

"مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني"

إعداد الباحثة:

علا رسلان محمود المغير

المسمى الوظيفي: كاتبة حسابات

المخلص

هدفت هذا البحث إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجعة الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتحكم وتضبط سلوكيات المراجعين، وتحديد قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين، والتحقق في مدى امتثال المدققين الخارجيين الذين يعملون في مكاتب التدقيق وشركات التدقيق في الأردن معها ولتحقيق بشكل كبير بمبادئ السلوك الأخلاقي والتي تشمل (النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني).

المقدمة

نظراً للتطور والتوسع الاقتصادي السريع والنمو الكبير في عالم الأعمال وتعقيداتها، أصبحت مهنة المراجعة تلعب دور مهما لما توفره من معلومات مهمة وقيمة لذوي العلاقة وبالأخص متخذي القرارات، ويجب أن تكون تلك المعلومات ذات مصداقية وتخدم قطاعات مختلفة من المجتمع مثل المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والإدارات الحكومية والمؤسسات التجارية والخدمية والمالية الأخرى والموظفين والجمهور بشكل عام.

حيث يتمثل الهدف الرئيس للمراجعة في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، وتعتبر هذه المعلومات بمثابة الضوء الأخضر لمتخذي القرار في استثماراتهم ومعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطر الأمر الذي يساهم في تعزيز الإستثمارات سواء على المستوى الفردي أو على مستوى الدخل الإجمالي.

كما تعد الأخلاق المهنية عنصراً مهماً للمهنة التي تشهد النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات عاملاً مهماً في نجاحها، كما أن ثقة الجمهور بمراجع الحسابات لها أهمية خاصة، إذ إن زعزعة هذه الثقة تجعل رأي مراجع الحسابات حول عدالة القوائم المالية غير مجد وتصبح المسؤولية الموكلة إليه في إبداء الرأي خالية من معناها الحقيقي.

وقد اهتمت العديد من البلدان بتطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال استصدار العديد من القوانين والأنظمة المهنية التي تعمل على تنظيم أداء المهنة ورفع مستواها، بالإضافة إلى جهود المؤسسات المهنية في تلك البلدان في إصدار المعايير والإرشادات التي تحكم العمل المهني، وقد حاز البعد الأخلاقي والسلوكي في أداء مراجع الحسابات على النصيب الأوفر من هذا الإهتمام، وهو ما ألقى على كاهل مراجعي الحسابات عدة مسؤوليات يتعين عليهم الإنتباه إليها ومراعاتها أثناء مزاولتهم أعمالهم.

حقيقة أن فكرة المجتمع خاصة للمهنيين وإيمانهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني ومسؤولية المهنيين بما يتجاوز المسؤولية الشخصية والالتزام بمتطلبات التشريعات والقوانين لتصل إلى المسؤولية تجاه العملاء وزملائهم الممارسين في المهنة والمجتمع مع التمسك بأخلاقيات المهنة وحتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية من هنا يلعب سلوك المدقق دوراً رئيسياً في المهنة تزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في دقة البيانات المالية.

وقد ساهمت جمعيات المحاسبة المهنية النشطة في إصدار المعايير المعتمدة من قبل المدققين والتي طورت بمرور الوقت مستوى السلوك المهني ومع ذلك، على الرغم من هذا التحسن، فإنه لا يزال غير قادر على تحسين هذا السلوك بشكل كاف ويلاحظ الزيادة

الأخيرة في القضايا القانونية على شركات التدقيق نتيجة الانخراط في القضايا الأخلاقية المهنية مثل شركة Enron Energy، Inc. WorldCom التي أعقبت انهيار أكبر شركة تدقيق في العالم "آرثر أندرسون" لإثبات مساهمتها في التسبب في انهيار تلك الشركات. ونتيجة لذلك، تعد الانهيارات الأرضية كبيرة، بسبب قناعة مستخدمي البيانات المالية بضعف الدور الذي يلعبه المدقق لتقليل المخاطر الناتجة عن إصدار البيانات المالية برزت الحاجة إلى تعزيز ثقة المجتمع بجودة المراجعة، وأصبح من الضروري للمدقق إثبات استقلالته وحياده بشكل كامل من خلال تطبيق القوانين وليس فقط نصياً، والالتزام بالسلوك المهني.

الغرض من هذا البحث هو معرفة مدى قواعد السلوك المهني للمراجعين في الأردن، وانعكاسات ذلك على أدائهم في استكمال مهام المراجعة الموكلة إليهم، ودراسة الأساليب التي تحد من التلاعب والاحتيا، ولكي تكون كذلك يجب تقديم بعض التوصيات والاقتراحات التي من شأنها رفع هذا السلوك من قبل المراجعين من جهة وتوقعات الجمهور منهم من جهة أخرى.

يمكن صياغة مشكلة البحث بالأسئلة التالية:

1. من هم مدققو الامتثال لقواعد السلوك المهني في الأردن؟
2. ما هي قواعد السلوك المهني المدقق في الأردن بشأن علاقة المدقق بزملائه؟
3. ما هي قواعد السلوك المهني المدقق في الأردن بشأن علاقة المدقق بعملائه؟
4. ما هو أثر القوانين المنصوص عليها (الجزاءات والحقوق والواجبات والمسؤوليات) لمهنة المراجعة على التزام المدقق بقواعد السلوك المهني؟

أخلاقيات مهنة المراجعة

الأخلاقيات المهنية لا تقتصر على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بل تتجاوز ذلك لتشكل مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق توجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني، وذلك يتطلب أن يلتزم المهنيون بالسلوك الأخلاقي الذي يعود بالنفع فيما بعد على المجتمع.

كذلك لا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراجعي الحسابات أثناء مزاولتهم لمهنتهم، بل يسري ذلك على سلوكهم خارج المهنة، كما يسري على غيرهم من الناس، حيث إن مسألة الأخلاق لا يمكن تجزئتها ولا تطبيقها في مكان دون الآخر.

وقد عرفت أخلاقيات المهنة بأنها كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرئيس لتقرير ما هو صواب أو خطأ داخل بيئة الأعمال، كذلك عرفت أخلاقيات المهنة بأنها مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل.

كذلك عرفت أخلاقيات المهنة بأنها مجموعة من الأسس التي يجب أن يعمل المهنيين بمقتضاها، مما يساهم في تعزيز الثقة مع الذين يتعاملون معهم من ذوي العلاقة.

وهكذا يمكن تعريفها على أنها فرع من فروع الآداب والسلوك من فروع معرفة الخير والشر، والاحترام والواجبات الأخلاقية، التي تنطوي على الأخلاق والسلوك ضمناً، واختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ، والقانون المدني يحدد إزالة الصواب والخطأ في المجتمعات

ضمن هذه الأبعاد، يلزم وجود دليل أخلاقي للفرد مكتوب أو غير مكتوب من إجمالي الأعضاء لاتباع معايير معينة أعلى من تلك المنصوص عليها في القانون المدني يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية الكافية أثناء أداء واجبه الدليل الحالي على سلوك التعامل مع الآخرين وطرق كبح رغباتنا الأنانية، وهذه التصرفات هي حجر الزاوية لمفهوم "الأخلاق والسلوك" والجمهور المتوقع من المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذلك الجهات الحكومية لمتابعة أعضاء أي مهنة منسقة معايير الأخلاق والكفاءة في أداء واجباتهم، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها والثقة في نتائج عملهم، وبالتالي، فهي دليل على أخلاقيات العمل وقيود السلوك التي تفرضها المهنة نفسها وتلزم أعضائها اتباعها، وهذه الأدلة كأساس لتوقعات الآخرين (خارج المهنة) من تصرفات المهنيين، ومع ذلك، فإن هذه المعايير بمثابة الحد الأدنى النهائي للسلوك الذي يجب أن يلتزم به أعضاء المهنة هي النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يبديها المدققون كما هي النقطة المحورية العميل الأساسي الموثوق ليضيف له منفعة، يعتمد العملاء على المحاسبين لتقديم الخدمات لهم وعلى درجة عالية من الدقة والمعايير الأخلاقية، ويمكن القول على نطاق واسع أن أنظمة الأسواق الحرة بما في ذلك الأسواق المالية تعتمد بشكل كبير على ثقة المستثمرين والمجتمع، وهم بدورهم يبنون ثقتهم بشكل عام في دقة ونزاهة البيانات المالية، والتي تتحقق من خلال استقلالية المدقق وسلوك المعايير المهنية والأخلاقية عندما شهد العالم في الآونة الأخيرة عددًا من الأزمات المالية نتيجة انهيار الشركات الكبرى، وتورط كبرى شركات التدقيق في هذه الحالات، كثر الحديث عن "الأخلاق"، مما أدى إلى طرح عدة تساؤلات منها ما يلي:

1. ما هي الاخلاق
2. لماذا ظهرت الأخلاق في الآونة الأخيرة؟
3. ما هي قواعد السلوك المهني التي تحكم سلوك المراجعين؟
4. لماذا يجب على المراجعين الالتزام بسلوك المهنة؟

ومن هنا سيتطرق هذا الفصل إلى تعريف أخلاقيات المهنة، وأسباب ظهورها في الآونة الأخيرة، وتحليل الأسباب الأخلاقية للأزمة التي تواجه المراجعين، ومن ثم تناول قواعد السلوك المهني والحاجة الملحة للالتزام بها معهم.

اهمية 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 من 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 اعتماد هذه المبادئ والقواعد كمشجع أساسي للموظفين والمدراء وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة.

كما أن آداب وأخلاقيات المهنة ضرورية لقيام المجتمعات واستقرارها وتماسكها ونجاحها في عملية البناء، حيث إن انعدام القيم يؤدي إلى الخداع والغش وانعدام الثقة وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة، لذلك قامت العديد من الجهات المنظمة للمهن المختلفة بسن تشريعات ومبادئ وقواعد للسلوك المهني من أجل ضبط السلوك المهني وتحسين الخدمات المهنية المقدمة، وحيث إن مراجعي الحسابات كغيرهم من المهنيين بحاجة ماسة إلى المبادئ والآداب والقيم الأخلاقية، بل قد تكون مهنة المحاسبة والمراجعة بحاجة بشكل أكبر من غيرها من المهن إلى هذه القواعد والمبادئ، وذلك لأن نتائج أعمالهم تؤثر بشكل كبير على عملائهم وعلى ذوي العلاقة ومن ثم المجتمع.

كما أنه يجب أن تكون لأي مهنة قواعد ومبادئ تحكم تصرفات أصحابها تجاه المجتمع الذي يتواجدون به والبيئة التي يعملون بها، وفيما يتعلق بمراجعي الحسابات تعتبر قواعد السلوك المهني الخاصة بهم بمثابة الإرشاد الذي يجب أن يلتزم به مراجع الحسابات بما تتضمنه من مبادئ وقواعد تحكم عمله وعلاقاته مع زملاء المهنة ومع العملاء وأصحاب العلاقة الآخرين.

الأخلاق المهنية

اشتقاق كلمة "الأخلاق" من الكلمة اليونانية "Ethos" التي تعني "الشخصية"، وهناك مصطلح مرادف للأخلاق والأخلاق مشتق من الكلمة اليونانية "mores" والعادات تعني "العادات" التركيز على أخلاقيات السلوك البشري "الصحيح" و "الخطأ" لذلك فإن الأخلاق تعالج السؤال التالي: كيف يتصرف الناس مع بعضهم البعض؟ وعادة ما يكون الناس مجموعة من الخيارات للاختيار بينهم، وإذا اختاروا بديلاً، فسيؤثر عليهم وعلى الآخرين، ثم يضعون ما يسمى بالأزمة الأخلاقية، ويتم اختيار البديل لتأثير إيجابي معين على أحد جانب وتأثير سلبي على طرف آخر في نفس الوقت ولذلك يجب على الإنسان أن يسأل نفسه السؤال التالي: ما الفائدة التي يبحث عنها؟ ما هي الالتزامات على نتيجة هذه الظروف؟

لذا فإن الاهتمام بموضوع الأخلاق هو محاولة الإجابة على هذه الأسئلة العامة وتحديد فائدة كل من الأفراد والمجتمع، ومحاولة تحديد الالتزامات والواجبات التي تنجم عن الأفراد تجاه أنفسهم وتجاه الآخرين نتيجة لعدم الاتفاق على تعريف مفهوم "المنفعة" و "الالتزامات" انقسم الفلاسفة، الأخلاق العامة إلى مجموعتين تسمى المجموعة الأولى الأخلاق الإجبارية "الأخلاقيات المطلقة" وهي تدعو إلى وجود معايير دولية لا تتغير مع مرور الوقت وتطبق على جميع الأفراد، تسمى المجموعة الثانية الأخلاق النسبية "النسبية الأخلاقية" وتستند إلى فكرة أن القواعد والقيم الأخلاقية تختلف باختلاف عادات وتقاليده المجتمعات التي يعيشون فيها لكن فئة جديدة من الفلاسفة الذين يعتقدون أن هناك مجموعة من القيم التي يجب أن تحكمها المعايير العالمية لا تتغير، في حين أن هناك قيماً أخرى تخضع لأخلاقيات تغيير المجتمع الأخلاق والتعبير عن مجموعة من المبادئ الأخلاقية التي تحكم تصرفات الأفراد وبالتالي كل فرد لديه مثل هذه القيم حتى لو لم يتم تحديدها بوضوح.

تتمثل المسؤولية المهنية للمحاسب القانوني في تقييم أي تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية عندما يعرف أو يمكن أن يتوقع بشكل معقول معرفة الظروف التي قد تتوافق مع الالتزام بما في ذلك الإشارات القانونية المسؤولة إلى الجمهور والعمل، يجب أن تلتزم بمعايير السلوك التي تدعم الاستقلالية أو الحياد والموضوعية ويجب أن تحافظ على الإشارات إلى علاقة سرية بينه وبين كل عميل، ويجب الاستمتاع بها أثناء أداء وظائفها بشكل احترافي، كما يجب أن تكون مسؤولة عن الحفاظ على التطور من العلاقة الجيدة بينه وبين أعضاء المهنة، يجب على المدقق الناجح أن تتوفر فيه الصفات التالية: الوعي بالإدارة والتحفيز الشخصي والقدرة على التواصل

والمثابرة واللباقة في ضوء ما سبق يمكن القول إن تطوير معايير الفنون والسلوك المهنة هي فقط لتحقيق الإحساس بإخلاصهم للمهنيين أنفسهم وهذا يعني أن المراجعين مقتنعون بأن هذه المهنة تعود عليهم بالفوائد بمعنى آخر، إن قبول هذه القيود سيقبل من المزايا المهنية المتاحة من خلال المهنية قصيرة الأجل وفي نفس الوقت سيزيد من الفوائد المادية والمزايا الأخرى على المدى الطويل.

يجب أن تتجاوز الأخلاق المهنية المبادئ الأخلاقية ومعايير الفرد العادي، لذلك صممت مجموعة من القواعد بحيث تحت القواعد المهنية على تشجيع السلوك المناسب لشخص محترف، وتكون واقعية وقابلة للتنفيذ في نفس الوقت يتبع الالتزام المهني بالسلوك الأخلاقي الذي من شأنه أن يفيد المجتمع، بناءً على حقيقة أن قواعد السلوك المهني لها تأثير مباشر على المهنة ودرجة الثقة، وهي القواعد التي تجعل أعضاء المهنة يقبلون معايير السلوك الأخلاقي أكثر فعالية من تلك القوانين الإلزامية.

المهتم بأخلاقيات المهنة ضروري لمبادئ السلوك المناسب للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين والمعنيين وكذلك القواعد المحددة يمكن أن يسترشدوا بها في المواقف العملية، وهذه القواعد المصممة أصلاً للمحافظة على مستوى مهني عالٍ، وللتأكيد على أن المهنة تخدم مستوى عالٍ من الأداء، وتعتمد على البناء الأخلاقي المستمد من القيم الأساسية مثل العدالة التي تمثل قمة الأخلاق العالمية لذلك اهتم علماء النفس والسلوك بدراسة القيم جنباً إلى جنب مع دراسة الأدوار والمعايير الموضوعية للسلوك التي تعكس القضايا المتوقعة فيما يتعلق بأداء المهمة ومستوى القيم التي ترتبط بتحقيق أعلى المستويات المتطلبات الأخلاقية، كما أنها مرتبطة بمكانة الارتقاء إلى مستوى أخلاقي عالٍ تيرر الحاجة للمهن إلى هذا المستوى، الأخلاقي يعبر عن أهم الركائز، وهي مسؤولية المهنة الأساسية وتتشكل القيم على شكل منظمة قواعد السلوك المهني مستمدة من الفكرة العامة للسلوك الأخلاقي عندما يحتاج أي إنسان إلى إنسان آخر في أداء خدمة معينة، فهو يبحث عن شخص يثق به في أداء عمله للناس، وهم يتقون به عندما لا يستطيعون التشكيك في جودة خدماته.

إن النزاهة والاستقلالية والموضوعية في مفهوم الركائز الأساسية للمهنة والمفهوم الأخلاقي للعدالة أمر أساسي، وكذلك القيم التي تعطي معنى حقيقياً لوظيفة المراجعة.

وسائل اكتساب الأخلاق

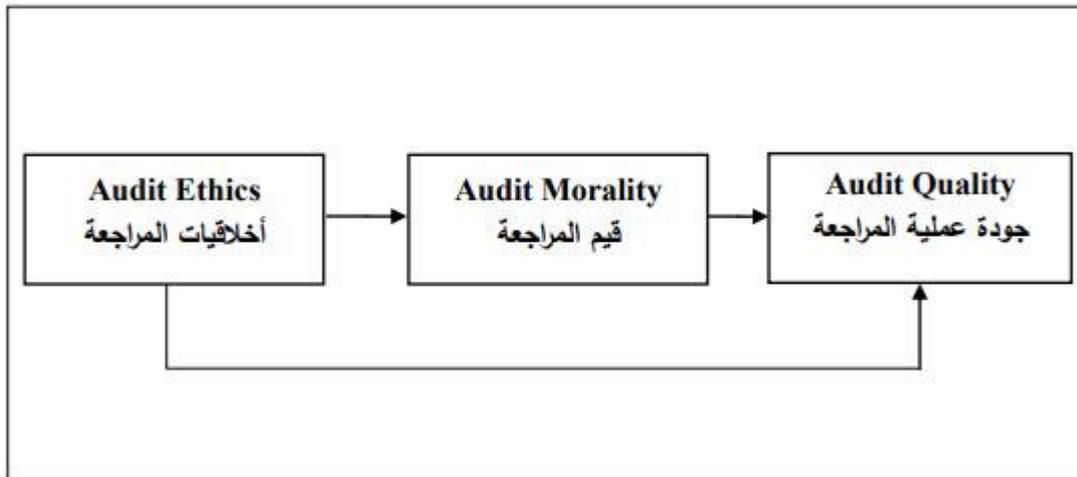
إن اكتساب الأخلاق له عدة وسائل، أهم هذه الوسائل هي:

1. **التعليم:** إن العلم أساس من أسس الأخلاق وهو ما يفسر ارتباط التربية بالتعليم في المناهج الدراسية في وزارات التربية في مختلف البلدان، وحتى تكون المناهج الدراسية لها أثر فعال في التربية الأخلاقية يجب أن يكون هناك تناسق بين هذه المناهج وبين المناهج الأخرى الموازية مثل وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة.
2. **التدريب العملي:** إن التعليم وحده غير كافي لتعليم الأخلاق، لذلك فإن اكتساب الأخلاق تتطلب تدريباً عملياً، فعلى سبيل المثال ماذا سيستفيد الجندي من الدروس والإرشادات حول أهمية الصبر وتحمل المشقات إن لم يخضع لتدريب عملي يعيش فيه الصبر واقعاً.
3. **القدوة الحسنة:** إن وجود القدوة الحسنة أمر هام جداً لتعلم الأخلاق، فإن الإنسان كائن إجتماعي وما من أحد إلا وله مثله الأعلى يقتدي به ويسير على خطاه، حيث إن الفطرة الإنسانية تميل إلى المحاكاة والتقليد.

4. **التوجيه الاجتماعي:** إن للمجتمع دور كبير في التوجيه الأخلاقي للأفراد، وإن أي تهاون للمجتمع في ملاحقة العابثين يؤدي إلى تردي وسقوط المجتمع.
5. **مسئولية الدولة:** تتجلى مسؤولية الدولة في التربية الأخلاقية من خلال استخدام سلطاتها المختلفة في رعاية الأخلاق العامة من خلال إصدار تشريعات مختلفة تحافظ على الأخلاق، ومن ثم تنفيذ وتطبيق هذه التشريعات ومنع كافة مظاهر الرشوة والتسيب وانتهاك الحرمات العامة، وكذلك محاسبة من يقوم بتلك الأفعال.

علاقة الأخلاقيات المهنية بجودة المراجعة

إن أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر دافعا وموجها رئيسيا لكل من جودة المراجعة وقيم المراجعة، حيث قام (Ussahwanitchakit, 2012) باختبار أثر دراسة الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة من خلال استخدام قيم المراجعة كمتغير وسيط، ويمكن توضيح العلاقة بين أخلاقيات مهنة المراجعة وبين قيم المراجعة وبين جودة عملية المراجعة، وقد تبين من نتائج الدراسة أن أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على قيم مهنة المراجعة وكذلك على جودة مهنة المراجعة، وكذلك فإن قيم المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة، ويتضح ذلك من خالل شكل رقم (1).



إضافة إلى ذلك فإن هناك علاقة بين الإلتزام بأخلاقيات المهنة وبين جودة التقارير المالية، حيث إنه كلما كان هناك التزام بأخلاقيات المهنة كلما عزز ذلك جودة التقارير المالية، والشكل رقم (2) يوضح أثر الإلتزام بأخلاقيات المهنة على الخصائص النوعية للتقارير المالية والتي ينتج عنها تعزيز لجودة التقارير المالية.



مصادر أخلاقيات العمل المهني

من أخلاقيات المهنة بشكل عام تتأثر بشكل كبير بالقيم والتقاليد الإجتماعية والتشريعات المعمول بها في الدولة، وبالتالي تتحدد وترسم طبيعة العلاقة بين المدراء والعاملين داخل المؤسسات وكذلك العلاقة مع الأفراد ذوي العلاقة في المجتمع، حيث إن الأخلاقيات غيرت من طبيعة العمل الإداري في المؤسسات حيث كان في الماضي يتم التركيز على حماية مصالح مالكي الشركة وتعظيم الأرباح، أما الإتجاه الحالي للمؤسسات يعطي اهتماماً كبيراً بالمسؤولية الإجتماعية والأخلاقيات، ويوجد ثلاثة مصادر رئيسة لأخلاقيات المهنة بشكل عام هي:

- **القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات:** تمثل كل من القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات المخولة سواء على الصعيد الدولي أو المحلي مصدراً أساسياً لأخلاقيات المهنة، حيث تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات.
- **العمليات التربوية و الإجتماعية والمعتقدات الدينية:** حيث تشكل أيضاً العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية مصدراً مهماً لأخلاقيات العمل المهني وخصوصاً المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الإلتزام بأخلاقيات المهنة، حيث تستند جميع هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد.
- **الاعتقادات الشخصية للفرد:** حيث يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقاً لمعتقداته.

العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

إن المهنيين بشكل عام العاملين في مؤسسات وشركات متنوعة يستمدون السلوك الأخلاقي متأثرين بثلاثة عناصر أساسية، وهي الفرد والشركة التي يعملون بها والبيئة الخارجية:

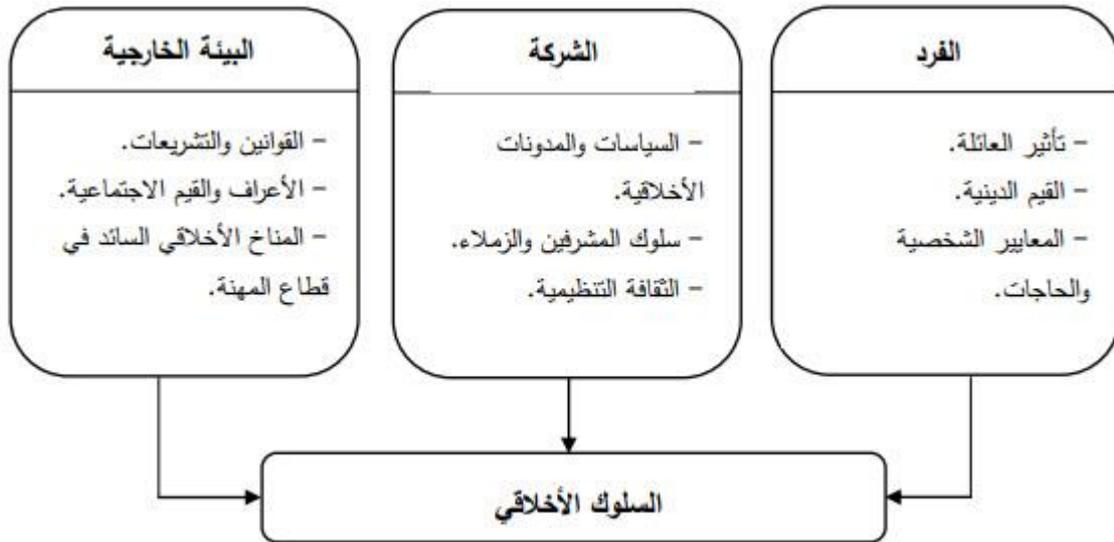
الفرد: يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بمجموعة من العوامل المرتبطة بتكوين العائلي والشخصي، حيث إن القيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تعمل على دفع الأفراد تجاه سلوك معين، حيث إن الفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين، تتأرجح أعماله وتصرفاته في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، حيث إن القيم الأخلاقية التي

تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والإستقامة واحترام النفس توفر دعائم للأفراد وتجعلهم أكثر صوابا في تصرفاتهم حتى لو كانت الظروف المحيطة غامضة وغير واضحة.

الشركة التي يعمل بها الفرد: يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بالشركة التي يعمل بها من خلال الهيكل التنظيمي الموجود بالإضافة إلى قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز، كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات العاملين، وقد تكون الثقافة التنظيمية التي تعني مجموعة من القيم والأعراف المشتركة التي تحكم التفاعلات بين أعضاء الشركة من جهة وبين أعضاء الشركة والجهات الأخرى خارج الشركة من جهة أخرى هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقيا و غير أخلاقي من خلال اعتماد العاملين على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الإلتزام أو عدم الإلتزام بسلوك معين.

البيئة الخارجية: تعمل الشركات في بيئة تنافسية تتأثر بالقوانين والتشريعات الحكومية وكذلك بالقيم والأعراف الإجتماعية السائدة، حيث إن هذه القوانين تلزم الشركات بسلوكيات معينة وتضع معايير تحكم تصرفاتها بحدود معينة، أما التشريعات فإنها تساعد الحكومة في التحكم بسلوك الشركات وجعله متماشيا مع المعايير المقبولة، حيث إنه في كثير من الأحيان تتدخل الحكومة بسن تشريعات جديدة بناء على حصول خروق للقوانين أو عدم الإلتزام بها من قبل بعض الشركات كما حصل مع شركة (Enron)، في فضيحتها الأخلاقية حيث تدخلت الحكومة الأمريكية بتشريعات جديدة لمعالجة الوضع، وبالتالي فإن مجمل التشريعات والقوانين والقيم الأعراف الإجتماعية السائدة تعطي تصورا عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في قطاع صناعي أو خدماتي معين.

ويمكن تلخيص العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي للمهنيين من خلال الشكل رقم (3).



أما على صعيد مهنة مراجعة الحسابات، فهناك العديد من العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لمراجعي الحسابات، حيث تتضمن كل من التشريعات والبيئة الإجتماعية والبيئة الإقتصادية، كما يلي:

- التشريعات: يقصد بالتشريعات دستور الدولة والقوانين الأخرى المنبثقة عنه، بالإضافة إلى أنظمة الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح المعمول به على اختلافها والتي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الإنتظام بالدوام والتقيد بقواعد الجدارة والإستحقاق وتغليب

المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشاوى، حيث إن لهذه التشريعات دور كبير في توجيه سلوك مراجع الحسابات كونها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وكذلك توضح السلوكيات التي يجب على مراجع الحسابات أن يلتزم بها خلال تأديته للمهام المنوطة به، كذلك الحال بالنسبة لقانون العمل الذي يتم وضعه من قبل وزارة العمل حيث إن له دور كبير في توعية مراجع الحسابات بالسلوكيات الواجب اتباعها، كذلك توضح التشريعات لصاحب العمل نهجا واضحا في التعاملات بناء على أسس معروفة وسليمة.

- **البيئة الاجتماعية:** أن البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها مراجع الحسابات بدءاً من المنزل مروراً بالأصدقاء والعمل تؤثر بشكل كبير على سلوكيات مراجع الحسابات واتجاهاته في قراراته صرفاته السلوكية، حيث إنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسوده من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية، والتي تساهم بشكل كبير في تشكيل سلوك مراجع الحسابات وتكوين اتجاهاته، حيث إن هذه الإتجاهات والممارسات السلوكية تنمو وتتطور مع تطور مراجع الحسابات في مسيرته المهنية.
- **البيئة الاقتصادية:** لا شك أن مستوى المعيشة و الأوضاع الاقتصادية يسهم بشكل كبير في تشكيل الإتجاهات السلوكية والأخلاقية التي يتحلّى بها مراجع الحسابات، حيث إنها تؤدي إلى ظهور طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، مما يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً في الوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

أهم مبادئ السلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة

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

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

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

أولاً: النزاهة

يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بأن يكونوا على قدر من الإستقامة والامانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال، كذلك تتضمن النزاهة بأن يتحلّى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم.

كذلك يعد توفر النزاهة شرط أساسي للعاملين في خدمة المصلحة العامة كمراجع الحسابات، حيث إنها لا تتطلب فقط الأمانة لكن تتعدى ذلك لتشمل مجموعة من الصفات ذات العلاقة وهي الإنصاف والشجاعة والأمانة الفكرية.

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

كما أنه في حال غياب القواعد والمعايير والإرشادات أو في حال تضارب وجهات النظر فإنه يتحتم على المهني أن يقوم بإخضاع قراراته وتصرفاته لفحص مدى توافقها مع مبدأ النزاهة.

وقد ورد ضمن مدونة مبادئ وقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أنه يجب أن يكون المراجع نزيهاً وعفيفاً ويجب عليه عدم الإخلال بمصلحة المجتمع من أجل مزايا شخصية، كذلك شددت الهيئة على أن مبدأ النزاهة والأمانة يقتضي بأن يتم الالتزام بنص وروح المعايير الفنية والأخلاقية وعدم تأويل هذه المعايير بما لا تحتل.

بالإضافة إلى ذلك تتطلب النزاهة بأنه لا يتأثر مراجع الحسابات بتضارب المصالح، والتي قد تنشأ إما من دوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية أو علاقات أخرى قد يقوم بها فريق المراجعة المتعاقد أو شركة المراجعة أو فريق عمل الشركة التي تم مراجعة حساباتها أو طرف له علاقة مباشرة بها.

كذلك يقتضي مبدأ النزاهة بأن ال يرتبط اسم مراجع الحسابات بأية تقارير أو معلومات و اتصالات في حال كانت هذه التقارير أو المعلومات تتضمن ما يلي:

- بيانات مالية محرفة أو مضللة.
- تقارير تحتوي على معلومات أو حسابات معدة بإهمال.
- تقارير ومعلومات غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى التضليل.

ثانياً: الموضوعية

مبدأ الموضوعية يعني بأن لا يكون مراجع الحسابات متحيز بين أثناء تأديتهم لمهامهم، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين حتى لا يتأثر حكمهم المهني الخاص بالمنشأة التي يقومون بمراجعة حساباتها، حيث إن مراجعي الحسابات قد يتعرضوا أثناء تأديتهم لمهامهم لحالات قد تضعف من موضوعيتهم، كذلك فإنه من غير العملي تحديد أو وصف هذه الحالات بالتحديد لكن بشكل عام لا يجوز لمراجع الحسابات تأدية خدمات مهنية في حالة وجود علاقة أو تحيز قد يترتب عليها تغيير حكمهم المهني الخاص بالخدمات المقدمة.

كما أن الموضوعية تعد حالة ذهنية تستثني التحيز والحكم المسبق مما يعطي عدالة وإنصاف لجميع القرارات والمسائل التي تتعلق بالمهام التي يقومون بتأديتها، كذلك تتطلب الموضوعية أن لا يتأثر حكم مراجع الحسابات بتضارب المصالح، وتنشأ أهمية مبدأ

الموضوعية بالنسبة لمراجعي الحسابات من أن العديد من القضايا الهامة التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية لا تخضع للحقائق وإنما تخضع لحكم لمراجعي الحسابات.

كما أن الحفاظ على مبدأ الموضوعية يتطلب من مراجعي الحسابات عمل تقييم مستمر لعلاقتهم مع العملاء وكذلك تقييم مدى التزامهم بالمسئولية العامة، إضافة إلى ذلك فإن الموضوعية تعطي قيمة الخدمات التي يقدمها مراجعو الحسابات، حيث إنها تعد إحدى العلامات المميزة لمهنة المحاسبة والمراجعة، و تتطلب الموضوعية من المراجعين بأن يكونوا محايدين ويتمتعون باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماتهم المهنية المتنوعة بحيث لا يكون لهم أية مصالح متعارضة مع مصلحة العمل أو المهنة التي يمارسونها.

ثالثاً: الكفاءة والعناية المهنية اللازمة

يفرض مبدأ الكفاءة والعناية المهنية اللازمة على جميع مراجعي 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.

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

1. تحقيق الكفاءة المهنية.

2. المحافظة على الكفاءة المهنية.

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

كذلك ينبغي على مراجع الحسابات أن يتخذ خطوات معقولة للتأكد من أن الأشخاص الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية يمتلكون مهارات تدريب وإشراف مناسبة، كذلك يجب على المراجعين أن يطلعوا العملاء وأصحاب العمل والمستخدمين الآخرين على القيود الملازمة للخدمات التي يقدمها المراجع.

كما أنه يجب على مراجعي الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامهم ومسئولياتهم تجاه كل من العملاء وأصحاب العمل وكذلك المجتمع، حيث إن مبدأ العناية المهنية يفرض عليهم مسؤولية تقديم الخدمات بسرعة وبدقة مع مراعاة المعايير الفنية والأخلاقية المعمول بها.

رابعاً: السرية

فرض مبدأ السرية على مراجعي الحسابات الامتناع عن التالي:

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

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

كذلك فإنه في بعض الأحيان يتطلب مبدأ السرية بأن يقوم المراجع بالإفصاح عن المعلومات السرية كما في الحالات التالية:

- يكون الكشف عن المعلومات السرية مسموح به قانونياً ومصرح به من قبل العميل أو صاحب العمل.
- يكون الكشف عن المعلومات السرية مطلوب قانونياً مثل: الحصول على وثائق أو أدلة في سياق تنفيذ إجراءات قانونية، أو الكشف عن المعلومات السرية للسلطات المختصة بحيث تمثل هذه المعلومات تعديات وانتهاكات للقوانين.

خامساً: السلوك المهني

إن مبادئ السلوك المهني يلزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك ينبغي على المراجعين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بأن لا يسيئوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن يتمتعوا بالصدق والأمانة، وأن لا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها، وكذلك عدم إبداء أي إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

كذلك إن الالتزام والتقيد بالقوانين واللوائح والأنظمة ذات الصلة يعتبر بمثابة وقاية من عمليات التلاعب والغش المحاسبي الذي يضر بالمصلحة العامة لحساب المصلحة الشخصية.

توصيات الدراسة

وبناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج هذه الدراسة قام الباحث بالإثارة بما يلي:-

- تعزيز الالتزام بقواعد المراجعين والتي تظهر نتائج التحليل ومتوسط الالتزام من خلال:
- 1. زيادة اهتمام المراجعين - من خلال الندوات والمؤتمرات وما في حكمها - من خلال إبراز دور مهنة التدقيق في الحفاظ على الأموال لدعم الاقتصاد بشكل عام.

2. تعزيز استقلالية المراجعين بالامتناع عن قبول المنافع المالية من عملائهم هو أنهم يستحقون أتعابهم مقابل عملهم.
3. حرص المدققين بشكل أكبر على أخذ موافقة مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بشكل مسبق إذا طلب منهم إبداء رأيهم في العمل الذي يقوم به زميل محترف ، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز العلاقات الإيجابية بين المدقق وزملائه.
- زيادة حرص المراجعين على تنمية الكفاءة العلمية والمهارات العملية من خلال المشاركة في الندوات والمؤتمرات التي تعقدتها الهيئات المهنية.
- الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة في دورات المحاسبة لطلبة الجامعات في الأردن.
- التنسيق بين الجامعات الأردنية وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لاستضافة بعض المراجعين من ذوي الخبرة والكفاءة للربط بين النظرية والتطبيق ، من خلال محاضرات وندوات في المجالات المهنية للمراجعة وخاصة في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة. والمراجعة بهدف تعزيز جوانب النظرية التي تطرحها الجامعات وتنمية الوعي الأخلاقي لدى الطلاب الذين يدرسون المحاسبة.

المصادر والمراجع

- علوان ، ب.م ، وسمارة ، د. أ. (2013). مدققو الامتثال لقواعد السلوك المهني على أساس معايير المحاسبة الدولية. المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية ، 3 (3).
- حمدي شحده زعرب, & محمود بكر عبد العال. (2016). مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني" دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة". مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية, 24(2).
- جنديرون ، واي. ، سودابي ، آر ، ولام ، ه. (2006). فحص الالتزام الأخلاقي للمحاسبين المحترفين باستقلالية المدقق. مجلة أخلاقيات العمل ، 64 (2) ، 169-193.
- جيفري ، سي ، ويذرهولت ، إن ، ولو ، س. (1996). التطور الأخلاقي والالتزام المهني ومواقف الالتزام بالقواعد: دراسة للمراجعين في تايوان. المجلة الدولية للمحاسبة، 31 (3) ، 365-379.
- ولاية إيمو ، نيجيريا. (2019، Onyewuchi Veronica). ممارسة التدقيق والأخلاقيات المهنية: دراسة لمراجعين مختارين يمارسون أعمالهم في ولاية إيمو ، نيجيريا. المجلة الدولية للدراسات المتقدمة في الاقتصاد وإدارة القطاع العام ، 7 (1) ، 34-44.

Abstract:

This research aimed to identify the extent to which auditors working in audit firms and offices are committed to professional ethics and rules of professional conduct that regulate, control and control auditors' behavior, identify the rules of professional conduct for certified accountants, and investigate the extent to which external auditors working in audit offices and audit firms in Jordan comply with them. To substantially fulfill the principles of ethical conduct which include (integrity, objectivity, and professional competence, due diligence, confidentiality and professional conduct).