

أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية

د . عبد الوهاب موسى الجعلي محمد

أستاذ المحاسبة المساعد، قسم المحاسبة والتمويل، كلية العلوم الإدارية، جامعة غرب كردفان، السودان -جامعة الجوف -السعودية

د . عبد الرحمن عمر أحمد محمد

أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة بحري، السودان - جامعة الجوف - السعودية

الملخص: هدف البحث إلى التعرف على أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية. ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لتوافقه وطبيعة البحث. وتم توزيع 75 استبانة على أفراد المجتمع، وتم الحصول على 58 استبانة أي بنسبة استرداد 77.3%، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات، تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية. ومن النتائج التي توصل إليها البحث أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة يقلل من التلاعب بالقوائم المالية، وقد تأكد من خلال نتائج التحليل الإحصائي، أن التوافق في مجال الممارسة العملية للمراجعة والتأهيل العلمي للمراجع يؤدي إلى الالتزام بأخلاقيات المهنة. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية التي تتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، وتطوير أداء المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بأخلاقيات مهنة المراجعة، كذلك ضرورة تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة تهتم بأخلاقيات المهنة مما يساهم في تعزيز التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.

الكلمات المفتاحية: المراجعة التحليلية، المحاسبة الخلافة.

المقدمة:

تعتبر الأخلاق المهنية عنصراً مهماً للمهنة التي تنشأ النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وينطبق ذلك على مهنة المحاسبة والمراجعة، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات عاملاً مهماً في نجاحها (صيام، 2006م، ص200)، وأن الأخلاقيات هي عبارة عن معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب والخطأ، وفي مجال المحاسبة تكون الأخلاقيات بمثابة معايير ومقاييس للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (العامري، 2005م، ص134)، ويتمثل 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 الاستثمارات سواء على المستوى الفردي أو على مستوى الدخل الإجمالي (المعتاز، 2008، ص258). وشهد النشاط الاقتصادي تطوراً وتعقيدات هائلة فرضها التطور التكنولوجي وتطور وسائل الاتصال، حيث تعرض الاقتصاد العالمي في السنوات القليلة الماضية إلى العديد من حالات الفشل الإداري، وحدثت أزمات مالية كبيرة أثرت على اقتصاديات العديد من الدول، وقد أدى حدوث هذه الأزمات إلى فقدان الثقة في الأسواق المالية المختلفة ومكاتب المحاسبة والتدقيق، وفي ظل تنامي ظاهرة الفشل الإداري والتلاعب بالقوائم المالية كان لا بد من أن يكون هنالك آليات ووسائل للكشف عنها والحد منها، ونتيجة لذلك زاد الاهتمام بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية.

مشكلة وأسئلة البحث

شهدت مهنة مراجعة الحسابات توسعاً كبيراً خلال السنوات الماضية بسبب المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبريات الشركات في العالم ، حيث زاد الاهتمام بالضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية التي تحكم أداء مراجعي الحسابات ، وقد أبدت المؤسسات المهنية الدولية والإقليمية اهتماماً كبيراً بذلك وأصدرت العديد من القواعد الخاصة بالسلوك المهني للمراجعة وأخلاقيات المهنة .

ويمكن تلخيص مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات التالية :

_ ما أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية ؟

_ ما أثر تأهيل مراجع الحسابات الخارجي علمياً وعملياً في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية ؟

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

1. التعرف إلى أخلاقيات مهنة المراجعة والسلوك الأخلاقي .
2. إدراك أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية .
3. معرفة أثر تأهيل مراجع الحسابات الخارجي علمياً وعملياً في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية .

فرضيات البحث

يقوم البحث باختبار صحة الفرضيات الآتية:

1. يسهم التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية .
2. تأهيل مراجع الحسابات الخارجي علمياً (التأهيل العلمي) وعملياً (الخبرة العملية) يزيد من الالتزام بأخلاقيات المهنة .

أهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث والذي يهتم بدراسة التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة ، من حيث أن الالتزام بأخلاقيات المهنة يمثل الدافع الأساسي لنجاح عملية المراجعة ، وكذلك يكتسب البحث أهميته من الأثر الإيجابي للالتزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة وزيادة ثقة مستخدمي المعلومات ، إذ تمثل ثقة مستخدمي المعلومات المصدر الرئيس لقوة المهنة . كذلك تأتي أهمية هذا البحث لكونه يدرس مدى الحد من التلاعب بالقوائم المالية والنتائج عن التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة في ظل تحديات استخدام المحاسبة الإبداعية الاحترافية .

منهج البحث

اعتمد البحث على المناهج التالية:

1. المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع والاطلاع على الدراسات النظرية والميدانية العربية والأجنبية التي لها علاقة بموضوع البحث مع استقراء وعرض بعض نتائج الدراسات السابقة التي لها علاقة بأخلاقيات مهنة المراجعة ، واستنباط ما يقلل من التلاعب بالقوائم المالية ويدعم التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة .

2. المنهج المقارن للمقارنة بين قواعد السلوك المهني التي يتعين على المراجع الالتزام بها لبيان دورها في الحد من

التلاعب بالقوائم المالية .

حدود البحث

تتمثل حدود البحث في الآتي:

1. حدود مكانية : سوق الخرطوم للأوراق المالية ، ومكاتب المراجعة بالخرطوم .
2. حدود زمانية : اعتمد البحث على البيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة في الفترة 2015 – 2016 م .

ثانياً : الإطار النظري

1. أخلاقيات المهنة

يتضمن هذا الجزء تعريف أخلاقيات المهنة ، ومصادر أخلاقيات العمل الميداني ، وقواعد السلوك الأخلاقي والمهني .

تعريف الأخلاقيات

تعرف الأخلاق لغة بأنها الدين ، والطبع ، والسجية ، والمروءة (الفيروز ، 2005م ، ص 881) ، وترتبط الأخلاقيات بالسلوك الإنساني ، وهي تحمل في مضمونها عادات ، وقيم ، وأفعال معينة ينبغي للإنسان أن يتحلى بها في حياته (التلوع، 1995م ، ص 18) ، وأن أخلاقيات الأعمال هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة (Pride , 2002,p:37) .

وقد عرفت أخلاقيات المهنة بأنها مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (المطيري ، 2012 ، ص 15) ، وتعتبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ ، وبالتالي فإن أخلاقيات مهنة التدقيق ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيم على السلوك المهني والمتعلقة بما هو صحيح وما هو خطأ (العامري ، 2005 ، ص 135) ، ولا يقتصر السلوك الأخلاقي على مراجعي الحسابات أثناء مزاولة مهنتهم ، بل يسري ذلك على سلوكهم خارج المهنة ، كما يسري على غيرهم من الناس (صيام ، 2006م ، ص 204) .

مصادر أخلاقيات العمل المهني

هنالك ثلاثة مصادر رئيسة لأخلاقيات العمل المهني بشكل عام ، هي (Daft , 2003 , p: 49) :

1. القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات : التي تتمثل بالمعايير القانونية الموثقة ، إذ تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات .
2. العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية : حيث تشكل العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية مصدراً مهماً لأخلاقيات العمل المهني ، وخصوصاً المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بأخلاقيات المهنة .
3. الاعتقادات الشخصية للفرد التي من خلالها تتحدد المعايير المرتبطة بسلوك الفرد وحرته في التصرف المناسب وفقاً لذلك .

يرى الباحث أن السلوك الأخلاقي للفرد يتأثر كثيراً بالعادات ، والتقاليد ، والقيم الدينية ، والتشريعات النافذة ، والمعايير الشخصية ، والحاجات الفردية ، وكذلك يتأثر السلوك الأخلاقي بالبيئة الخارجية .

قواعد السلوك الأخلاقي

هنالك العديد من العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات ، نجد منها (عبد العال ، 2015م ، ص 24،25) :

1. التشريعات

يقصد بالتشريعات دستور الدولة والقوانين الأخرى المنبثقة عنه ، بالإضافة إلى أنظمة الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح المعمول بها على اختلافها والتي تبحث في أخلاقيات العمل من حيث الانتظام بالدوام والتقييد بقواعد الجدارة والاستحقاق وتغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة ، وعدم قبول الرشوة ، حيث أن لهذه التشريعات

دور كبير في توجيه سلوك مراجع الحسابات ، وكذلك توضح السلوكيات التي يجب على مراجع الحسابات أن يلتزم بها خلال تأديته لمهامه ، كذلك الحال بالنسبة لقانون العمل الذي يتم وضعه من قبل وزارة العمل حيث أن له دور كبير في توعية المراجع الحسابات بالسلوكيات والواجب إتباعها ، كذلك توضح التشريعات لصاحب العمل نهجاً واضحاً في التعاملات بناءً على أسس معروفة سليمة .

2 . البيئة الاجتماعية

إن البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها مراجع الحسابات بدءاً من المنزل مروراً بالأصدقاء والعمل تؤثر بشكل كبير على سلوكيات مراجع الحسابات واتجاهاته وقراراته وتصرفاته السلوكية ، حيث أنها البيئة التي تجمع بين المنزل والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه وما يسوده من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية تساهم بشكل كبير في تشكيل سلوك مراجع الحسابات وتكوين اتجاهاته ، حيث أن هذه الاتجاهات والممارسات والسلوكية تنمو وتتطور مع تطور مراجع الحسابات في مسيرته المهنية .

3 . البيئة الاقتصادية

لا شك أن مستوى المعيشة والأوضاع الاقتصادية تسهم بشكل كبير في تشكيل الاتجاهات السلوكية والأخلاقية التي يتحلى بها مراجع الحسابات ، حيث أنها 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 .

يستنتج الباحث أن كل من التشريعات والبيئة الاجتماعية والاقتصادية لها دور كبير على أداء مراجع الحسابات ، حيث تمثل التشريعات المرجعية الرئيسة في تحديد ما هو صحيح وما هو خاطئ ، ويتأثر سلوك المراجع كثيراً بالبيئة الاجتماعية والاقتصادية في مسيرته المهنية .

قواعد السلوك المهني

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 والعملاء وغيرهم (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 1997م ، ص 9) ، وعرفت بأنها مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تلزم جميع الفئات والأفراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسئولياتهم المنوطة بهم ومختلف أعمالهم من أخذ وعطاء وبيع وشراء وغيرها (الزنيبات ، 2010م ، ص 109) ، وعرفت قواعد السلوك المهني على أنها القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها ، حيث يتوقع الجمهور إتباعها من قبل أعضاء المهنة (الحمود ، 1994م ، ص 325) .

يرى الباحثان أن قواعد السلوك المهني يمكن تعريفها بأنها الأسس والقواعد التي يجب على المهني التمسك بها ، حيث يتم توجيهها والتحكم بها بغرض مساعدة مراجعي الحسابات نحو التطبيق السليم لمعايير المراجعة .

وتمثل قواعد السلوك المهني الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المراجع في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة ، وتمثل هذه القواعد في الآتي (العجبي ، 2011م ، ص 19 ، 20) :

1 . عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين ، وترتبط هذه القاعدة بمعيار الأمانة والنزاهة والموضوعية .

2 . بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة ، وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة .

3 . أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي .

4 . حفظ أسرار العملاء وعم إفشائها ، ويرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة .

5. أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله ، مثل الأتعاب المشروطة .
6 . مراعاة كرامة المهنة ، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسيئ لسمعة المهنة .
7 . مراعاة زملاء المهنة ، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمسة أو عمولة للحصول على العملاء ، ولا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمراجعين .
وتضمنت مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي (IESBA) المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عشرة قواعد توضح بشكل تفصيلي كيفية التعامل بطريقة مهنية وأخلاقية مع المواقف التي تواجه مراجعي الحسابات (عبد العال ، 2015م ، ص 39 ، 40):

1 . التعيين المهني

عند قبول علاقة عميل جديد يجب على مراجع الحسابات أن يدرس إذا ما كان هذا القبول قد يخلق أية تهديدات تحيد عن الالتزام بالمبادئ الأساسية .

2 . تضارب المصالح

على المراجع أن يتخذ الخطوات اللازمة لتحديد الظروف التي يمكن أن ينشأ عنها تضارب في المصالح والتي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية .

3 . الآراء الثانية

هنالك بعض الحالات يُطلب فيها من المراجع إبداء رأياً ثانياً حول تطبيق معايير المحاسبة ، أو مراجعة الحسابات ، أو إعداد التقارير ، أو غيرها من المعايير والمبادئ ، وقد يؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية .

4 . الأتعاب والأنواع الأخرى الأجور

قد تنشأ بعض التهديدات المحتملة للمبادئ المحاسبية عند دخول مراجع الحسابات في مفاوضات تتعلق بالخدمات المهنية التي يقدمها .

5 . تسويق الخدمات المهنية

عندما يتحصل مراجعو الحسابات على عمل جديد من خلال الإعلانات أو وسائل التسويق الأخرى ، فقد يكون هناك تهديدات محتملة للمبادئ الأساسية .

6 . الهدايا والضيافة

قد يُعرض على المراجع أو أحد المقربين من أفراد عائلته هدايا وضيافة من أحد العملاء ، ويؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية .

7 . الوصايا على أصول الزبائن

يجب على مراجعي الحسابات ألا يتولوا الوصايا على أموال أو أية أصول أخرى للعملاء إلا إذا سمح لهم بذلك بقوة القانون .

8 . الموضوعية - كافة الخدمات

يجب على مراجع الحسابات عند القيام بتقديم أية خدمات مهنية أن يحدد ما إذا كان هناك تهديدات للالتزام بمبدأ الموضوعية ، والتي قد تكون ناتجة عن وجود مصالح أو علاقات من عملاء أو مدراء أو مسئولين أو موظفين .

9 . الاستقلالية - مراجعة الحسابات

تخص هذه القاعدة متطلبات الاستقلالية لكل من عمليات مراجعة الحسابات ، والتي هي بمثابة تعاقدات لتقديم خدمات تأكيد سيقوم مراجعي الحسابات بالتعبير عنها كاستنتاج للقوائم المالية ، وتشمل هذه العمليات إصدار

تقرير يُعقب على جميع القوائم المالية ، حيث أن الاستقلالية تتضمن كل من الاستقلالية الفكرية واستقلالية المظهر ، ويقصد بالاستقلالية الفكرية الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تُضعف الحكم المهني ، بحيث تبيح للمراجع التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية ، أما استقلالية المظهر فهي تجنب الحقائق والظروف الهامة بحيث يستنتج طرف ثالث يكون مطلع وعامل ويتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية شركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد .

10 . الاستقلالية - خدمات التأكيد الأخرى

تتضمن هذه القاعدة متطلبات الموضوعية لخدمات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة الحسابات ، بحيث أن خدمات التأكيد تم تصميمها من أجل تعزيز درجة الثقة لدى المستخدمين ذوي العلاقة حول نتيجة تقييم أو قياس مسألة معينة مخالفة للمعايير ، كما أن الالتزام بمبدأ الموضوعية الأساسي يتطلب أن يكون مراجع الحسابات مستقلاً عند تقديم خدمات تأكيد العملاء .

يستنتج الباحثان أن قواعد السلوك المهني هي موجبات ، وإرشادات ، ومعايير تفصيلية تعمل على زيادة الثقة في عملية المراجعة من خلال بزل العناية المهنية ، وذلك بغرض زيادة الإفصاح والشفافية وتمكين الثقة لدى المستخدمين ، وحفظ أسرار العملاء مع مراعاة كرامة المهنة ، والمسئولية المهنية ، والأمانة والاستقامة ، والموضوعية والحيادية .

2 . القوائم المالية

القوائم المالية هي عبارة عن المخرجات الأساسية للنظام المحاسبي ، وهي الوسيلة الرئيسية التي تستخدم لإبلاغ الأطراف الداخلية والخارجية بالمعلومات التي تم إعدادها وتجميعها في الحسابات المالية بصورة دورية ومنتظمة (<http://iasplus.com>) ، والقوائم المالية هي إعادة عرض مالي منظم للموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة ، وغالباً ما تكون سنة واحدة (IASC : P 10) ، وعرفت القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة تصويرية لواقع المؤسسات مالياً واقتصادياً لفترة نشاط المؤسسة موضحة المركز المالي وصافي الدخل والتغيرات في العمليات التشغيلية والاستثمارية ، وأثر ذلك على قرارات المستخدمين (AASB, 2004 , P : 7) ، وتنقسم القوائم المالية إلى أربعة قوائم رئيسية ، تعتبر نتائج العمل المحاسبي والتي لا بد من أن تحتفظ بأعلى درجات الجودة وهي (الشلتوني ، 2015 ص 28):

1 . قائمة الدخل .

2 . قائمة المركز المالي .

3 . قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

4 . قائمة التدفقات النقدية .

أهمية القوائم المالية

تتمثل أهمية القوائم المالية في الآتي (شاهين ، 2011م ، ص 67):

1 . تقييم مخاطر الاستثمار ، والقدرة على سداد توزيعات الأرباح للمستثمرين .

2 . تقييم قدرة المنشأة على الاستقرار ، والربحية ، وتوفير الأجور ، ومعاشات التقاعد ، وفرص العمل .

3 . تقييم القدرة على تسديد الالتزامات ، والوفاء بفوائد وأقساط القروض ، والاستمرارية على التعامل .

4 . المساعدة في سن القوانين والتشريعات المالية في الدولة .

أهداف القوائم المالية

تتمثل أهداف القوائم المالية في الآتي (الشلتوني ، 2005م ، ص 27):

1 . توفير معلومات تساعد المستخدمين في اتخاذ القرار ، وتوقع التدفق النقدي من حيث القيمة والتوقيت .

2. توجيه مصادر الأموال نحو الاستخدامات المؤدية إلى نمو النشاط .
3. توفير معلومات عن النشاط وقدرته على توليد الأرباح .
4. بيان مصادر الأموال ، واستخداماتها ، والتغيرات الطارئة عليها خلال الفترة .
5. توفير معلومات عن المركز المالي .
6. توفير معلومات عن النشاط التشغيلي .
7. تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات .
8. تساعد المستثمرين على التنبؤ لمستقبل استثماراتهم ، والتدفق النقدي المتوقع .

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكية الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية بأنها تميز المعلومات الأفضل (الأكثر نفعاً وفائدة) عن تلك الأقل نفعاً لغرض اتخاذ القرار (دهمش ، 1995م ، ص 31) ، وتمثل خصائص المعلومات المحاسبية في الآتي (FASB , Concept, 1980 , p 20) :

1. الملائمة

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا أثرت في سلوك متخذ القرار ومتغيرات نموذج اتخاذ القرار أيضاً بما يساعد المستخدمين على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية ، أو تصحيح وتنقيح معتقداتهم وتقييماتهم السابقة (الدهراوي ، 2003 م ، ص 29).

2. الثقة

عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB الموثوقية بأنها خاصية نوعية في المعلومات المحاسبية بموجبها يتحقق خلو تلك المعلومات من الخطأ والانحياز وتتضمن الصدق في التمثيل والتعبير عن مغذي الأحداث بصورة حقيقية ، وتعتمد خاصية الثقة في المحاسبة على الصدق في القياس والتعبير ، ومربوطة بخاصية الإثبات والتحقق لمستخدم المعلومات التي تعتمد على النوعية والمثالية (عاشور ، 2002م ، ص 28)

3. القابلية للمقارنة

تعني القابلية للمقارنة أن يكون بالإمكان مقارنة المعلومات المحاسبية لذات المنشأة بشأن عنصر أو علاقة معينة بين بندين أو أكثر من عناصر القوائم المالية ، رأسياً عبر عدد من الفترات المحاسبية من جهة ، أو إمكانية مقارنة هذه المعلومات بتمثيلها لدى منشآت مماثلة أخرى تعمل في نفس الصناعة من جهة أخرى (فودة ، 1998 م ، ص 38).

4. الثبات

يقصد به الثبات والانتظام في تطبيق الأساليب والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى داخل الشركة ، وهذا يحقق إمكانية المقارنة بين نتائج الشركة على مر الزمن ويحول دون ظهور تغيرات تنتج عن تغيير الأساليب والقواعد المحاسبية (لطي ، 2007م ، ص 197).

يستنتج الباحثان أن الوحدة المحاسبية تعتبر ثابتة في استخدامهما للطرق المحاسبية عند تطبيق نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ، ولا يعني هذا أن الشركات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة لأخرى ، وذلك لأن المتغيرات البيئية قد تفرض على الشركة تغيير بعض الطرق والقواعد المحاسبية التي تستخدمها مما يؤدي إلى توفير معلومات أفضل لأغراض اتخاذ القرارات ، وهنا يجب الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير ومبرر إجراءه .

مستخدمو القوائم المالية

يتم إعداد القوائم المالية لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المنشأة ، ويمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين هما (المجهلي ، 2009م ، ص 99) :

1. المستخدمون ذوي المصلحة المباشرة في الشركة وهم:

أ. الملاك

يهتم ملاك المنشأة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم بشأن الإبقاء أو بيع الأصول ، ويركزون على المخاطر الضمنية والعائد المتحقق حالياً ، والمتوقع تحققه مستقبلاً.

ب. الدائنون

هم تجار البضائع والخدمات التي تزود المنشأة بمنتجاتها السلعية والخدمات. ويهتم قطاع الدائنون بالمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم بشأن مدى استمرار تعاملهم مع المنشأة.

ج. العمال والموظفون

ويهتم هذا القطاع من المستخدمين بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المنشأة ، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم القدرة على استمرار المنشأة ودفع مكافآتهم وتعويضاتهم (الحسيني ، 2007م ، ص 39).

د. المقرضون

هم دائنو المنشأة من المقرضين كالمصارف، أو حملة السندات، أو صناديق التنمية، أو المؤسسات المالية ، وتهتم هذه الفئة بالمعلومات التي تساعد في معرفة ما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف يتم دفعها في تواريخ الاستحقاق ، وبالتالي يركزون على الضمانات التي توفرها المنشأة .

هـ. المنافسون .

و. الوزارات والمؤسسات الحكومية (صلاح الدين ، 2005م ، ص 20).

2. المستخدمون ذوي المصلحة غير المباشرة في الشركة

تشمل كل فئات مستخدمي القوائم المالية ذوي الدور في التأثير على نوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها لمستخدمي المصلحة المباشرة وهم (الشلتوني ، 2015م ، ص 34):

أ. محللي القوائم المالية .

ب. سمسرة البورصة .

ج. اتحادات العمال والموظفين .

د. الوكالات والهيئات الحكومية .

هـ. الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية .

و. مكاتب تدقيق الحسابات .

وقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية في الإطار العام للمعايير بعض الأغراض المشتركة بين أكثر فئات المستخدمين وهي:

1. تحديد متى يتم الشراء أو الاحتفاظ في حقوق الملكية أو بيعها .

2. تقييم مدى قيام الإدارة بمسئولياتها .

3. تقييم مدى قدرة المنشأة على توفير منافع لموظفيها .

4. تقييم درجة الأمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمنشأة .

5. تحديد السياسات الضريبية .

6. تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعات الأرباح .

7. تحضير واستخدام إحصاءات الدخل القومي .

8 . تنظيم وإدارة نشاطات المنشأة .

يستنتج الباحثان من خلال أنواع مستخدمي القوائم المالية أن كل من المستخدمون ذوي المصلحة المباشرة وغير المباشرة يهتمون بتقييم مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها ومسئولياتها تجاه الغير ، وكذلك تقييم درجة الخطر والسياسات التي تتخذها المنشأة فيما يتعلق بالضرائب وتوزيع الأرباح أو احتجازها .

ثالثاً: الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع أخلاقيات المهنة ومن هذه الدراسات نجد :

1 . دراسة : Oliver and Amat , 2003

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على الممارسات المحاسبية الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة ، وتقييم عمليات التلاعب في الحسابات بالمؤسسات ، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات تهدف إلى تحسين صورتها المالية ، ولذا يتم التلاعب بنسب الإنفاق ، وأن معظم أساليب التلاعب في الأصول غير الملموسة للمؤسسات كانت تستهدف ترغيب المؤسسات المصرفية لمنح المؤسسات قروضاً عند طلب ذلك .

2 . دراسة : فاطمة جاد الله وسوزان زهني 2008 م

هدفت الدراسة إلى وضع إطار متكامل لدراسة أخلاقيات العمل ، وتوصلت الدراسة إلى أن التوعية بأخلاقيات العمل وتعميقها في المؤسسات على اختلاف أنواعها يؤدي إلى تدعيم التفكير الأخلاقي لدى العاملين ، وتوصلت كذلك إلى أن هنالك اختلافات جوهرية في التوجهات الأخلاقية للمراجع عن المدير وكذلك توجهات المراجع عن الشريك ، بينما لا توجد اختلافات في التوجهات الأخلاقية باختلاف العمر والمؤهل والخبرة .

3 . دراسة : Lang T . K 2010

هدفت الدراسة إلى دعم وتقوية الجوانب الأخلاقية والمهنية من خلال دراسة مدى إدراك وفهم وتصور طلاب المحاسبة للسلوك الأخلاقي ، وتوصلت الدراسة إلى أن تصور الأفراد تجاه الحالات الأخلاقية قد يتأثر بناءً على اختلاف الوضع الوظيفي أو الجنس ، كذلك يتأثر بمخاطر العقوبات والتهديدات المحيطة ، كما أنه كلما زاد فهم وإدراك الطلاب لأهمية السلوك الأخلاقي ، كلما عزز ذلك فائدة التدريب المهني المستقبلي الذي سيتلقونه مما يعزز التزامهم بالسلوك الأخلاقي .

4 . دراسة : صالح عبد الرحمن السعد 2011م

هدفت الدراسة إلى التعرف على بعض العوامل التي قد تؤثر على سلوك مراجع الحسابات في بيئة المراجعة السعودية ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين في بيئة المراجعة السعودية يترددون كثيراً في اتخاذ القرارات غير الأخلاقية ، مما يعني أن لديهم وازعاً أخلاقياً يردعهم عن الموافقة على مثل تلك المواقف ، وتوصلت الدراسة إلى المراجعون يرفضون المواقف غير الأخلاقية التي تضمنتها الدراسة. وأن هنالك مجموعة وسائل تساعد في دعم أخلاقيات المهنة في بيئة المراجعة السعودية .

5 : دراسة : Ussahawanitchakit 2012

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر أخلاقيات مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة لمراجعي الحسابات المعتمدين ، وتوصلت الدراسة إلى أن أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على قيم مهنة المراجعة ، وكذلك على جودة مهنة المراجعة ، وان قيم مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة ، وبالتالي يتضح أن أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر دافعاً وموجهاً رئيسياً لكل من قيم المراجعة وجودة المراجعة .

6 . دراسة : خالد عطا الله الطراونة 2013م

اهتمت الدراسة بتحليل العلاقة بين أثر أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية ، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأخلاقيات الأعمال (الاستقلالية ،

الموضوعية ، الأمانة والاستقامة ، النزاهة والشفافية) على تحقيق الميزة التنافسية (تخفيض التكلفة ، الابتكار والتجديد (في الشركات الصناعية الأردنية .

7 . دراسة : طارق حماد المبيضين 2014 م

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المحاسبة في التأثير في الالتزام المهني للمحاسب ، وذلك من خلال تحديد تأثير الالتزام المهني بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وتحديد تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على عدالة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الالتزام المهني للمحاسب وانعكاس هذه الأخلاقيات على تحقيق عدالة المعلومات المحاسبية في العمل .

وباستعراض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع أخلاقيات المهنة يتضح أن هذه الدراسات قد أسهمت في

توضيح الآتي :

_ يتم التلاعب في القوائم المالية للمؤسسات بهدف تحسين الصورة المالية .

_ أن التوعية بأخلاقيات العمل وتعميقها في المؤسسات على اختلاف أنواعها يؤدي إلى تدعيم التفكير الأخلاقي

لدى العاملين.

_ كلما زاد فهم وإدراك الطلاب لأهمية السلوك الأخلاقي ، كلما عزز ذلك فائدة التدريب المهني المستقبلي الذي سيتلقونه مما يعزز التزامهم بالسلوك الأخلاقي .

_ أن المراجعين في بيئة المراجعة السعودية يترددون كثيراً في اتخاذ القرارات غير الأخلاقية ، مما يعني أن لديهم

وازعاً أخلاقياً يردعهم عن الموافقة على مثل تلك المواقف.

_ أن أخلاقيات مهنة المراجعة تؤثر بشكل ايجابي على قيم مهنة المراجعة ، وكذلك على جودة مهنة المراجعة.

أما ما يميز هذا البحث عن البحوث السابقة فأنها جمعت بين هذه الدراسات لتحديد أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية، حيث ربطت الدراسة بين موضوع أخلاقيات المهنة وموضوع التلاعب في القوائم المالية. أن بعض الدراسات السابقة قد ركزت على دراسة أخلاقيات المهنة بشكل عام دون التطرق إلى أثرها في الحد من التلاعب بالقوائم المالية .

رابعاً : الدراسة الميدانية

تناولت هذه الدراسة اختبار فرضيات البحث من خلال تحليل البيانات التي قام الباحث بجمعها بواسطة قائمة استقصاء للحصول على المعلومات اللازمة التي تمكن الباحث من اختبار فرضيات البحث . وتم استخدام الوسط الحسابي والتوزيع التكراري والنسبي، وتم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences واختبار مربع كاي لدلالة الفروق للحصول على نتائج بقدر الإمكان .

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين لكبرى الشركات المساهمة والمدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ، ومكاتب المراجعة بالخرطوم وطلاب الدراسات العليا والأكاديميين بالجامعات السودانية ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحث بتوزيع 75 استبيان على المستهدفين ، وقد استجاب 58 فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة ، أي ما نسبته 77.03% .

وتكون الاستبيان من جزء أول يشمل مقدمة توضح الغرض منها ، ثم البيانات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني ، التخصص ، المركز الوظيفي ، سنوات الخبرة ، مجال النشاط) ، ثم الجزء الثاني ويتضمن 16 عبارة تعكس آراء أفراد العينة حول موضوع البحث.

اختبار صحة الفرضيات

أولاً : نتائج اختبار الفرضية الأولى: يسهم التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية .

الجدول رقم (1)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الأولى

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	اهتمام مراجع الحسابات بالموازنة بين مصالح جميع الأطراف يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية .	4.57	0.66	85.6
2	التزام مراجع الحسابات بالقيم الإيمانية يزيد من مصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية .	4.54	0.54	67.4
3	التزام مراجع الحسابات بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة يقلل من التلاعب بالقوائم المالية .	4.63	0.76	87.0
4	تمتع مراجع الحسابات بالأمانة والمسئولية والثقة يحقق خلو معلومات القوائم المالية من الخطأ والتحيز .	4.67	0.64	50.2
5	رفض مراجع الحسابات لقبول الهدايا والمزايا يزيد من مصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية .	4.91	0.97	80.4
6	مواكبة مراجع الحسابات للمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية يقلل من التلاعب بالقوائم المالية .	4.85	0.88	76.2
7	توفر الكفاءة المهنية والمهارة الفنية لمراجع الحسابات يزيد من المقدرة على اكتشاف الأخطاء ومنع التلاعب بالقوائم المالية .	4.48	0.61	85.0
8	توقيع الجزاءات على مراجع الحسابات في حالة عدم التزامه بتطبيق المعايير يؤدي إلى التقليل من التلاعب بالقوائم المالية .	4.48	0.50	62.8

يبين الجدول (1) أن الفقرة الثالثة التي تنص على (رفض مراجع الحسابات لقبول الهدايا والمزايا يزيد من مصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية) قد احتلت الترتيب الأول بين فقرات الفرضية الأولى ، وهذا يعني أن رفض مراجع الحسابات لكل ما يقدم له من هدايا وحوافز ورشوة يزيد من مصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية ، ويقلل كذلك من حجم التلاعب الذي تتعرض له تلك القوائم . . وحققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً بلغ 4.91، وبأهمية نسبية 80.4 . أما أقل الفقرات تأثيراً حسب رأي عينة الدراسة فهي (توقيع الجزاءات على مراجع الحسابات في حالة عدم التزامه بتطبيق المعايير يؤدي إلى التقليل من التلاعب بالقوائم المالية) حيث حققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً 4.48، وبأهمية نسبية بلغت 62.8، وبلغ المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية 4.32 ، وبأهمية نسبية بلغت 86.4 ، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الأولى أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس ، تم اختبار One Sample T – test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بمتغيرات الفرضية الأولى والجدول (2) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها :

الجدول (2)

اختبار One Sample T – test لفقرات الفرضية الأولى

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
يسهم التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية .	4.32	0.53	24	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية وهي معنوية عند مستوى 0.000. وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة يسهم في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية . لذا تقبل الفرضية الأولى بمستوى ثقة 95 % .

ثانياً : نتائج اختبار الفرضية الثانية : تأهيل مراجع الحسابات الخارجي علمياً (التأهيل العلمي) وعملياً (الخبرة العملية) يزيد من الالتزام بأخلاقيات المهنة .

الجدول رقم (3)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	اهتمام مراجع الحسابات بالتطورات العلمية في مجال المحاسبة والمراجعة يزيد من الالتزام بأخلاقيات المهنة .	4.59	.68	91.8
2	التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المهنية والدولية يزيد من الالتزام بأخلاقيات المهنة .	4.53	.54	90.6
3	تمتع مراجع الحسابات بالمهارات الفنية (سرعة البديهة - الذكاء) في مجال المحاسبة يساعد في الالتزام بأخلاقيات المهنة .	4.59	.75	91.8
4	يؤدي التوافق في مجال الممارسة العملية للمراجعة والتأهيل العلمي للمراجع إلى الالتزام بأخلاقيات المهنة .	4.66	.64	93.2
5	توفر التأهيل العلمي دون الخبرة العملية لمراجع الحسابات يُعيق الالتزام بأخلاقيات المهنة .	4.86	.96	97.2
6	توفر الخبرة العملية دون التأهيل العلمي لمراجع الحسابات يُعيق الالتزام بأخلاقيات المهنة .	4.83	.88	96.6
7	استعانة مراجع الحسابات بموظفين لديهم خبرة عملية ومعرفة علمية كافية يزيد من الالتزام بأخلاقيات المهنة .	4.48	.63	89.6
8	تأهيل مراجع الحسابات علمياً وعملياً يساعد في الحد من التلاعب بالقوائم المالية .	4.45	.50	89.0

يبين الجدول (3) أن الفقرة الخامسة (توفر التأهيل العلمي دون الخبرة العملية لمراجع الحسابات يُعيق الالتزام بأخلاقيات المهنة) قد احتلت الترتيب الأول بين فقرات الفرضية الثانية ، وهذا يعني أن التأهيل العلمي دون الخبرة العملية لمراجع الحسابات غير كاف للالتزام بأخلاقيات المهنة ، ومن الأفضل أن يتمتع مراجع الحسابات بالخبرة العلمية والعملية معاً . وحققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً بلغ 4.46 ، وبأهمية نسبية 97.2 ، أما أقل الفقرات تأثيراً حسب رأي عينة الدراسة فهي الفقرة الثامنة (تأهيل مراجع الحسابات علمياً وعملياً يساعد في الحد من التلاعب بالقوائم المالية) حيث حققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً 4.45 ، وبأهمية نسبية بلغت 89.0 ، وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية الثانية 4.38 ، وبأهمية نسبية بلغت 87.6 ، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من

أفراد العينة لفقرات الفرضية الثانية أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس ، تم اختبار One Sample T – test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بفقرات الفرضية الثانية والجدول (4) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:
الجدول (4)

اختبار One Sample T – test لفقرات الفرضية الثانية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
تأهيل مراجع الحسابات الخارجي علمياً (التأهيل العلمي) وعملياً (الخبرة العملية) يزيد من الالتزام بأخلاقيات المهنة.	4.64	0.41	29	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية وهي معنوية عند مستوى 0.000. وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن تأهيل مراجع الحسابات الخارجي علمياً (التأهيل العلمي) وعملياً (الخبرة العملية) يزيد من الالتزام بأخلاقيات المهنة. لذا تقبل الفرضية الثانية وبمستوى ثقة 95 %.

خامساً: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

- هدف البحث إلى التعرف إلى أخلاقيات مهنة المراجعة والسلوك الأخلاقي، وكذلك إدراك أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية ، والتعرف على أثر تأهيل مراجع الحسابات الخارجي علمياً وعملياً في التقليل من التلاعب بالقوائم المالية ، وقد توصل البحث إلى النتائج التالية:
- كلما زاد التزام مراجع الحسابات الخارجي بالقيم الإيمانية والالتزام الديني كلما زاد تمسكه والتزامه بالسلوك الأخلاقي والمهني .
- أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة يقلل من التلاعب بالقوائم المالية.
- رفض مراجع الحسابات الخارجي لقبول الهدايا والمزايا يزيد من مصداقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية.
- أن مواكبة مراجع الحسابات للمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية تؤثر إيجاباً على سلوكه المهني والأخلاقي والتزامه بقواعد السلوك المهني
- توفر الكفاءة المهنية والمهارة الفنية لمراجع الحسابات يزيد من المقدرة على اكتشاف الأخطاء ومنع التلاعب بالقوائم المالية.
- توقيع الجزاءات على مراجع الحسابات في حالة عدم التزامه بتطبيق المعايير يؤدي إلى التقليل من التلاعب بالقوائم المالية.
- يؤدي التوافق في مجال الممارسة العملية للمراجعة والتأهيل العلمي للمراجع إلى الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- تأهيل مراجع الحسابات علمياً وعملياً يساعد في الحد من التلاعب بالقوائم المالية.

التوصيات:

بعد استعراض النتائج يوصي الباحث بما يلي :

1. ضرورة تنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة في مجال أخلاقيات مهنة المراجعة .

- 2 . أهمية التنسيق بين الجامعات والمؤسسات التعليمية المهتمة بمجال المحاسبة والمراجعة والجمعيات المهنية والعاملين بالمهنة من أجل الارتقاء وتطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملية لممارسي المهنة .
- 3 . الاهتمام بمواكبة التطورات التي تحدث في مجال المهنة ، والعمل على تطوير وتحديث القوانين الخاصة بمزاولة المهنة .
- 4 . تشجيع وتحفيز إجراء الأبحاث العلمية في مجال أخلاقيات مهنة المراجعة .
- 5 . إضافة مقرر خاص بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الخطط الدراسية لأقسام المحاسبة بالجامعات .

المراجع :

- الدهراوي ، كمال الدين ، مدخل معاصر في نظام المعلومات المحاسبية (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م). الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، (السعودية : قواعد آداب وسلوك المهنة ، 1997 م) .
- الزنيبيات ، علي عبد القادر ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (عمان : دار وائل للنشر ، 2012م) .
- الحمود ، تركي راجي ، قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل (قطر : جامعة قطر ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، 1994م) .
- لحسيني، خالد ، مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقرير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية (غزة : الجامعة الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007 م) .
- الطراونة ، خالد عطا الله ، ومحمد منصور ، أثر أخلاقيات الأعمال والمسئولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية (الأردن : جامعة مؤتة ، المؤتمر الدولي الثاني لكلية إدارة الأعمال ، الفرص الإدارية والاقتصادية في بيئة الأعمال التنظيمية ، 2013م) .
- المبييضين، طارق حماد ، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في الالتزام المهني للمحاسب (مصر : مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 18 عدد 4، 2014م) .
- المجهلي، ناصر ، الاعتراضات الضريبية أسبابها و سبل معالجتها من وجهة نظر كل من دائرة ضريبة الدخل والمكلفين (الأردن : جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009م) .
- المطيري ، عبد الرحمن مخلص ، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية (الأردن : عمان ، جامعة الشرق الأوسط ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) .
- لمعتاز، إحسان بن صالح ، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة (السعودية : جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ، مجلد 22 عدد 1 ، 2008م) .
- السعد ، صالح عبد الرحمن، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، مجلد 48 ، عدد 1 ، 2011م) .
- العامري، صالح مهدي ، الإدارة والأعمال (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2005م) .
- العجمي ، مناع فهد علي ، أثر الأزمة المالية العالمية على ثقة مستخدمو البيانات المالية في مهنة المحاسبة في دولة الكويت (عمان : جامعة الشرق الأوسط ، 2011 م) .
- الفيروز ، أيادي ، القاموس المحيط (بيروت : مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر ، 2005م) .
- الشلتوني ، فايز ، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية (غزة : الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005 م) .

- الشلتوني ، صبحي معروف ، العوامل المؤثرة على ثقة مفتش ضريبة الدخل بالقوائم المالية في قطاع غزة طبقاً لقواعد السلوك المهني (غزة : الجامعة الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2015 م) .
- التلوع، أبو بكر ابراهيم ، الأسس النظرية للسلوك الأخلاقي (بنغازي : منشورات جامعة بنغازي ، 1995م) .
- جاد الله ، فاطمة وسوزان ذهني ، إطار متكامل لأخلاقيات العمل بالتطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة (القاهرة : مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 70 ، 2008 م) .
- دهمش،نعيم حسني ، القواعد المالية والمبادئ الأساسية المقبولة قبولاً عاماً (عمان : الأردني للطباعة والنشر ، 1995م) .
- لطفي، أمين السيد أحمد ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2007 م) .
- عاشور، عصاف سيد أحمد ، دور معايير المحاسبة في تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية (طنطا: المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني ، 2002م) .
- عبد العال ، محمود بكر ، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني (غزة : الجامعة الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2015م) .
- فودة ، شوقي السيد ، نحو نموذج مقترح لتحليل العلاقة بين المعلومات المحاسبية المنشورة وسلوك أسعار الأسهم في بورصة الأوراق المالية المصرية (المنوفية : جامعة المنوفية، مجلة آفاق جديدة ، 1998 م) .
- صيام ، وليد ، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني (السعودية : جامعة الملك عبد العزيز ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، عدد 2 ، 2006م) .
- صلاح الدين ، نادر ، مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية (فلسطين : جامعة النجاح الوطنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م) .
- شاهين ، علي ، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي (غزة : مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع ، 2011م) .
- Australian Accounting Standards Board AASB .
- Daft R,L, (2003) Management , South – Western &College Publishing Co ., Canada .
- International Financial Reporting Standards IFRS .
- International Accounting Standard Committee IASC .
- Lang T. K., Hall, D. & Jones , R.C . (2010) Accounting Student of Ethical Behavior : Insight into Future Accounting Professionals . Academy of Educational Letters of Social and Humanistic Sciences, Vol. 14, No.2.
- Oliver . E , Amat . O , (2003) Ethics and Creative Accounting : Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain, University Of Pompous Fabra, Economics and Business **working paper** , No. 732. Available in www.upf.edu.
- Pride ,W. M and Ferrell , O.C (2002) Marketing Concepts and Strategies , Boston : Houghton Mifflin Company .
- Ussahawanitchakit P. (2012) Relationships among Audit Ethics, Audit Morality and Audit Quality of Certified Public Accounting (CPAs) In Thailand. Journal of Academy of Business and Economics Vol.12, No.4 .