: دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، مجلد (29)، العدد (85)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- 2- الجليلي، مقداد أحمد، ورمو، وحيد محمود، (1996)، مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق: إشارة خاصة إلى العراق، مجلة تنمية الرافدين، مجلد (18)، العدد (48)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- 3- العنزي، سعد، والساعدي، مؤيد، (2002)، أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشأة الأعمال، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد (1)، العدد (3).
- 4- العاني، وجيه ثابت، وكنعان، عيد، (1998)، بعض أنماط السلوكيات الأخلاقية السائدة بين أوساط الطلبة المرحلة الأساسية العليا، المجلة العربية للتربية، مجلد (18)، العدد (1).

رابعاً: المؤتمرات:

- 1- التمي، خالد غازي، (2006)، مدى توفر أخلاقيات قواعد السلوك لمهنة محاسبة التكاليف ومتطلبات تفعيل، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارية، جامعة الزيتونة.
- 2- جمعة، أحمد حلمي، (2006)، الالتزامات الأخلاقية المهنية: دليل من الأردن، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارية، جامعة الزيتونة.

خامساً: الكتب:

- 1- التميمي، هادي، (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- 2- جمعة، أحمد حلمي، (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن.
- 3- جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 4- دحدوح، حسين أحمد، والقاضي، حسين يوسف، (2009)، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- 5- الذنيبات، علي عبد القادر، (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، عمان.
- 6- الصبان، محمد سمير، وهلال، عبد الله، (2000)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية طبع، نشر، توزيع، مصر.
- 7- عبد الله، خالد أمين، (2004)، عالم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 8- عثمان، عبد الرزاق محمد، (1999)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.
- 9- لطفي، أمين السيد أحمد، (2005)، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية.

سادساً: مواقع على شبكة الانترنت:

- 1- <http://www.elanin.purforun.com/t764-topic>.
- 2- <http://www.acct-tomu.edu/smith/ethics/htm>.
- 3- <http://www.seddikaffifi.com/akhlak.doc>.
- 4- <http://www.mengos.net/articles/asp.htm>.
- 5- <http://www.nshwan.com/behaviorism.htm>.
- 6- <http://www.acc4arab.com/acc/showthred.php?t=4377>.