



جامعة القادسية  
كلية الإدارة والاقتصاد  
قسم الدراسات المالية والمصرفية

مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بقواعد السلوك  
المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين من  
وجهة نظر مراقبي الحسابات وادارة الشركات  
(دراسة ميدانية)

إعداد

م. فراس خضير الزبيدي

٢٠١٢

## المخلص

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وقد بلغ حجم العينة المشمولة بالدراسة لفئة مراقبي الحسابات ٥٠ وفئة إدارات الشركات ٨٠ شركة وقد استخدم الباحث المتوسط المرجح (Weighted) ثم يحدد الاتجاه (Attitude) حسب قيمة المتوسط المرجح وقد توصلت الدراسة الى جملة من الاستنتاجات اهمها .

(هناك اتفاق مقبول الى حد ما من قبل مراقبي الحسابات وإدارات الشركات بشأن التزام مراقبي الحسابات بواجباتهم والمحظورات ومسئوليتهم عن الإهمال والتقصير التي تضمنتها قواعد السلوك المهني وان هناك نوعا ما تباين في اجابات مراقبي الحسابات وادارة الشركات).

## **Abstract**

**This study aims to know the extent to commitment of auditors with rules of professional conduct issued by the Iraqis Association of Accountants and Auditors , the size of the sample has reached under study for a class of auditors 50 and the category of companies management 80 companies , The researcher used the average reference (Weighted) then determines the direction (Attitude) by the average value the study found reference to a number of the most important conclusions.**

**(There is an acceptable agreement to some extent by the auditors and the departments of companies on it's commitment to the auditors of their duties and prohibitions , their liability for negligence and dereliction included in the rules of professional conduct that there is some variation in companies the answers to what the auditors and management ).**



تهدف القوائم المالية المنشورة الى تزويد الجهات ذات العلاقة بالمعلومات المالية التي تتعلق بالوضع المالي للشركة ونتائج أعمالها خلال السنة ، والتي تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة في مجال الاستثمار او في مجال التمويل والإقراض وغيرها من المجالات ، وتجدر الإشارة الى ان أهمية دور مراقبي الحسابات في إخفاء المصدقية على البيانات المالية للشركات في ظل تزايد أهمية هذه البيانات يتطلب الاهتمام بهذه المهنة من قبل القائمين عليها من مشرعين مستثمرين ومؤسسات وحتى من قبل المحاسبين القانونيين أنفسهم من خلال وضخ خطة تدقيق واضحة ودقيقة ، والالتزام بمعايير التدقيق في إعداد تقرير التدقيق ، والالتزام بميثاق السلوك المهني من نزاهة وكفاءة وموضوعية ، كذلك فإن الانهيارات المالية الضخمة التي تعرض لها عدد من الشركات الكبيرة في العالم كان أشهرها انهيار عملاق الطاقة الأمريكية انرون Enron ثم تبعها شركة ورد كوم WorldCom ثم شركة التدقيق ارثر اندرسن Arther Anderson والتي كانت المسؤولة عن تدقيق هاتين الشركتين أدت الى فقدان الثقة بالمحاسب القانوني الذي كان ينظر اليه كحارس أمين للبيانات المالية .

ومما سبق فإن الدراسات المالية تتمحور حول معرفة مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني من وجهة نظر مراقبي الحسابات وكذلك إدارات الشركات من خلال اسلوب الاستبيان وقد قسمت الى ثلاث مجموعات الاولى تتعلق بواجبات مراقب الحسابات والثانية تتعلق بالمحضورات التي يجب على مراقب الحسابات الالتزام بها ثم الثالثة والتي تتعلق بمسؤولية مراقبي الحسابات عن الاهمال والتقصير وقد توصلت الدراسة الى بعض الاستنتاجات والتوصيات .

## منهجية الدراسة

### ١- مشكلة الدراسة

التساؤلات الآتية :-

تتبلور مشكلة الدراسة عبر

أ- ما هو مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بقواعد السلوك المهني التي تتعلق بواجبات مراقب الحسابات العراقي الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .

ب - ما هو مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بالمحظورات التي نصت عليها قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .

ج- ما هو مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بقواعد السلوك المهني التي تتعلق بمسؤوليتهم عن الالهمال والتقصير .

### ٢-هدف الدراسة

تهدف الدراسة الى بيان مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بقواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية .

أ-بيان مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بواجباتهم التي تضمنتها قواعد السلوك المهني .

ب-بيان مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بالمحظورات التي تضمنتها قواعد السلوك المهني .

ج- بيان مدى التزام مراقبي الحسابات بمسؤوليتهم عن الالهمال والتقصير .

د- بيان مدى تباين آراء مراقبي الحسابات العراقيين وإدارات الشركات العراقية حول التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين .

### ٣ - فرضيات الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بوضع واختبار فرضية عدمية وفرضية بديلة لكل مجموعة من قواعد السلوك المهني العراقية وكالاتي .

أ - الفرضيات المتعلقة بواجبات مراقبي الحسابات .

H0 عدم التزام مراقبي الحسابات العراقيين بواجباتهم المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .

H1 هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات العراقيين بواجباتهم المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .

ب - الفرضيات المتعلقة بالمحظورات :-

H0 عدم التزام مراقبي الحسابات العراقيين بواجباتهم المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .

H1 هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات بالمحظورات المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .

ج - الفرضيات المتعلقة بالمسؤولية عن الإهمال والتقصير .

HO عدم التزام مراقبي الحسابات بمسؤوليتهم عن الإهمال والتقصير المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .

H1 هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات بالمسؤولية عن الإهمال والتقصير التي تضمنتها قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .

٤- اسلوب وطريقة الدراسة :-

اعتمد الباحث أسلوب الاستبيان في جمع بيانات الدراسة الميدانية حيث تم تصميم استمارة استبيان (المحلق رقم ١) وذلك بالاعتماد على قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين لسنة ١٩٨٣ وذلك على ثلاث مجموعات .

المجموعة الخاصة بواجبات مراقب الحسابات حيث تضمنت هذه المجموعة ٢٤ مؤشر لبيان مدى التزام مراقب الحسابات بواجباته .

المجموعة الخاصة بالمحظورات تضمنت هذه المجموعة ١٤ مؤشر لبيان مدى التزام مراجع الحسابات بالمحظورات المجموعة الخاصة بمسؤولية مراقب الحسابات عن الإهمال والتقصير وتضمنت هذه المجموعة أربعة مؤشرات خاصة بذلك .

وقد تم توزيع استمارات الاستبيان بإشراف الباحث على فئتين من المجيبين وهما

أ - فئة مراقبي الحسابات حيث تم توزيع (٥٠) استمارة على مراقبي حسابات في بغداد وبعض محافظات الفرات الاوسط وكان عدد الاستمارات المستردة والصالحة للتحليل ٤٥ استمارة .

ب - فئة إدارة الشركات حيث تم توزيع ٨٠ استمارة على الإدارات العليا في بغداد وبعض محافظات الفرات الاوسط وكان عدد الاستمارات المستردة والصالحة للتحليل ٧٨ استمارة .

وبذلك كانت نسبة الاستمارات الصالحة للتحليل ٩٥% وقد تم استخدام مقياس ليكرت Lickert الخماسي الذي يتضمن ٥ اجابات تتراوح بين اتفق تماما ولا اتفق تماما وقد تم تحليل الاجابات الواردة في استمارات الاستبيان من مراقبي الحسابات وإدارات الشركات باستخدام الاساليب التالية .

١ - المتوسط المرجح :- وهو يشير الى مدى تركيز الاجابات حول الأسئلة الواردة في استمارة الاستبانة .

٢ - الاتجاه :- ونعني به الاتجاه لقبول الفقرة او رفضها وقد تم استخدام القبول او الرفض كمؤشر على مدى التزام او عدم التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني حيث تكون الفقرة مقبولة اذا كان وسطها المرجح اكبر من ٢.٥ اما اذا كان اقل فيتم رفض الفقرة .

## الإطار النظري والدراسات السابقة

### تدقيق الحسابات

يعرف التدقيق على انه عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الادارة عن البيانات المالية ، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من اجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الادارة للمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للإطراف ذات العلاقة (Boynton 2006 .p.53) من خلال التعريف السابق نستنتج ان جوهر عملية التدقيق هي الحصول على ادلة ذات جودة عالية ، تؤهل المراقب لان يكون رأي حول مدى عدالة القوائم المالية حيث ان المراقب يعتبر وكيل عن الجهة التي عينته ولذلك نجده يعمل لمصلحتها ومع هذا يجب على المراقب ان لا يحصر عمله وتفكيره لحماية من وكله وإنما مطلوب منه حماية الآخرين غير المنظورين بالنسبة له والذين يعتمدون على البيانات الختامية التي صادق عنها لاتخاذ قرارات مهمة ، ولكي يصل المراقب الى المستوى الذي تتمكن من خلاله الوحدة والاطراف الاخرى خارجها من الاعتماد على تقريره لا بد ان يتمتع باستقلال وحياد تام ، حيث ان الحياد والاستقلال ركنان أساسيان يجب ان يستند اليها المراقب اذا ما أراد ان يؤدي واجبه كما يجب لان المطلوب منه ان يفصح في تقريره ان التدقيق قد تم وفقا لاجراءات التدقيق المتعارف عليها بين مزاولي المهنة وهذه الاجراءات تستلزم منه اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني فهو يفكر ويعمل ما يراه مناسباً وضرورياً لاداء مهمته (عثمان ، ١٩٩٩ ، ص ١٣) .

اضافة الى ذلك فإن عملية التدقيق تقوم بدورها في مساعدة مستخدمي المعلومات على اتخاذ القرارات عن طريق تأكيد صحة المعلومات بالتقارير المحاسبية وإضفاء مزيد من الثقة بها على اعتبار ان المحاسبة تقوم بتوصيل المعلومات، اما عملية التدقيق فتقوم بعملية تأكيد سلامة وصحة هذه المعلومات ومن المعروف ان القوائم والتقارير المالية مسؤولية إدارة المنشأة الا ان المراقب بصفته طرفاً مؤهلاً للقيام بعملية التقرير عن مدى صحة القوائم المالية ، فإنه يعد احد الأطراف التي يمكنها ان تسهم بدور فعال في تحقيق جودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم لكي تحقق لمستخدميها الإشباع الكافي عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية (عبد الوهاب ٢٠٠٠ . ص ٢) .

### آداب وقواعد السلوك المهني

اهتز عالم المال والأعمال في بداية هذا القرن لسلسلة من الانهيارات المالية التي تعرض لها عدد من الشركات الكبيرة في العالم كان أشهرها انهيار عملاق الطاقة الأمريكية ENRON التي أعلنت إفلاسها رسمياً في ١٦ أكتوبر ٢٠٠١ وتأتي أهمية هذا الحدث بالنسبة للماليين والمحاسبين القانونيين خاصة لما تكشف عنه التحقيق في هذه القضية من تورط مراقب الحسابات Arther Anderson لثبوت مساهمته في التسبب في انهيارات تلك الشركة .

ونتيجة لتلك الانهيارات الضخمة ونظراً لاقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات الخارجي في تخفيض المخاطر الناتجة عن اصدار قوائم مالية غير دقيقة ، فقد ظهرت الحاجة الى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق ، واصبح من المحتم على المراقب اثبات استقلاليته وحياديته التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنصها ، والالتزام بالسلوك المهني (كراجة ٢٠٠٤ . ص ٣) .

حيث ان للتدقيق آداب وقواعد للسلوك المهني وضعت من قبل نقابات المحاسبين والمدققين ومن معاهد المحاسبين القانونيين التي ينتمي اليها المحاسبين القانونيين وتلزم هذه المعاهد على اعضاءها وجوب مراعاتها بدقة وذلك حفاظاً على ايجاد مستوى رفيع للمهنة ولغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم البعض الاخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام ، وبناءً على ما تقدم فإن قواعد السلوك المهني انما تهدف الى تحقيق اغراض معينة اهمها (عثمان ١٩٩٩ . ص ١٤) .

١- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي احرزته بين غيرها من المهن الاخرى .

٢- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والادبية والمعنوية .

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

٤- تكملة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المراقب في عمله .

١- دراسة العنقري ٢٠٠٤ (آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

هدفت هذه الدراسة الى كشف وتحديد طبيعة التغيرات التي حدثت او التي ستحدث على مكاتب المراقبين السعودية نتيجة التزامها بمعايير المراقبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وقد تم اجراء الدراسة على ثمانية مكاتب مراقبة في السعودية و اشارت نتائج الدراسة الى ان التزام هذه المكاتب بمعايير المراقبة المحلية اظهر بعض المظاهر غير الملموسة ومظاهر فنية وتقنية ناتجة عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في الاسس التي تحكم طبيعة انشطة هذه المكاتب حيث اكدت العينة على عدم اقتناعها بأهمية وجدوى وجود معايير محلية للمراقبة فضلا عن عدم الرضا بعدد من الامور المتعلقة بتطبيق هذه المعايير.

٢- دراسة الغامدي والعنقري ٢٠٠٥ (آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

هدف هذا البحث الى بيان آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الاداء المهني على مكاتب المراقبة في السعودية وذلك باعتماد النظرية الايجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة وقد استخدم الباحثان اسلوب الاستبيان في جمع بيانات الدراسة الميدانية وقد اشارت نتائج الدراسة الى ان تطبيق هذا البرنامج الى مكاتب المراقبة السعودية قد ساهم بتحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبلها كذلك ساهم في الحد من عدم الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني والتعليمات والانظمة ذات العلاقة اضافة الى ان هناك عدد من المعوقات التي تمنع مكاتب المراقبة من الابقاء بمتطلبات تطبيق برنامج مراقبة جودة الاداء المهني .

٣- دراسة ميالة ٢٠٠٣ (اهم المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في سوريا)

هدفت هذه الدراسة الى بيان مشاكل التي تواجه مراقبي الحسابات في سوريا وبخاصة المشاكل المتعلقة بسوق العمل والمعايير والمبادئ الخاصة بعمل مراقبي الحسابات وذلك من خلال اجراء مسح ميداني لتحديد المشاكل واسبابها وطرق علاجها بهدف تطوير معايير تطبيق هذه المهنة في سوريا وقد خلصت الدراسة للنتائج التالية :-

- ١- ان مراقبي الحسابات في سوريا يواجهون مشاكل تتعلق بسوق العمل ومشاكل تتعلق بتنظيم هذه المهنة .
  - ٢- اهمية تطوير مهنة مراقبة الحسابات في سوريا عن طريق اعادة النظر بالاعتماد على جمعية المحاسبين القانونيين وايجاد جمعيات اخرى تتبنى هذه المهنة وتعمل على تطويرها .
- وقد قدمت الدراسة بعض التوصيات التي من شأنها ان تساهم في تطوير مهنة مراقبة الحسابات في سوريا .

٤-دراسة جربوع ٢٠٠٤ (فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تطبيق هذه الفجوة)

قام الباحث بدراسة نظرية استعرضت فيها مشكلة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراقب الحسابات حيث هدفت هذه الدراسة الى دراسة العوامل التي ادت الى ظهور معالجة مشكلة وجود فجوة متوقعة بين المجتمع المالي ومراقبي الحسابات ناتجة عن الاتي :-

- أ- الشك في استغلال المراقبين ونقص الكفاءة المهنية عندهم ، وانخفاض جودة الاداء في عملية المراقبة.
- ب- قصور نظام المراقبة الذاتية في مهنة المراقبة وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع .
- ج- عدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المراقبة وعلى الاخص رقابة الجودة على اعمال مكاتب المراقبة .



كذلك فقد هدفت الدراسة الى وضع حلول تطبيق هذه الفجوة عن طريق التزام مراقبي الحسابات لتطبيق المعايير المهنية لمهنة مراقبة الحسابات والالتزام بتنفيذ القوانين والانظمة عند القيام باعمال المراقبة وقد قدمت الدراسة بعض التوصيات التي هي عبارة عن سبل ووسائل مقترحة لتضييف فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراقب الخارجي .

## ٥- دراسة كراجة ٢٠٠٤ (مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بهم)

هدف هذه الدراسة الى مقياس مدى تقيد مراقبي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني ولغرض تحقيق هدف الدراسة لجأ الباحث الى استخدام اسلوب الاستبيان حيث بلغ مجتمع الدراسة ٦١٤ مكون من الآتي :-

أ- مراقبو الحسابات الخارجيون والبالغ عددهم ٣٩٨ .

ب- مستخدموا البيانات المالية حيث بلغ عدد الشركات ١٩١ .

ج- جهات الرقابة والاشراف وتتكون من الآتي :-

١- الهيئة العليا لمهنة المحاسبة القانونية ويبلغ عدد اعضاءه اثنا عشر عضواً .

٢- مجلس ادارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ويبلغ عددهم تسع اعضاء .

٣- وزارة الصناعة والتجارة - قسم مراقبة الشركات ويبلغ عدد ٤ اعضاء .

وقد توصلت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات منها :-

١- وجد ان مراقبي الحسابات الخارجيين في الاردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة من جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين .

٢- وجد ان جميع فئات الدراسة اتفقت على ان جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مراقبي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني .

٣- وجد ان هناك تضارباً بين وجهة نظر المراقبين من جهة وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والاشراف من جهة اخرى بما يخص التزام المراقبين بقاعدة الاتصال بالمراقب السابق حيث يرى المراقبون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة بينما ترى جهات الرقابة والاشراف ومستخدموا البيانات المالية عكس ذلك .

## ٦- دراسة صيام ٢٠٠٦ (مدى التزام مراجعي الحسابات في الاردن بقواعد السلوك المهني) .

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في الاردن بقواعد السلوك المهني والتي تم تصنيفها الى قواعد العامة ، وقواعد تتعلق بعلاقة المراقب مع عملائه ، وقواعد تتعلق بعلاقة المراقب مع زملائه ، وقواعد تتعلق بتدعيم استقلالية المراقب ، وقواعد تتعلق بمحافضة المراقب على ادائه المهني ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحثان باستخدام اسلوب الاستبانة، حيث كان مجتمع الدراسة عبارة عن عينة من مراقبي الحسابات المجازين في الاردن وقد بلغت ١٣٧ مراقب وقد خلصت الدراسة الى الآتي ان هناك التزاماً من قبل مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وتم ترتيب مدى الالتزام بهذه القواعد تنازلياً وكالآتي :-

قواعد السلوك المهني بالمتعلقة بالمحافضة على الاداء المهني للمراقب ، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراقب ، قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراقب مع عملائه ، القواعد العامة للسلوك المهني ، قواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراقب مع زملائه .

## ٧- دراسة الراشد ٢٠٠٢ (مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت)

سعت هذه الدراسة الى بيان ابرز المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة المراقبة والمحاسبة في دولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب التدقيق نحو تطوير المهنة حيث استخدم الباحث استبيان تم توزيعه على جميع مكاتب التدقيق في الكويت وقد بينت نتائج الدراسة ان ابرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرف للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة كذلك غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراقبين الكويتية وغياب القواعد التنظيمية للسلوك المهني ، اضافة الى نظرة المجتمع السطحية عن دور مراقب الحسابات في الكويت .

وقد قدمت الدراسة بعض المقترحات للتغلب على هذه المشاكل والنهوض بمهنة مراقبة الحسابات في الكويت .

## ٨- دراسة (Helps 2000) (Accountants and Higher Education : Ethics)

ركزت هذه الدراسة على مفهوم آداب السلوك المهني لمهنة مراقبة الحسابات وعلاقته بمستوى التعليم والتدريب لمراقب الحسابات كأحد الجوانب الاساسية التي تساهم في تطوير مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات وقد توصلت الدراسة الى اهمية وجود الوعي لدى مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة حيث اوصت الدراسة بضرورة ادخال مقرر تعليمي يجب اعطائه لطلبة المحاسبين القانونيين اضافة الى اهمية البرامج التدريبية الاولية التي يجب ان تعطي للطلاب قبل ممارسته المهنة وذلك بهدف تطوير مهارات واخلاقيات المهنة مستقبلا .

## ٩- دراسة (Brown 2000) (The AICPA code for professional conduct and Exemplification)

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اداء مراقبي الحسابات حول السلوك المهني الواقعي والمثالي ومدى فهم عملائهم للسلوك النموذجي لمراقبي الحسابات وذلك من خلال اجراء مقارنات على ٣٠ مفردة في دليل السلوك المهني للـ (AICPA) .

(AICPA) المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين وقد توصل الى ان المراقبين قد اعتبروا انفسهم اكثر مثالية في تصنيف العملاء لهم كذلك اظهرت النتائج بأن العملاء الاقل تطور بممارسة المحاسبة قد صنفوا المراقبين بنموذجية اكثر مقارنة مع العملاء الاكثر تطور

## ١٠- دراسة Pike 1998 (Ethical Dilemmas in Accounting Methodology for Resolution)

تهدف هذه الدراسة الى تحليل القضايا الاخلاقية لمراقبي الحسابات والقضايا الاخلاقية لمعدي المحاسبة والنتيجة من تضارب المصالح بين معدي المعلومات المحاسبية ومستخدميها وقد خلصت الدراسة الى ان تضارب المصالح متأني بسبب الغموض في الاسلوب المتبع وغياب التسلسل الوظيفي ومقاييس التأديب ، ان العوامل السابقة هي التي تؤدي الى عرقلة المراقبين بدل ان تكون عوناً لهم .

## تحليل النتائج

١ - تحليل العبارات الخاصة بمدى التزام مراقبي الحسابات بواجباتهم المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني

### جدول رقم (١)

إجابات مراقبي الحسابات بشأن مدى التزامهم بواجباتهم المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني

N=45

الاتجاه	المتوسط المرجع	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماماً		العبارات	ت
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
مقبول	٣.٤٢	٩	٢٠	٢٠	٤٤	٢	٤	٩	٢١	٥	١١	مراقب الحسابات يتمتع باستقلالية وحيادية ومتجرد من اية مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والامانة في اي عمل مهني يقوم به	١
مقبول	٤	٢٠	٤٤	١٤	٣٢	٤	٩	٥	١١	٢	٤	عدم قيام مراقب الحسابات بالكشف عن شؤون واسرار عملائه لاي شخص الا اذا كان ذلك الزاميا بموجب القوانين النافذة وللجهات المحددة حصراً	٢
مقبول	٤.٣٧	٢٤	٥٣	١٦	٣٦	٣	٧	٢	٤	-	-	عدم قيام مراقب الحسابات بالمثل امام اي جهة رسمية ليكون شاهداً على عميل له إلا بعد التأكد من كون الطلب خطياً وصادر من جهة مخولة قانونياً ومع ابلاغ العميل	٣
مرفوض	٢.٢٦	-	-	٣	٧	١٤	٣١	٢٠	٤٤	٨	١٨	عدم قيام مراقب الحسابات بتزويد اي جهة بالمعلومات عن العمل الا بموافقة العميل من وجود الزام قانوني	٤
مقبول	٣.٥	١٠	٢٣	٢٠	٤٤	٣	٧	١٠	٢٢	٢	٤	على مراقب الحسابات الاجابة على المحكمة المختصة وتقديم الوثائق التي بحوزته او العائده اليه ان امرت المحكمة المختصة بذلك	٥

٦	على مراقب الحسابات ابلاغ العميل في حالة تزويده بمعلومات خاطئة من قبل العميل ادت الى حصول العميل على منفعة وفي حالة عدم اتخاذه اجراء لمعالجة الموقف يجب التحفظ بتقريره وابلغ الجهات المستفيدة من القوائم المالية	١١	٥	٥٦	٢٥	٢٢	١٠	٤	٢	٧	٣	٢.٤	مرفوض
٧	على مراقب الحسابات ابلاغ الجهات المسؤولة فور اكتشافه اي جريمة قانونية تمس امن الدولة	١٤	٦	١١	٥	٧	٣	٤٤	٢٠	٢٤	١١	٣.٦٨	مقبول
٨	على مراقب الحسابات اعلام المساهمين بالمخالفات الخاصة بالحسابات والبيانات المالية في اجتماع الهيئة العامة او الطلب من ادارة الشركة اعداد ايضاح مستعجل حول الحسابات والبيانات المالية او التحفظ في تقريره	٢	١	٢٤	١١	٧	٣	٣١	١٤	٣٦	١٦	٣.٧٣	مقبول
٩	يحق على مراقب الحسابات في حالة تغييره بسبب خلاف مع العميل عرض القضية امام المساهمين وابلغ مراقب الحسابات الجديد اذا كان التغيير يمس كرامة المهنة وشرفها	٢٢	١٠	٥٨	٢٦	٩	٤	٤	٢	٧	٣	٢.١٥	مرفوض
١٠	على مراقب الحسابات الحفاظ على اسرار العميل حتى اذا كانت تحت التصفية ولا يجوز تزويد اي جهة بأي معلومات الا بطلب من ادارة الشركة او جهة مخولة قانونا.	-	-	٢	١	١١	٥	٢٩	١٢	٥٨	٢٦	٤.٤٢	مقبول
١١	على مراقب الحسابات عدم السماح لعملائه باستعمال اسمه على اوراقه التجارية	١١	٥	٥٨	٢٦	٢٠	٩	٧	٣	٤	٢	٢.٣٥	مرفوض
١٢	على مراقب الحسابات الحالي تزويد مراقب الحسابات الجيد بالمعلومات الضرورية ضمان استمرار العمل	١٣	٦	٦٠	٢٧	١٦	٧	٩	٤	٢	١	٢.٢٦	مرفوض

مقبول	٣.٦٤	١١	٢٤	٢١	٤٧	٤	٩	٤	٩	٥	١١	١٣	على مراقب الحسابات عند صدور قرار من الشركة بتغييره التأكد من اتخاذ الشركة للإجراءات التي يتطلبها القانون
مقبول	٤.٥	١٨	٤٠	٢٠	٤٥	٤	٩	٢	٤	١	٢	١٤	على مراقب الحسابات اعطاء الوقت الكافي للعميل لاجاد بديل في حالة رغبته بالاستقالة
مقبول	٣.٦٢	١١	٢٥	١٩	٤٢	٤	٩	٩	٢٠	٢	٤	١٥	على مراقب الحسابات الجديد احترام حقوق مراقب الحسابات السابق لشغل منصبه في حالة الوفاة
مقبول	٣.٤	٨	١٨	٢٢	٤٩	١	٢	٨	١٨	٦	١٣	١٦	على مراقب الحسابات عند تعيينه بوظيفة عامة عدم استغلالها للحصول على عمل مهني لمكتبة او مكتب اخر
مقبول	٣.٥٧	١١	٢٤	١٨	٤٠	٤	٩	١٠	٢٣	٢	٤	١٧	على مراقب الحسابات عدم قبول القيام بعمل مهني غير قادر على القيام به بسبب نقص معلوماته او عدم توافر المختص بذلك او ضيق الوقت
مرفوض	٢.١٥	١	٢	٢	٤	٨	١٦	٢٨	٦٢	٧	١٦	١٨	لا يجوز لمراقب الحسابات المكلف من قبل زميله تقديم خدمة مهنية لعميله ان يستمر بعلاقته مع العميل بعد انتهاء المهمة
مقبول	٤.٥	٢٧	٦٠	١٤	٣١	٤	٩	-	-	-	-	١٩	على مراقب الحسابات ان يكون دقيقاً ونزيهاً وموضوعياً في تقريره وان يكون حذر من اي اهمال يتعرض فيها الى الاهمال
مقبول	٣.٧٥	٢١	٢٦	٢١	٤٧	٣	٧	٤	٩	٥	١١	٢٠	على مراقب الحسابات التأكد من قيام الشركة ببيان طبيعة العمل المطلوب منه تحريراً
مقبول	٤.٠٨	٢١	٤٧	١٥	٣٣	٣	٧	٤	٩	٢	٤	٢١	على مراقب الحسابات ان ينجز التدقيق والتقارير المتعلقة به بالعناية المهنية اللازمة من قبل مراقب الحسابات بنفسه او من قبل العاملين لديه

مقبول	٣.٧٧	١٤	٣١	١٩	٤٢	٤	٩	٤	٩	٤	٩	٢٢	على مراقب الحسابات تطوير كفاءته ومتابعة المعايير المحاسبية والتدقيقية
مقبول	٤	١٦	٣٥	٢١	٤٧	٣	٧	٢	٤	٣	٧	٢٣	على مراقب الحسابات عدم الاتيان بأي تصرف شخصي يسيء الى المهنة سواء تجاه زملائه او عملاءه
مرفوض	٢.١٧	-	-	-	-	١٦	٣٥	٢١	٤٧	٨	١٨	٢٤	على مراقب الحسابات عدم وضع اسمه على قوائم وبيانات مالية تشير الى تنبؤات مستقبلية
مقبول	٣.٣٩	٢٧٥	٢٥	٣٢٣	٣٠	١٢٤	١٢	٢٦٣	٢٤	٩٥	٩		

## جدول رقم (٢)

اجابات إدارات الشركات بشأن مدى التزام مراقبي الحسابات بواجباتهم المنصوص عليها في

### قواعد السلوك المهني

N=78

الاتجاه	المتوسط المرجع	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		العبارات	ت
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
مقبول	٣.٤٣	١٦	٢١	٣٥	٤٥	٣	٤	١٥	١٩	٩	١١	١	مراقب الحسابات يتمتع باستقلالية وحيادية ومتجرد من اية مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والامانة في اي عمل مهني يقوم به
مقبول	٢.٥	١٨	٢٢	٣٤	٤٤	٢	٣	١٧	٢٢	٧	٩	٢	عدم قيام مراقب الحسابات بالكشف عن شؤون واسرار عملائه لاي شخص الا اذا كان ذلك الزاميا بموجب القوانين النافذة وللجهات المحددة حصراً
مقبول	٣.٧	١٩	٢٥	٣٧	٤٧	٧	٩	١٠	١٣	٥	٦	٣	عدم قيام مراقب الحسابات بالمثل امام اي جهة رسمية ليكون شاهداً على عميل له إلا بعد التأكد من

													كون الطلب خطيا وصادر من جهة مخولة قانونا ومع ابلاغ العميل
مرفوض	٢.٢٥	-	-	٥	٦	٢٤	٣١	٣٥	٤٥	١٤	١٨	٤	عدم قيام مراقب الحسابات بتزويد اي جهة بالمعلومات عن العمل الا بموافقة العميل من وجود الزام قانوني
مقبول	٣.٧٢	٢١	٢٧	٣٢	٤١	١٠	١٣	١٢	١٥	٣	٤	٥	على مراقب الحسابات الاجابة على المحكمة المختصة وتقديم الوثائق التي بحوزته او العائدة اليه ان امرت المحكمة المختصة بذلك
مرفوض	٢.١٢	-	-	٦	٨	١٥	١٩	٤٠	٥١	١٧	٢٢	٦	على مراقب الحسابات ابلاغ العميل في حالة تزويده بمعلومات خاطئة من قبل العميل ادت الى حصول العميل على منفعة وفي حالة عدم اتخاذة اجراء لمعالجة الموقف يجب التحفظ بتقريره وابلاغ الجهات المستفيدة من القوائم المالية
مقبول	٤	٢٨	٣٦	٣٥	٤٥	٦	٨	٥	٦	٤	٥	٧	على مراقب الحسابات ابلاغ الجهات المسؤولة فور اكتشافه اي جريمة قانونية تمس امن الدولة
مقبول	٣.٧٠	٢١	٢٧	٣٠	٣٨	١٢	١٥	١٣	١٧	٢	٣	٨	على مراقب الحسابات اعلام المساهمين بالمخالفات الخاصة بالحسابات والبيانات المالية في اجتماع الهيئة العامة او الطلب من ادارة الشركة اعداد ايضاح مستعجل حول الحسابات والبيانات المالية او التحفظ في تقريره
مقبول	٣.٦٩	٢٢	٢٨	٢٨	٣٦	١٣	١٧	١٢	١٥	٣	٤	٩	يحق لمراقب الحسابات في حالة تغييره بسبب خلاف مع العميل عرض القضية امام المساهمين وابلاغ مراقب الحسابات الجديد اذا

												كان التغيير يمس كرامة المهنة وشرفها
مرفوض	٢.٢٨	٢	٣	٣	٤	٢٣	٢٩	٣٧	٤٧	١٣	١٧	١٠ على مراقب الحسابات الحفاظ على اسرار العميل حتى اذا كانت تحت التصفية ولا يجوز تزويد اي جهة بأي معلومات الا بطلب من ادارة الشركة او جهة مخولة قانوناً.
مرفوض	٢.٠٨	-	-	٦	٧	١٢	١٥	٤٢	٥٤	١٨	٢٤	١١ على مراقب الحسابات عدم السماح لعملائه باستعمال اسمه على اوراقه التجارية
مقبول	٣.٤٩	١٨	٢٣	٣٢	٤١	٦	٨	١٤	١٨	٨	١٠	١٢ على مراقب الحسابات الحالي تزويد مراقب الحسابات الجديد بالمعلومات الضرورية لضمان استمرار العمل
مقبول	٤.٢٤	٣٦	٤٦	٣٢	٤١	٥	٦	٣	٤	٢	٣	١٣ على مراقب الحسابات عند صدور قرار من الشركة بتغييره التأكد من اتخاذ الشركة للإجراءات التي يتطلبها القانون
مقبول	٣.٨٩	٢٤	٣١	٣٦	٤٦	٩	١٢	٤	٥	٥	٦	١٤ على مراقب الحسابات اعطاء الوقت الكافي للعميل لايجاد بديل عنه في حالة رغبته بالاستقالة
مقبول	٣.٧٤	٢٣	٢٩	٣٠	٣٨	١٠	١٣	١٢	١٥	٣	٥	١٥ على مراقب الحسابات الجديد احترام حقوق مراقب الحسابات السابق لشغل منصبه في حالة الوفاة
مرفوض	٢.٢٥	١	١	١	١	٢٧	٣٥	٣٧	٤٧	١٢	١٥	١٦ على مراقب الحسابات عند تعيينه بوظيفة عامة عدم استغلالها للحصول على عمل مهني لمكتبة او مكتب اخر
مرفوض	٢.٢٧	٢	٣	٤	٥	٢٢	٢٨	٣٥	٤٥	١٥	١٩	١٧ على مراقب الحسابات عدم قبول القيام بعمل مهني غير قادر على القيام به بسبب نقص معلوماته او عدم توافر المختص بذلك او ضيق



												الوقت	
مرفوض	٢.٢٦	-	-	٥	٦	٢٣	٢٩	٣٧	٤٨	١٣	١٧	١٨	لا يجوز لمراقب الحسابات المكلف من قبل زميله تقديم خدمة مهنية لعميله ان يستمر بعلاقته مع العميل بعد انتهاء المهمة
مقبول	١.٨٣	٢٦	٣٣	٢٧	٣٥	١٣	١٧	١٠	١٣	٢	٣	١٩	على مراقب الحسابات ان يكون دقيقاً ونزيهاً وموضوعياً في تقريره وان يكون حذر من اي اهمال يتعرض فيها الى الاهمال
مقبول	٤.٢٩	٣٨	٤٩	٣٠	٣٨	٦	٨	٣	٤	١	١	٢٠	على مراقب الحسابات التأكد من قيام الشركة ببيان طبيعة العمل المطلوب منه تحريرياً
مقبول	٤.٣٣	٤٠	٥١	٢٨	٣٦	٧	٩	٢	٣	١	١	٢١	على مراقب الحسابات ان ينجز التدقيق والتقارير المتعلقة به بالعناية المهنية اللازمة من قبل مراقب الحسابات بنفسه او من قبل العاملين لديه
مرفوض	٢.٢٥	-	-	-	-	٣٠	٣٨	٣٨	٤٩	١٠	١٣	٢٢	على مراقب الحسابات تطوير كفاءته ومتابعة المعايير المحاسبية والتدقيقية
مقبول	٣.٤٢	١٦	٢٠	٣٤	٤٤	٤	٥	١٥	١٩	٩	١٢	٢٣	على مراقب الحسابات عدم الاتيان بأي تصرف شخصي يسئ الى المهنة سواء تجاه زملائه او عملاءه
مرفوض	٢.١٦	-	-	١	١	٢٥	٣٢	٣٨	٤٩	١٤	١٨	٢٤	على مراقب الحسابات عدم وضع اسمه على قوائم وبيانات مالية تشير الى تنبؤات مستقبلية
مقبول	٣.٢١	٣٧١	٢٠	٥١١	٢٧	٣١٤	١٧	٤٨٦	٢٦	١٩٠	١٠		

## أ- تحليل اجابات مراقبي الحسابات

يبين الجدول رقم (١) مدى التزام مراقبي الحسابات بواجباتهم المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني حيث من خلال الاجابات المقبولة كانت بمقدار ١٧ فقرة من اصل ٢٤ فقرة اي بنسبة ٧١% كذلك فإن المتوسط المرجح العام هو ٣.٣٩ وهذا يعني ان هناك التزام كبير من قبل مراقبي الحسابات بالواجبات المنصوص عليها بقواعد السلوك المهني .

## ب- تحليل اجابات إدارات الشركات

يبين الجدول رقم (٢) مدى التزام مراقبي الحسابات بواجباتهم المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني من وجهة نظر إدارات الشركات فإننا نلاحظ ان الاجابات المقبولة كانت بمقدار ١٤ فقرة من اصل ٢٤ فقرة اي بنسبة ٥٨% كذلك فإن المتوسط المرجح هو ٣.٢١ وهذا يعني ان هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات بالواجبات المنصوص عليها بقواعد السلوك المهني .

مما سبق اعلاه نلاحظ بالرغم من وجود تباين في اجابات مراقبي الحسابات وإدارات الشركات الا ان هناك اتفاق على المستوى العام من مراقبي الحسابات ملتزمين بالواجبات المنصوص عليها بقواعد السلوك المهني وفقا للمتوسط المرجح لكليهما وبالتالي فإنه يتم دحض الفرضية  $H_0$  واثبات الفرضية  $H_1$  .

## ٢- تحليل العبارات الخاصة بالمحظورات

### جدول رقم (٣)

#### إجابات مراقبي الحسابات بشأن المحظورات

N=45

ت	العبارات	لا اتفق تماما		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماما		المتوسط المرجح	الاتجاه
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
١	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يبدي رأياً بالبيانات المالية لشركة ما ان كان له او لأحد أقربائه الى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية منها او علاقة عمل بها	-	-	٤	٩	٢	٤	٤	٩	١٧	٣٨	٤٠	مقبول
٢	لا يجوز لمراقب الحسابات العمل لدى المتعهدين او اصحاب الاعمال او تنظيم حساباتهم اذا كان لأحد عملائه علاقة تعاقدية معهم	-	-	٢	٤	١	٢	٥	١٢	١٥	٣٣	٤٠	مقبول

٣	لا يجوز لمراقب الحسابات الاقتراض من عملائه او قيام عملائه بضمان ديونه	٤	٢	٢٠	٩	١٦	٧	٣٣	١٥	٢٧	١٢	٣.٦	مقبول
٤	لا يجوز لمراقب الحسابات قبول الخدمات وشراء البضائع من عملاء المكتب بشرط أفضل من الشروط التي يقدمها العملاء الى عامة الناس حتى الدرجة الثالثة	٢	١	٢٤	١١	١٣	٦	٣٨	١٧	٢٣	١٠	٣.٥	مقبول
٥	لا يجوز لمراقب الحسابات قبول عمل مهني لعميل ما فيه تناقض بالمصالح ما لم يغير الطرفين ذلك	٩	٤	٢٣	١٠	١٣	٦	٢٤	١١	٣١	١٤	٣.٤٦	مقبول
٦	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها بنفس الوقت	٧	٣	٢٠	٩	١١	٥	٢٢	١٠	٤٠	١٨	٣.٦٨	مقبول
٧	لا يجوز لمراقب الحسابات ابداء الرأي بالبيانات المالية لشركة سبق وان عمل بها الا بعد مرور ثلاث سنوات على انتهاء علاقته بها	١٧	٨	٥٦	٢٥	١٦	٧	٧	٣	٤	٢	٢.٢٤	مرفوض
٨	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يتولى تصفية شركة ما اذا كان هو او احد شركائه من المكتب او من العاملين في ادارتها الا بعد مرور سنتين على انتهاء العلاقة معها	٢٤	١١	٤٩	٢٢	١٨	٨	٧	٣	٢	١	٢.١٣	مرفوض
٩	لا يجوز اتصال مراقب الحسابات بالعاملين من مكتب مراقبة اخر لغرض التعيين لديه	-	-	٢٧	١٢	١٦	٧	٣٣	١٥	٢٤	١١	٣.٥٥	مقبول
١٠	لا يجوز لمراقب الحسابات الدعاية للخدمات المهنية بشكل ينقص من المهنة او قيام اشخاص اخرين بإعمال الدعاية لحسابه	١٢	٦	٢٧	١٢	١٦	٧	٧	٣	٣٨	١٧	٣.٢٨	مقبول

مرفوض	١.٩٣	١	٢	١	٢	٧	١٦	٢١	٤٧	١٥	٣٣	يمنع اتصال مراقب الحسابات او العاملين لديه بعملاء مكتب كان يعمل فيه سابقا لإخبارهم موقع مكتبه	١١
مقبول	٣.٦٢	١١	٢٤	١٦	٣٦	٩	٢٠	٨	١٨	١	٢	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقبل اجور اتعاب تحدد بموجب عمله المهني عدا حالات التحكيم او تحدد من قبل المحكمة .	١٢
مقبول	٣.٧٧	١٦	٣٦	١٨	٢٧	١٠	٢٢	٥	١١	٢	٤	يمنع الاشتراك في المناقصات لتحديد اجور الاتعاب سواء ذلك بشكل مباشر او غير مباشر .	١٣
مرفوض	٢.٠٦	٢	٤	٢	٤	٤	٩	٢٦	٥٩	١١	٢٤	يمنع منح العمولات الى اي شخص كان قد قام او اثر بإيجاد عملاء لمراقب الحسابات.	١٤
مقبول	٣.٢٦	١٦١	٢٦	١٤٠	٢٢	٩٢	١٥	١٧٣	٢٧	٦٤	١٠		

جدول رقم (٤)

إجابات إدارات الشركات بشأن المحظورات

N=78

الاتجاه	المتوسط المرجع	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		العبارات	ت
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
مقبول	٣.٧	١٩	٢٤	٣٦	٤٦	٨	١٠	١١	١٤	٤	٥	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يبدي رأياً بالبيانات المالية لشركة ما ان كان له او لأحد أقربائه الى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية منها او علاقة عمل بها	١
مرفوض	٢.٢٨	١	٢	٣	٤	٢٥	٣٢	٣٧	٤٧	١٢	١٥	لا يجوز لمراقب الحسابات العمل لدى المتعهدين او اصحاب الاعمال او تنظيم حساباتهم اذا كان لأحد عملائه علاقة تعاقدية معهم	٢

٣	لا يجوز لمراقب الحسابات الاقتراض من عملائه او قيام عملائه بضمان ديونه	٨	٦	١٥	١٢	٩	٧	٥٣	٤١	١٥	١٢	٣.٢٥	مقبول
٤	لا يجوز لمراقب الحسابات قبول الخدمات وشراء البضائع من عملاء المكتب بشرط أفضل من الشروط التي يقدمها العملاء الى عامة الناس حتى الدرجة الثالثة	٨	٦	١٢	١٠	١٢	٩	٥٠	٣٩	١٨	١٤	٣.٥٧	مقبول
٥	لا يجوز لمراقب الحسابات قبول عمل مهني لعميل ما فيه تناقض بالمصالح ما لم يغير الطرفين ذلك	٤	٣	١٥	١٢	٨	٦	٤٠	٣١	٣٣	٢٦	٣.٨٣	مقبول
٦	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها بنفس الوقت	٦	٥	١٢	١٠	١١	٨	٥٠	٣٩	٢١	١٦	٣.٦٥	مقبول
٧	لا يجوز لمراقب الحسابات ابداء الرأي بالبيانات المالية لشركة سبق وان عمل بها الا بعد مرور ثلاث سنوات على انتهاء علاقته بها	١٧	١٣	٤٥	٣٥	٣٥	٢٧	٢	٢	١	١	٢.٢٧	مرفوض
٨	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يتولى تصفية شركة ما اذا كان هو او احد شركائه من المكتب او من العاملين في ادارتها الا بعد مرور سنتين على انتهاء العلاقة معها	٢٧	٢١	٤٧	٣٧	٢٣	١٨	٣	٢	-	-	٢.٠١	مرفوض
٩	لا يجوز اتصال مراقب الحسابات بالعاملين من مكتب مراقبة اخر لغرض التعيين لديه	٢٢	١٧	٤٦	٣٦	٢٦	٢١	٤	٣	١	١	٢.٠١	مرفوض
١٠	لا يجوز لمراقب الحسابات الدعاية للخدمات المهنية بشكل ينقص من المهنة او قيام اشخاص اخرين بإعمال الدعاية لحسابه	٦	٥	١٠	٨	٩	٧	٥٤	٤٢	٢١	١٦	٣.٧٢	مقبول
١١	يمنع اتصال مراقب الحسابات او العاملين لديه بعملاء مكتب كان	١٩	١٥	٤٦	٣٦	٣٠	٢٣	٥	٤	-	-	٢.٢١	مرفوض

												يعمل فيه سابقا لإخبارهم موقع مكتبه	
مقبول	٣.٩٢	٢٣	٢٩	٣٨	٤٩	٧	٩	٨	١٠	٢	٣	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقبل اجور اتعاب تحدد بموجب عمله المهني عدا حالات التحكيم او تحدد من قبل المحكمة .	١٢
مقبول	٣.٦٨	١٦	٢١	٣٨	٤٩	١٢	١٥	٧	٩	٥	٦	يمنع الاشتراك في المناقصات لتحديد اجور الاتعاب سواء ذلك بشكل مباشر او غير مباشر .	١٣
مرفوض	٢.٠٧	٢	٣	١	١	١٧	٢٢	٣٩	٥٠	١٩	٢٤	يمنع منع العمولات الى اي شخص كان قد قام او اشر بايجاد عملاء لمراقب الحسابات.	١٤
مقبول	٣.٠٤	١٤٧	١٤	٣١٩	٢٩	١٩٥	١٨	٢٩٨	٢٧	١٣٣	١٢		

#### أ- تحليل إجابات مراقبي الحسابات

يبين لنا الجدول رقم (٣) مدى التزام مراقبي الحسابات بالمحظورات المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني من وجهة نظر مراقبي الحسابات حيث من خلال الإجابات نلاحظ ان الاجابات المقبولة كانت بمقدار ١٠ فقرة من اصل ١٤ فقرة اي بنسبة ٧١% كذلك فإن المتوسط المرجح العام هو ٣.٢٦ وهذا يعني ان هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات بالمحظورات المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني .

#### ب- تحليل إجابات إدارات الشركات

يبين الجدول رقم (٤) مدى التزام مراقبي الحسابات بالمحظورات المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني من وجهة نظر إدارات الشركات حيث نلاحظ ان الإجابات المقبولة كانت بمقدار ٨ فقرة من اصل ١٤ فقرة اي بنسبة ٥٧% كذلك فإن المتوسط المرجح ٣.٠٤ وهذا يعني ان هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات بالمحظورات بالمنصوص عليها في قواعد السلوك المهني .

مما سبق اعلاه نلاحظ ان هناك أيضاً تباين في إجابات مراقبي الحسابات وإدارات الشركات وبالرغم من وجود هذا التباين إلا ان هناك اتفاق على المستوى العام لمراقبي الحسابات وإدارات الشركات على التزام مراقبي الحسابات بالمحظورات المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وفقاً للمتوسط المرجح لكليهما وبالتالي يتم دحض الفرضية  $H_0$  واثبات الفرضية  $H_1$  .

٣- تحليل العبارات الخاصة بالمسؤولية عن الالهام والتقصير

جدول رقم (٥)

إجابات مراقبي الحسابات بشأن المسؤولية عن الالهام والتقصير

N=45

الاتجاه	المتوسط المرجع	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		العبارات	ت
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
مقبول	٤.٤٦	٢٥	٥٦	١٧	٣٨	٢	٤	١	٢	-	-	على مراقب الحسابات ان لا يوافق على صحة البيانات المالية او يقدم خدمات استثمارية دون ان يكون العمل قد تم تحت إشرافه او تحت إشراف شخص مخول من قبله	١
مقبول	٣.٥	١٠	٢٠	٢١	٤٧	٢	٤	٧	١٦	٥	١١	على مراقب الحسابات عدم اخفائه لحقيقة جوهرية تؤثر على صحة المعلومات التي تعمل عليها مهنيًا	٢
مقبول	٤.٥١	٢٧	٦٠	١٦	٣٦	١	٢	-	-	١	٢	على مراقب الحسابات لفت النظر الى مخالفة جوهرية للمبادئ المحاسبية والتدقيقية مما يؤثر على صحة البيانات المالية	٣
مقبول	٤.٥٧	٢٨	٦٢	١٥	٣٣	٢	٤	-	-	-	-	على مراقب الحسابات إبداء لرأيه في الحسابات والبيانات المالية المكلف بتدقيقها	٤
مقبول	٤.٢٧	٩٠	٥٠	٦٩	٣٨	٧	٤	٨	٤	٦	٤		



جدول رقم (٦)

إجابات إدارات الشركات بشأن المسؤولية عن الإهمال والتقصير

N=78

الاتجاه	المتوسط المرجع	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		العبارات	ت
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
مقبول	٤.٤٥	٤٣	٥٥	٢٩	٣٧	٤	٥	٢	٢	-	-	على مراقب الحسابات ان لا يوافق على صحة البيانات المالية او يقدم خدمات استثمارية دون ان يكون العمل قد تم تحت إشرافه او تحت إشراف شخص مخول من قبله	١
مرفوض	٢.٢٣	-	-	٤	٥	٢٥	٣٢	٣٤	٤٤	١٥	١٩	على مراقب الحسابات عدم إخفاءه لحقيقة جوهرية تؤثر على صحة المعلومات التي تعمل عليها مهنيًا	٢
مرفوض	٢.٥٢	١	١	٢	٣	٢٧	٣٥	٣٦	٤٦	١٢	١٥	على مراقب الحسابات لفت النظر الى مخالفة جوهرية للمبادئ المحاسبية والتدقيقية مما يؤثر على صحة البيانات المالية	٣
مقبول	٤.٥١	٤٤	٥٦	٣٠	٣٨	٤	٥	-	-	-	-	على مراقب الحسابات إبداء لرأيه في الحسابات والبيانات المالية المكلف بتدقيقها	٤
مقبول	٣.٣٧	٨٨	٢٨	٦٥	٢١	٦٠	١٩	٧٢	٢٣	٢٧	٩		

## أ- تحليل الاجابات لمراقبي الحسابات

يبين لنا الجدول رقم (٥) تحليل اجابات مراقبي الحسابات بشأن المسؤولية عن الاهمال والتقصير حيث كانت الاجابات المقبولة تشكل ٤ فقرة من اصل ٤ فقرة اي بنسبة ١٠٠% كذلك فإن المتوسط المرجح العام كان ٤.٢٧ وهذا يدل من ان هناك التزام كبير جداً من قبل مراقبي الحسابات بشأن المسؤولية عن الاهمال والتقصير المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني .

## ب- تحليل إجابات إدارات الشركات

يبين لنا الجدول رقم (٦) تحليل اجابات إدارات الشركات بشأن المسؤولية عن الاهمال والتقصير حيث نلاحظ ان الاجابات المعقولة كانت بمقدار ٢ فقرة من اصل ٤ فقرة اي بنسبة ٥٠% كذلك نلاحظ ان المتوسط المرجح العام كان بمقدار ٣.٣٧ وهذا يعني ان هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات بشأن المسؤولية عن الاهمال والتقصير المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني .

مما سبق اعلاه نلاحظ ان هناك تباين في إجابات مراقبي الحسابات وإدارات الشركات الا انهما متفقين بشكل عام على ان هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات بشأن المسؤولية عن الاهمال والتقصير وفقاً للمتوسط المرجح وبالتالي دحض الفرضية H0 وإثبات الفرضية H1 .

أ- الاستنتاجات :-

- ١- هناك اتفاق مقبول الى حد ما من قبل مراقبي الحسابات وإدارات الشركات بشأن التزام مراقبي الحسابات بواجباتهم التي تضمنتها قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .
- ٢- كذلك هناك اتفاق مقبول الى حد ما من قبل مراقبي الحسابات وإدارات الشركات بشأن التزام مراقبي الحسابات بالمحظورات التي تضمنتها قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .
- ٣- ايضا هناك اتفاق مقبول الى حد ما من قبل مراقبي الحسابات وإدارات الشركات بشأن التزام مراقبي الحسابات بمسؤوليتهم عن الاهدال والتقصير التي تضمنتها قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .
- ٤- من خلال مقارنة اجابات مراقبي الحسابات واجابات إدارات الشركات عن الاسئلة الموجودة في استمارة الاستبيان تبين ان هناك تباين باجابات الطرفين وعلى بعض الأسئلة .
- ٥- من خلال المقارنة بين اجابات مراقبي الحسابات وإدارات الشركات نلاحظ انخفاض درجة الثقة بين الطرفين .

ب- التوصيات :

- بناء على ما تقدم من استنتاجات يود الباحث ان يوصي بالاتي :-
- ١- عقد الندوات والدورات من قبل نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين لتوعية مراقبي الحسابات بشأن ضرورة التزامهم بقواعد السلوك المهني .
  - ٢- تشكيل لجان من قبل نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وتفعيلها لغرض متابعة مدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومحاسبة المقصرين .
  - ٣- قيام مراقب الحسابات بتوعية إدارات الشركات التي تقوم بتدقيقها بشأن قواعد السلوك المهني وضرورة الالتزام بها من خلال اجتماعات الهيئة العامة .
  - ٤- تفعيل الدور المهني لجمعية مراقبي الحسابات بشكل اكبر .
  - ٥- توطيد أواصر الثقة بين مراقبي الحسابات وإدارات الشركات من خلال توعية ادارات الشركات بطبيعة عمل مراقب الحسابات وضرورة التزامه بقواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين.

- ١- قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين لسنة ١٩٨٣ .
- ٢- عثمان ، عبد الرزاق محمد " اصول التدقيق والرقابة الداخلية " جامعة الموصل ، كلية الادارة والاقتصاد ، الطبعة الثانية ١٩٩٩ .
- ٣- عبد الوهاب ، ابراهيم طه " دور مراقب الحسابات في تحقيق جودة المعلومات لتلبية احتياجات متخذي القرارات " مؤتمر المحاسبة في بيئة متغيرة / جامعة اليرموك الاردن ٢٠٠٠ .
- ٤- كراجة ، اشرف عبد الحليم محمود " مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " اطروحة دكتوراه ٢٠٠٤ .
- ٥- الراشد ، وائل ابراهيم " مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت " مجلة جامعة الملك عبد العزيز / الاقتصاد والادارة / م ١٦ / ٢٤ سنة ٢٠٠٢ .
- ٦- العنقري ، حسام بن عبد المحسن " آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية " مجلة جامعة الملك عبد العزيز / الاقتصاد والادارة / م ١٨ / ١٤ سنة ٢٠٠٤ .
- ٧- دراسة الغامدي والعنقري سالم بن علي وحسام بن عبد المحسن " آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الاداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية " مجلة جامعة الملك عبد العزيز / الاقتصاد والادارة / م ١٩ ، ٢٤ سنة ٢٠٠٥ .
- ٨- ميالة وبطرس " اهم المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في سوريا " الدليل الالكتروني القانوني العربي ٢٠٠٣ . [www.Arablawinfo.com](http://www.Arablawinfo.com) .
- ٩- جربوع ، يوسف محمد " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تطبيق هذه الفجوة " مجلة الجامعة الاسلامية / سلسلة الدراسات الانسانية / م ١٢ / ٢٤ سنة ٢٠٠٤ .
- ١٠- صيام ، ابو احمد ، وليد زكريا ومحمود فؤاد فارس " مدى التزام مراجعي الحسابات في الاردن بقواعد السلوك المهني " مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة م ٢٠ ، ٢٤ سنة ٢٠٠٦ .
- 11- Espinosa Pike Marcela , " Ethical Dilemmas in Accounting " Methodology for Resolution (Dilemmas Eticos Encontabilidad : Methodology de Resolution ) Ph. D, university del Pais Vasco / Euskal Herriko unibertisitatea , 1998 .
- 12- Helps , L., (2000) Accountants and Higher Education: Ethics ; professional standards , management Accounting . vd. 72.No;6 P:46.
- 13- 13- Brown ,Philip Alan (2000) "The AICPA code for professional conduct and Exemplification : An Empirical investigation of Anditor and Public perception . Pro Quest – Dessertation Abstracts .
- 14- Boynton w.c , Johnson , R.N. and kell , W.G. " modern Auditing " John and sons Ins , USA . 2006 .

الملحق رقم (1)

إستبانة الدراسة

السيد المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد ....

نهدف هذه الاستبانة الى الحصول على معلومات حول مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بقواعد السلوك

المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين العراقيين من وجهة نظر مراقبي الحسابات وإدارات الشركات ، وباعتبارك

احد هذه الفئات فإن رأيك ذو أهمية في الوصول الى نتائج دقيقة من الدراسة .

لذا ارجوا قراءة مفردات الاستبيان بدقة ووضع إشارة ( ✓ ) إما العبارة التي تعكس وجهة نظرك . علماً ان

إجابتك ستحول الى ارقام تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .

ولكم فائق الشكر والاحترام ...

الباحث

فراس خضير الزبيدي

## الاتي عدد من الاسئلة المتعلقة بالمجموعة الاولى والتي تخص واجبات مراقبي الحسابات

ت	العبارات	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً
١	مراقب الحسابات يتمتع باستقلالية وحيادية ومتجرد من اية مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والامانة في اي عمل مهني يقوم به					
٢	عدم قيام مراقب الحسابات بالكشف عن شؤون واسرار عملائه لاي شخص الا اذا كان ذلك الزاميا بموجب القوانين النافذة وللجهات المحددة حصراً					
٣	عدم قيام مراقب الحسابات بالمثل امام اي جهة رسمية ليكون شاهداً على عميل له إلا بعد التأكد من كون الطلب خطياً وصادراً من جهة مخولة قانونياً ومع ابلاغ العميل					
٤	عدم قيام مراقب الحسابات بتزويد اي جهة بالمعلومات عن العمل الا بموافقة العميل وبعد التأكد من وجود الزام قانوني					
٥	على مراقب الحسابات الاجابة على اسئلة المحكمة المختصة وتقديم الوثائق التي بحوزته او العائدة اليه ان امرت المحكمة المختصة بذلك					
٦	على مراقب الحسابات ابلاغ العميل في حالة تزويده بمعلومات خاطئة من قبل العميل ادت الى حصول العميل على منفعة وفي حالة عدم اتخاذه اجراء لمعالجة الموقف يجب التحفظ بتقريره وابلاغ الجهات المستفيدة من القوائم المالية					
٧	على مراقب الحسابات ابلاغ الجهات المسؤولة فور اكتشافه اي جريمة قانونية تمس امن الدولة					

					٨ على مراقب الحسابات اعلام المساهمين بالمخالفات الخاصة بالحسابات والبيانات المالية في اجتماع الهيئة العامة او الطلب من ادارة الشركة اعداد ايضاح مستعجل حول الحسابات والبيانات المالية او التحفظ في تقريره
					٩ يحق لمراقب الحسابات في حالة تغييره بسبب خلاف مع العميل عرض القضية امام المساهمين وإبلاغ مراقب الحسابات الجديد اذا كان التغيير يمس كرامة المهنة وشرفها
					١٠ على مراقب الحسابات الحفاظ على اسرار العميل حتى اذا كانت تحت التصفية ولا يجوز تزويد اي جهة بأي معلومات الا بطلب من ادارة الشركة او جهة مخولة قانوناً.
					١١ على مراقب الحسابات عدم السماح لعملائه باستعمال اسمه على اوراقه التجارية
					١٢ على مراقب الحسابات الحالي تزويد مراقب الحسابات الجديد بالمعلومات الضرورية لضمان استمرار العمل
					١٣ على مراقب الحسابات عند صدور قرار من الشركة بتغييره التأكد من اتخاذ الشركة للإجراءات التي يتطلبها القانون
					١٤ على مراقب الحسابات اعطاء الوقت الكافي للعامل لايجاد بديل عنه في حالة رغبته بالاستقالة
					١٥ على مراقب الحسابات الجديد احترام حقوق مراقب الحسابات السابق لشغل منصبه في حالة الوفاة
					١٦ على مراقب الحسابات عند تعيينه بوظيفة عامة عدم استغلالها للحصول على عمل مهني لمكتبة او مكتب اخر
					١٧ على مراقب الحسابات عدم قبول القيام بعمل

					مهني غير قادر على القيام به بسبب نقص معلوماته او عدم توافر المختص بذلك او ضيق الوقت	
					لا يجوز لمراقب الحسابات المكلف من قبل زميله تقديم خدمة مهنية لعميله ان يستمر بعلاقته مع العميل بعد انتهاء المهمة	١٨
					على مراقب الحسابات ان يكون دقيقاً ونزيهاً وموضوعياً في تقريره وان يكون حذر من اي اهمال يتعرض فيها الى الالهال	١٩
					على مراقب الحسابات التأكد من قيام الشركة ببيان طبيعة العمل المطلوب منه تحريرياً	٢٠
					على مراقب الحسابات ان ينجز التدقيق والتقارير المتعلقة به بالعناية المهنية اللازمة من قبل مراقب الحسابات بنفسه او من قبل العاملين لديه	٢١
					على مراقب الحسابات تطوير كفاءته ومتابعة المعايير المحاسبية والتدقيقية	٢٢
					على مراقب الحسابات عدم الاتيان بأي تصرف شخصي يسيء الى المهنة سواء تجاه زملائه او عملاءه	٢٣
					على مراقب الحسابات عدم وضع اسمه على قوائم وبيانات مالية تشير الى تنبؤات مستقبلية	٢٤



## الاتي عدد من الاسئلة المتعلقة بالمجموعة الثانية والتي تخص بالمحظورات

ت	العبارات	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً
١	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يبدي رأياً بالبيانات المالية لشركة ما ان كان له او لأحد أقربائه الى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية منها او علاقة عمل بها					
٢	لا يجوز لمراقب الحسابات العمل لدى المتعهدين او اصحاب الاعمال او تنظيم حساباتهم اذا كان لأحد عملائه علاقة تعاقدية معهم					
٣	لا يجوز لمراقب الحسابات الاقتراض من عملائه او قيام عملائه بضمان ديونه					
٤	لا يجوز لمراقب الحسابات قبول الخدمات وشراء البضائع من عملاء المكتب بشرط افضل من الشروط التي يقدمها الى عامة الناس حتى الدرجة الثالثة					
٥	لا يجوز لمراقب الحسابات قبول عمل مهني لعميل ما فيه تناقض بالمصالح ما لم يخبر الطرفين بذلك					
٦	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها بنفس الوقت					
٧	لا يجوز لمراقب الحسابات ابداء الرأي بالبيانات المالية لشركة سبق وان عمل بها الا بعد مرور ثلاث سنوات على انتهاء علاقته بها					
٨	لا يجوز لمراقب الحسابات ان يتولى تصفية شركة ما اذا كان هو او احد شركائه من المكتب او من العاملين في ادارتها الا بعد مرور سنتين على انتهاء العلاقة معها					
٩	لا يجوز اتصال مراقب الحسابات بالعاملين من مكتب مراقبة اخر لغرض التعيين لديه					

					لا يجوز لمراقب الحسابات الدعاية للخدمات المهنية بشكل ينقص من المهنة او قيام اشخاص اخرين باعمال الدعاية لحسابه	١٠
					يمنع اتصال مراقب الحسابات او العاملين لديه بعملاء مكتب كان يعمل فيه سابقا لإخبارهم موقع مكتبه	١١
					لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقبل اجور اتعاب تحدد بموجب عمله المهني عدا حالات التحكيم او تحدد من قبل المحكمة .	١٢
					يمنع الاشتراك في المناقصات لتحديد اجور الاتعاب سواء تم ذلك بشكل مباشر او غير مباشر .	١٣
					يمنع منح العمولات الى اي شخص كان قد قام او اثر بايجاد عملاء لمراقب الحسابات .	١٤

الاتي عدد من الاسئلة المتعلقة بالمجموعة الثالثة والتي مسؤولية مراقب الحسابات عن الاهمال والتقصير

ت	العبارات	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً
١	على مراقب الحسابات ان لا يوافق على صحة البيانات المالية او يقدم خدمات استشارية دون ان يكون العمل قد تم تحت إشرافه او تحت إشراف شخص مخول من قبله					
٢	على مراقب الحسابات عدم اخفائه لحقيقة جوهرية تؤثر على صحة المعلومات التي عمل عليها مهنيًا					
٣	على مراقب الحسابات لفت النظر الى مخالفة جوهرية للمبادئ المحاسبية والتدقيقية مما يؤثر على صحة البيانات المالية					
٤	على مراقب الحسابات إبداءه لرأيه في الحسابات والبيانات المالية المكلف بتدقيقها					