

## دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين

### الحسابات الخارجيين بالمملكة العربية السعودية

فهدة بنت سلطان السديري<sup>١</sup>

فوزية بنت نوار العتيبي<sup>٢</sup>

مستخلص:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين<sup>(٣)</sup> في المملكة العربية السعودية، وذلك من خلال التعرف على دور الوعي بمبادئ وقواعد سلوك وآداب المهنة واللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين والصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين. وقد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة وربطها بالواقع؛ وذلك بغرض صياغة التساؤلات التي تمثل المحاور التي تقوم عليها

<sup>١</sup> أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز - جدة المملكة العربية السعودية

<sup>٢</sup> ماجستير محاسبة - كلية لاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز - جدة المملكة العربية السعودية

<sup>٣</sup> يتم استخدام مصطلحات: المحاسبون القانونيون، المراجعون الخارجيون، المراجعون، مراجعو الحسابات كمرادفات.

الدراسة. وعليه فقد صمم استبيان ووجه إلى عينة عشوائية من المراجعين الخارجيين

في مكاتب المراجعة الخارجية بالمملكة.

وتوصل البحث إلى وجود موافقة بين أفراد عينة البحث بأهمية دور كلا من

مبادئ وقواعد سلوك وآداب المهنة واللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين

الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين في تحسين الأداء الوظيفي

لمراجعي الحسابات الخارجيين وأن هناك اهتمام من قبل مكاتب المراجعة باستقطاب

موارد بشرية ذات كفاءة عالية، بحيث تتناسب مؤهلاتهم مع الوظائف المناطة بهم

وامتلاكهم خبرة تمكنهم من أداء أعمالهم بكفاءة وفعالية. إلا أن هناك عدم اهتمام

من قبل المراجعين بأهمية تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب

الأخطاء الواقعة منهم أثناء أداء عملهم في تحسين الأداء الوظيفي لهم. كما توصل

البحث إلى وجود علاقة إيجابية بين الوعي الأخلاقي المهني وتحسين الأداء

الوظيفي للمراجعين.

الكلمات المفتاحية: الوعي الأخلاقي المهني، الأداء الوظيفي، المراجعين الخارجيين.

**Abstract:** The aim of this study was to identify the role of professional ethics awareness in improving the job performance of external auditors in the Kingdom of Saudi Arabia. The study aimed to do this by understanding how the job performance of External auditors is influenced by an awareness of the principles, rules of conduct, ethics of the profession and of the executive regulations of the chartered accountant's system that is issued by the Saudi Organization for Accountants and Auditors. The study supposes the positive theory that depends on explaining, interpreting and predicting a certain phenomenon in order to formulate the study questions. Accordingly, a questionnaire was designed and directed to a random sample of external auditors working in audit firms operating in Saudi Arabia.

The research revealed an agreement among the sampled auditors about the importance of the role of principles, rules of conduct, ethics of the profession and the Certified Public Accountants regulations issued by the Saudi Organization for Certified Public Accountants in improving their own job performances. Accordingly, their qualifications must be improved and be commensurate with the responsibilities

entrusted to them. The research also found a positive relationship between professional ethics awareness and an improved job performance of the auditors.

**The key words:** professional ethical awareness, job performance and external auditors.

## ١. الإطار المنهجي للبحث

### ١.١ المقدمة:

منذ مطلع القرن الحادي والعشرين وحتى اليوم لم تتوقف أجهزة الإعلام عن نشر فضائح لعمليات الغش والاحتيال والفساد في منظمات الأعمال الدولية فقد اشتركت معظمها في تلك السلوكيات غير الأخلاقية وغير القانونية (جعارة، ٢٠١٢)، وقد وجهت أصابع الاتهام إلى مراجعي الحسابات؛ بسبب تقصيرهم وضعفهم في أدائهم الوظيفي نتيجة لقلة الوعي بأخلاقيات مهنة المراجعة أي بمعنى وجود ضعف في ثقافة معرفة الأخلاقيات المهنية. وقد انعكس ذلك سلباً على مصداقية المهنة والوثوق بها من قبل المجتمع، واتساع فجوة التوقعات بين المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة، الأمر الذي أصبح خطراً يحيط بمستقبل المهنة وهو ما دعى إلى ضرورة الوعي بأهمية الأخلاقيات ودورها في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين. حيث يلعب الوعي الأخلاقي دوراً هاماً في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين؛ وذلك لأنه يشكل لديهم رقيباً داخلياً، ويزودهم بأطر مرجعية ذاتية يسترشدون بها في الأداء بحيث يكون المراجعون أكثر انسجاماً وتوافق مع أنفسهم ومهنتهم وبالتالي يتم

تحقيق درجة عالية من الأداء الوظيفي، لذلك فقد قامت العديد من الدول باستصدار العديد من القوانين والأنظمة المهنية التي تعمل على زيادة الوعي بالأخلاقيات وتنظيم أداء المهنة والارتقاء بمستواها بالإضافة إلى جهود المؤسسات المهنية في تلك الدول في إصدار الإرشادات والمعايير التي تحكم العمل المهني (عبدالعال، ٢٠١٥).

أما على المستوى المحلي فقد بذلت المملكة جهوداً لزيادة وعي المراجعين بأخلاقيات المهنة وتحسين أدائهم الوظيفي أبرزها إصدار الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين قواعد لسلوك وآداب المهنة بالقرار رقم ٣/٥ وتاريخ ٢٧/٤/١٤١٥ هـ حيث تتضمن مجموعة من المبادئ التي تمثل القيم الأخلاقية والقواعد التي يتعين على المهني التحلي بها عند مزاوله المهنة وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ١٩٩٧).

ومع ذلك، فقد تعرضت مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية في الآونة الأخيرة لأزمات وقضايا أخلاقية وفضايا مالية مثل "قضية شركة المعجل" حيث انتهت قضيتها بإدانة المراجع القانوني للشركة مكتب ديلويت اند توش (بكر أبو

الخير وشركائهم) (Deloitte) أحد أكبر مكاتب المحاسبين القانونيين في السعودية والعالم ومنعه من تقديم أعمال المحاسبة القانونية لمدة سنتين؛ لارتكابه تصرفات أوجدت انطباعاً غير صحيح ومضلاً بشأن قيمة الورقة المالية العائدة للشركة أثناء مرحلة الاكتتاب العام لأسهم الشركة (صحيفة سبق، ٢٠١٧). بالإضافة إلى فضيحة شركة موبايلي المالية الناتجة من تضخيم الشركة لإيراداتها وبالتالي يعتبر خروجها غير مبرر عن المعايير المحاسبية لاعترافها بإيرادات عن خدمات مستقبلية لم تقدم بعد ولم تتوفر الشروط الكافية للاعتراف بها، وقد وجهت الاتهامات إلى مراجع الشركة (مكتب المحاسب القانوني برايس وتر هاوس كوبرز PWC) وهو أيضاً أحد كبار مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة والعالم؛ بسبب تجاوزه مبدأ الحيطة والحذر عند الشك في معالجة إيرادات الشركة، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة في التحقق من إيرادات الشركة (صحيفة مال الإقتصادية، ٢٠١٤).

بناءً على ما سبق، حظي موضوع الأداء المهني للمراجعين باهتمام بالغ، لاسيما بعد موجة القضايا الأخلاقية والفضائح المالية التي أدت إلى اهتزاز الثقة في مهنة المراجعة في المملكة، بالتالي ستبحث هذه الدراسة دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين في المملكة العربية السعودية حيث أن الوعي بهذه

الأخلاقيات يعتبر داعماً أساسياً لتحسين الأداء الوظيفي للمراجعين وبالتالي نجاح مهنة المراجعة والارتقاء بمستواها في المملكة.

## ١.٢ هدف وأهمية البحث

تعتمد مهنة المراجعة على ثقة المستفيدين منها والناعبة بشكل أساسي من ثقتهم بالمراجع وحكمه الشخصي والذي يبني عليه رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية والمفصح عنه في تقريره النهائي. ومن ثم التأثير بشكل إيجابي على سمعة المهنة (سعاد، ٢٠١٥)، وبالمقابل يعتبر تكرار الفضائح المالية والقضايا الأخلاقية والتي يتورط بها المراجعين مؤشر على انخفاض الالتزام الأخلاقي لديهم.

لذلك تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى التعرف على دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية من خلال تحقيق الأهداف التالية:

١. إلقاء الضوء على أهمية الوعي بأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات.



٢. التعرف على دور الوعي بمبادئ وقواعد سلوك وآداب المهنة والملائحة التنفيذية الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين.

٣. التعرف على مفهوم الأداء الوظيفي وتحسين الأداء الوظيفي.

و تبرز أهمية الدراسة الحالية من أهمية الموضوع من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية، فمن الناحية الاقتصادية يساهم الوعي الأخلاقي المهني بمكافحة الفساد وتحقيق النزاهة وتعزيز بيئة استثمارية ناتجة من تعزيز الثقة والمصادقية في البيانات المالية، وبالتالي المحافظة على سلامة نمو اقتصاد المملكة وتحقيق التنمية المستدامة وخلق بيئة جذابة للمستثمرين المحليين والدوليين وتعزيز ثقتهم بالاقتصاد السعودي، مما يؤدي إلى تنوع اقتصاد المملكة وازدهاره وهذا ما تطمح المملكة إليه لتحقيق رؤيتها (رؤية ٢٠٣٠) والتي تم الإعلان عنها في ٢٥ إبريل ٢٠١٦ (رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠)، أما من الناحية الاجتماعية يعتبر الوعي الأخلاقي المهني لمراجعين الحسابات ركيزة أساسية لتحسين الأداء الوظيفي لديهم وبالتالي نجاح مهنة المراجعة والارتقاء بمستواها وتدعيم ثقة المجتمع بها. كذلك اكتسبت هذه الدراسة أهمية

أكبر نتيجة تزايد قضايا الفساد وانهيار الشركات ومحاولة إلقاء اللوم والمسؤولية على مراجعين الحسابات نتيجة تقصيرهم بمسؤولياتهم المهنية.

### ١.٣ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت أهمية الأخلاقيات في مجال مهنة المراجعة من ثلاثة اتجاهات، الاتجاه الأول يركز على قياس مدى الوعي الأخلاقي للمراجعين ومدى تأثيره على أدائهم وذلك في عدد من الدول مثل ماليزيا (Nasution , Östermark, واندونيسيا ( Nawawi, & Salin, 2019) Alias, Meutia, Adam, & Ashari, Nanere & Trebilcock, 2018، 2019)، Latan, Jabbour, & Jabbour, 2017، Nurpratiwi, 2018، Wawo, Asni & Nurnaluri, 2015، Zhu, Sun & Leung, 2014، وأوكرانيا (Yurii, 2017)، وتركيا (Uyar, Kuzey, Güngörmüs & Alas, 2015)، وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية ( Sweeney, Arnold & Pierce, 2010 ) أما في المملكة العربية السعودية فقد سعت دراسة (السعد، ٢٠١١) إلى التعرف على بعض العوامل التي من المتوقع أن تؤثر على سلوك مراجعين الحسابات في بيئة المراجعة

السعودية ولتحقيق الهدف فقد استخدم الباحث المنهجين الاستقرائي والوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة حول موضوع الدراسة، وقد تم توزيع (١٨٠) استبانة على عينة عشوائية من المراجعين. وقد توصلت الدراسة إلى عدداً من النتائج نذكر منها: أن المراجعين في بيئة المراجعة السعودية يترددون كثيراً في اتخاذ القرارات غير الأخلاقية؛ مما يعني أن لديهم وازعاً أخلاقياً يردعهم عن الموافقة على تلك القرارات، رفض المراجعين للمواقف غير الأخلاقية التي تضمنتها الدراسة، وجود مجموعة وسائل مساعدة لدعم أخلاقيات المهنة في بيئة المراجعة السعودية. وقد أوصت الدراسة بضرورة الربط بين التعليم المحاسبي والجوانب الأخلاقية المستمدة من كتاب الله وسنة رسوله صلى الله عليه وسلم وذلك بهدف تنمية الوازع الأخلاقي لدى الطلاب، وتحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في الجامعات بحيث تتضمن الأهداف، المفاهيم، الأسس، والأبعاد ذات العلاقة بالجوانب الأخلاقية لمهنة المراجعة.

في حين كان الاتجاه الثاني يركز على مدى الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة وتأثيرها على مهنة المراجعة باعتبارها من المواضيع الهامة والأساسية للمهنة لما لها من تأثير على أداء مزاوليتها وعلى جودة أحكامهم وقراراتهم الأخلاقية، والارتقاء

بمستواها، فعلى مستوى الدول العربية مثل فلسطين والأردن والجزائر مثلتها دراسة  
كلاً من ( زعرب، ٢٠١٦؛ Alrabba, 2016؛ عليوة، ٢٠١٥؛ Al qtaish, 2014 ) ،  
أما اندونيسيا وإيران فتمثلها دراسة كلاً من Naslmosavi, Sofian, Saat,  
(, Ghozali, & Fuad. 2016Kusumastuti؛ &Jahanzeb, 2014) والتي  
أوضحت إلى أي مدى تؤثر المثالية الأخلاقية والتوجه الأخلاقي لمراجع الحسابات  
على الالتزام المهني والأداء، أما اسبانيا فتمثلها دراسة (Barrainkua, 2018)  
والتي هدفت إلى تحليل مدى التزام مراجع الحسابات بالكفاءة المهنية من خلال  
قيمتين مهنتين رئيسيتين هما: المصلحة العامة والاستقلالية.

أما الاتجاه الثالث فركز على توضيح العلاقة بين الأخلاقيات والقيادة الأخلاقية  
وأداء الموظف وذلك باعتبار أن الأخلاقيات تعتبر عاملاً هاماً لتحسين الأداء  
الوظيفي للأفراد وتحسين سمعة أي مهنة والوثوق بها من قبل المجتمع وكافة  
الأطراف المتعاملة معها مثل دراسة (Imran, 2018؛ Wahyudit, 2013؛  
Weng, 2013؛ Yang, 2017؛ Bello, 2012؛ Sapir, 2012؛ أبو  
الكاس، ٢٠١٥؛ Osibanjoe, 2015)

ويختلف هذا البحث عن الدراسات السابقة، في كون أن الدراسات السابقة بحثت قياس الوعي الأخلاقي ومدى تأثيره على قرارات المراجعين وسلوكياتهم وأحكامهم الأخلاقية، أيضاً ركزت الدراسات السابقة على قياس تأثير مدونة الأخلاقيات والقواعد الأخلاقية ومدونات السلوك والكفاءة المهنية على جودة عملية المراجعة وجودة أحكام المراجعين، وأخيراً ركزت الدراسات السابقة على التعرف على مدى التزام المراجعين بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني. ولم تتطرق إلى قياس تأثير الوعي الأخلاقي المهني ودوره في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات بمكاتب المراجعة في العالم العربي بشكل عام وبالمملكة العربية السعودية بشكل خاص.

أي أنه ووفقاً -لعلم الباحثين- تأتي هذه الدراسة للمساهمة في سد الثغرة البحثية المتعلقة بدور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين من خلال التعرف على مدى وعي المراجعين بمبادئ مهنة المراجعة، وقواعد السلوك المهني، واللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين والصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وأثرها على أدائهم الوظيفي.

#### ١.٤ الإطار النظري لأخلاقيات المهنة والأداء الوظيفي

## أولاً: الأخلاقيات المهنية

يعد السبب الرئيسي للسلوك المهني في أي مهنة هو توفير الثقة في الخدمات المقدمة من المهنة ويأخذ هذا الموضوع أهمية وبعداً أكبر في مهنة المراجعة؛ لأنها تقدم خدماتها إلى عدة أطراف بالمجتمع وعليها تبنى القرارات، وحيث أن مصالح هذه الأطراف متضاربة من هنا يجب على المراجع أن يتحلى بالسلوك المهني الأخلاقي لإنجاز المهمة التي ألقاها على عاتقه المجتمع (الجيلي، ٢٠١٢، ص١١٩). وتعد الصفات الأخلاقية والشخصية لمراجع الحسابات من العوامل والأسس المهمة التي تبنى عليها شخصيته والتي من خلالها يحظى باحترام وتعاون عملائه وزملائه، فضلاً عن ذلك فإن هذه الصفات تكون ذات تأثير جوهري ومهم على سير مجمل خطوات عملية المراجعة، حيث أن مراجع الحسابات يجب أن يكون أميناً ونزيهاً يعطي مهنته حقها الوافي ويبذل أقصى طاقة عملية وفنية، وأن يوصل النتائج بدقة وأمانة من دون تحريف وأن يكون موضع ثقة عملائه محافظاً على أسرار مهنته.

ونظراً لأهمية الأخلاقيات في مهنة مراجعة الحسابات، فسيتم استعراض أهم التعريفات التي أوردها الباحثون عن أخلاقيات المهنة، حيث تعرف أخلاقيات مهنة المراجعة على أنها: "مجموعة من الأسس والقواعد التي يجب على المراجع التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحاً في تعامله مع الغير وفي مهنته وقادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤساءه" (خقماني ٢٠١٧، ص ٢٣٤). كما عرفت أخلاقيات المهنة بأنها "مجموعة من المعايير التي تهيمن على السلوك المحاسبي، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم المهنية وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع زيادة العمل" (أحمد وحميدي، ٢٠١٨، ص ٦٠).

ولا تقتصر الأخلاق على معرفة السلوك الصائب والخطيء، لكن تتعدى ذلك إلى أنها تتضمن أفكار معقدة وتفسيرات ليس فقط في تحديد ما هو صواب وما هو خطأ، وإنما معرفة سبب اعتبار الأفعال خطأ أو صواب (زعر، ٢٠١٦، ص ٧)، وهو ما يطلق عليه الوعي الأخلاقي حيث يعد الوعي الأخلاقي عنصراً أساسياً في عمليات الاستدلال الأخلاقي والحكم الأخلاقي (الأعرجي، ٢٠١٩، ص ١٣١). ويتحفز عن طريق انتباه الشخص لخاصيتين من خصائص الموقف وهما: وجود

الأذى (الضرر) وانتهاك معايير السلوك، فحينها يقر الفرد باشتغال الموقف على البعد الأخلاقي (Peter, 2009, p508).

وقد عرف (Rest,1994) الوعي الأخلاقي بأنه قدرة الفرد على الإقرار بأن الموقف يتضمن قضية أخلاقية وهذا يتطلب من الفرد الوعي بأن تصرفاته لها القدرة على إلحاق الضرر بمصلحة أشخاص آخرين ذوي صلة بالموقف (Rest,1994, ) .p15

أما الوعي الأخلاقي المهني فهو شكل من أشكال الوعي الإنساني الذي يقوم على ضبط وتنظيم سلوك الانسان في مجال عمله وتخصصه، حيث أنها أكثر تحديداً من الأسس الأخلاقية المطلقة (Boyton, 2003). لذا تتميز المهن المختلفة بمجموعة محددة من الأخلاقيات المهنية حيث تعتبر هذه الأخلاقيات المهنية بمثابة المدونة التي تحدد أعمال أعضائها وتعين لهم المستوى المطلوب في المهنة (Boyton, 2010). وتشمل هذه الأخلاقيات معايير السلوك المهني التي تهدف لتوجيه أفراد المهنة للقيام بعملهم بشكل مثالي يتسم بحسن السلوك (Paratama, et al, 2018).



ومما سبق تعرف الباحثتين الوعي الأخلاقي المهني في مهنة مراجعة الحسابات بأنه مدى وعي المراجع بالأخلاقيات المهنية المتطلبة منه أثناء أداءه الوظيفي للأعمال والمهام الموكلة إليه مثل مبادئ وقواعد السلوك المهني وآدابها بالإضافة إلى اللوائح والأنظمة الصادرة عن المنظمات المهنية ذات العلاقة بمهنة المراجعة.

ثانياً: أهم قواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية المنظمة

للمهنة:

تعتبر قواعد السلوك المهني بمثابة تفسيرات وتطبيقات عملية للمبادئ الأخلاقية الأساسية من خلال أمثلة واقعية من الحياة العملية وإرشادات تفصيلية في سياق توضيح وشرح المبادئ الأخلاقية الأساسية (عبدالعال، ٢٠١٥، ص ٣٨)، وفيما يلي نستعرض أهم قواعد السلوك المهني الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة: (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢١، 11-130، IFAC, 2013).

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

٢. تضارب المصالح: ينبغي على مراجع الحسابات أن يتخذ خطوات معقولة

لتحديد الظروف التي يمكن أن تنشأ عنها تضارب المصالح؛ والتي تؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

٣. الآراء الثنائية: هناك بعض الحالات يطلب فيها من مراجع الحسابات إبداء

رأياً ثانياً حول تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، أو إعداد التقارير، أو غيرها من المبادئ والمعايير على ظروف أو معاملات محددة من قبل شركة ليست عميلاً حالياً لمراجع الحسابات، وقد يؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

٤. الأتعاب: يجب أن تكون الأتعاب متناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل

الخدمات التي يقدمها المراجع، ولا يجوز للمراجع أن يفاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر.

٥. الهدايا والضيافة: قد يعرض على مراجع الحسابات أو أحد المقربين له من

عائلته هدايا وضيافة من أحد العملاء، وقد يؤدي ذلك إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

٦. الوصاية على أصول الزبائن (أموال العملاء): على المراجع الذي في عهده

أموال، أو أصول تخص العملاء الالتزام بما يلي:

- الاحتفاظ بهذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية، وعن أموال المكتب.
- استخدام هذه الأموال للأغراض المحددة فقط.
- الاستعداد في جميع الأوقات لتقديم حساب عن هذه الأموال لأي شخص من حقة المساءلة عنها.
- الالتزام بكافة القوانين والأنظمة ذات الصلة المتعلقة بالاحتفاظ بهذه الأموال.

٧. الاستقلال: يجب على المراجع أن يكون مستقلاً عند أدائه لخدماته المهنية

طبقاً لما تتطلبه الأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالمهنة.

٨. الالتزام بالمعايير العامة: يجب على المراجع التقيد بالمعايير المهنية

وتفسيراتها التي تصدر من الجهة المخولة وعلى الأخص ما يلي:

(AICPA,2013,2935)

أ. الحصول على معلومات كافية وملائمة

ب. بذل العناية المهنية الواجبة

ج. التخطيط والإشراف على أداء خدماته المهنية بصورة كافية.

٩. خدمات الزكاة والضريبة: يجب على المراجع الذي يقوم بإعداد أو يساعد في إقرار الزكاة والضريبة لأحد العملاء إخطار العميل بأن المسؤولية عن محتويات الإقرار تقع بصفة أساسية على العميل، كما يجب عليه أن يتخذ الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرار قد تم إعداده بصورة سليمة.

١٠. الاتصال بالمراجع السابق: على المراجع الذي يطلب منه أحد العملاء مراجعة حساباته أن يستفسر من زميلة السابق عما إذا كانت هناك أية اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية المراجعة.

### ثالثاً: مفهوم الأداء الوظيفي

تعددت تعريفات الأداء الوظيفي حيث يشير كلاً من عبد العالي والسعيد (٢٠١٧، ص ١٢) أن الأداء الوظيفي ناتج عن مقارنة حجم مستوى ما قام به العامل في عمله مع المنتظر القيام به، ومنه يجسد مدى كفاءة الأفراد للقيام بالأعمال التي توكل إليهم خلال فترة زمنية محددة، مع مراعاة كمية الجهد المبذول، ومدى مطابقته مع المواصفات الكمية والنوعية للإنتاج.

أما داوود وحرز الله (٢٠١٧، ص٣٢) فقد عرفوا الأداء الوظيفي بأنه "الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات وإدراك الدور والمهام والذي بالتالي يشير إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد".

كما عرفت صليحة (٢٠١٠، ص٦١) الأداء الوظيفي على أنه "جهد منسق للقيام بمهام تتضمن تحويل المدخلات إلى مخرجات ذات جودة، تتفق مع مهارات وقدرات وخبرات العاملين بمساعدة العوامل الدافعة وبيئة العمل الملائمة على القيام بهذا الجهد بدقة وبأقصر وقت وأقل تكلفة".

وأشارت كلا من سامية وحكيمة (٢٠١٧، ص٣٥) أن الأداء الوظيفي هو "سلوك وظيفي هادف يظهر نتيجة التفاعل أو التوافق بين القوى الداخلية للفرد والقوى الخارجية المحيطة به".

ومما سبق يتضح أن الأداء الوظيفي عبارة عن حصيلة جهد، وسلوك، وإنجاز عمل، وكخلاصة فإن الأداء الوظيفي ينطوي على ما يلي:

- الناتج الذي يحققه الموظف.
- حصيلة التفاعل بين كلاً من الجهد والقدرات والخبرات.
- عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات.

- جهد منسق من أجل إنجاز العمل بدقة وفي أقصر وقت وبأقل تكلفة.
- سلوك يحقق نتيجة.

#### ١.٥ منهجية البحث:

تم اتباع المنهجية التقليدية في إجراء هذه الدراسة حيث تم توظيف النظرية الإيجابية (Positive Theory) والتي تهدف إلى تفسير الظواهر والتنبؤ بها من خلال استقراء هذه الظواهر ومعرفة أسباب حدوثها، وإيجاد العلاقة السببية بين أبعادها (حسب الله، ٢٠١١)، وحيث أن هذه الدراسة تهدف إلى معرفة دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية فهي تعتبر من الدراسات الاستكشافية والتي تعتمد بشكل أساسي على صياغة التساؤلات بدلاً من صياغة الفروض، وقد أوضح (حافظ، ٢٠١٢، ص ٢٧-٢٨) أن الدراسات الاستكشافية تعتمد بشكل أساسي على جمع المعلومات وطرح التساؤلات كخطوة أولى يبنى عليها في المستقبل.

وتحقيقاً لأهداف البحث، واستناداً إلى مضمون ومقتضيات النظرية الإيجابية

المتبعة، تم صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيس التالي:

ما دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية؟

وللإجابة عن هذا السؤال الرئيسي لابد من الإجابة على عدة أسئلة فرعية:

١. ما دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة عن الهيئة

السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين

الخارجيين بالمملكة العربية السعودية؟

٢. ما دور الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية

للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين

بالمملكة العربية السعودية؟

٣. ما دور الوعي بنظام المحاسبين القانونيين ولائحته التنفيذية الصادرة عن الهيئة

السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين

الخارجيين بالمملكة العربية السعودية؟

وفي سبيل إجراء البحث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة والتي تم

اعدادها بالاعتماد على عدد من الدراسات السابقة مثل (أبو الكاس، ٢٠١٥؛

عبدالعال، ٢٠١٥؛ السعد، ٢٠١١) بالإضافة إلى موقع الهيئة السعودية للمراجعين

والمحاسبين (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢١). وقد تكون الاستبيان من جزأين، اشتمل الجزء الأول على بعض الأسئلة الديموغرافية التي تحدد: المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، الخبرة العملية، الدورات التدريبية. فيما اشتمل الجزء الثاني على محاور الدراسة وفقا للاتية:

١. دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية (١٠ فقرات).

٢. دور الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية (١٠ فقرات).

٣. دور الوعي بنظام المحاسبين القانونيين ولأئحته التنفيذية الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية (١٠ فقرات).



وقد تم تصميمها بشكل يتلائم مع متطلبات مقياس ليكرت (Likert) خماسي التدرج: (غير موافق بشدة - غير موافق - محايد - موافق - موافق بشدة) لتحديد درجة الموافقة من وجهة نظر أفراد العينة على دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية. كما أنه تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) حيث تم استخراج بعض المقاييس الوصفية مثل المتوسطات والانحراف المعياري للمساعدة في التحليل وإجراء المقارنات، كما تم استخدام معامل الارتباط لبيرسون Pearson product - moment (correlation) لحساب الصدق الداخلي للاستبانة بالإضافة إلى معامل الفاكرونباخ (Cronbach's alpha) لحساب ثبات الاستبانة.

أما فيما يتعلق بمجتمع البحث وعينته فقد تم تحديد المجتمع والذي يتكون من مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية، وفيما يخص عينة البحث فقد تم اختيارها عشوائياً من مجتمع البحث وتم تمثيلهم بعينة عشوائية من المراجعين في مكاتب المراجعة السعودية.

دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين  
بالمملكة العربية السعودية

وللتحقق من مدى صدق الأداة تم عرض الاستبانة على عدد من أساتذة المحاسبة في الجامعات السعودية وذلك بهدف التعرف على مدى ملائمة عباراتها لقياس ما وضعت لأجله ومدى وضوحها. وبناء على ما ورد من ملاحظات، تم إعادة صياغة بعض العبارات حتى أصبحت الاستبانة في شكلها النهائي. كما تم استخراج معامل ثبات الأداة ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة، والثبات الكلي للاستبانة، ويبين الجدول (١) معاملات ثبات الاستبانة.

جدول (١): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة والثبات الكلي

م	المحور	معامل ألفا كرونباخ
١	الأول: دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية.	٠.٨٤
٢	الثاني: دور الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية.	٠.٧٧
٣	الثالث: دور الوعي بنظام المحاسبين القانونيين ولأئحته التنفيذية في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية.	٠.٨٦

٠.٩١	الثبات الكلي للاستبانة	٤
------	------------------------	---

المصدر (إعداد الباحثان)

بالنظر إلى معاملات الثبات ألفا كرونباخ في الجدول (١)، يتضح بأن محاور الاستبانة، والاستبانة بشكل إجمالي، تتمتع بمعاملات ثبات جيدة تقع في الفترة من (٠.٧٠-١) كما صنفها Taber (2016)، مما يجعلها صالحة لتحقيق أهداف الدراسة.

كما تم احتساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما توضح نتائجها الجدول التالي:

جدول (٢): معاملات ارتباط العبارات بمحاور الاستبانة

المحور الثالث		المحور الثاني		المحور الأول	
معامل الارتباط	العبرة	معامل الارتباط	العبرة	معامل الارتباط	العبرة
**٠.٥٧١	١	**٠.٦٨١	١	**٠.٦٣٦	١
**٠.٧٩٨	٢	**٠.٤٨٨	٢	**٠.٧٠٧	٢
**٠.٨٠٢	٣	**٠.٤١٣	٣	**٠.٦١١	٣

دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين  
بالمملكة العربية السعودية

**٠.٦٦٩	٤	**٠.٦٧٤	٤	**٠.٥٣٥	٤
**٠.٧٨٦	٥	**٠.٥١٠	٥	**٠.٦٢٩	٥
**٠.٧١٦	٦	**٠.٦٤١	٦	**٠.٦١٨	٦
**٠.٥٦٣	٧	**٠.٦٠٧	٧	**٠.٦٨١	٧
**٠.٦٢٤	٨	**٠.٦٦٥	٨	**٠.٦٨٤	٨
**٠.٦٧١	٩	**٠.٦٣٦	٩	**٠.٦٥١	٩
**٠.٥٨٤	١٠	**٠.٥٥٢	١٠	**٠.٧٢٩	١٠

\*\* دال عند مستوى الدلالة (٠.٠١).

المصدر (إعداد الباحثان)

يبين الجدول (٢)، أن معاملات ارتباط العبارات بالمحاور التابعة لها، ارتباطات دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١)، مما يدل على صدق داخلي عالٍ لمحاور الاستبانة، فالعبارات المرتبطة بالمتوسط الكلي لاستجابات المحور، تعد عبارات صادقة تقيس ما بُنيت لقياسه. وللتأكد من ارتباط المحاور بالمتوسط العام للاستبانة، قامت الباحثان بحساب معاملات ارتباط متوسطات استجابات العينة على المحاور، بالمتوسط العام للاستبانة، ويبين الجدول (٣) معاملات ارتباط المحاور بالاستبانة ككل.

جدول (٣): معاملات ارتباط محاور الاستبانة بالمتوسط العام لها

م	المحور	معامل الارتباط بالاستبانة
١	الأول: دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين الخارجيين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين	**٠.٨٣٢
٢	الثاني: دور الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين الخارجيين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين	**٠.٨٦٣
٣	الثالث: دور الوعي بنظام المحاسبين القانونيين ولأئحته التنفيذية في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين	**٠.٨٨١

\*\* دال عند مستوى الدلالة (٠.٠١).

المصدر (إعداد الباحثتان)

ويتبين من الجدول (٣) بأن معاملات ارتباط المحاور بالمتوسط العام للاستبانة، دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (٠.٠١) أو أقل منه، وتعد معاملات الارتباط العالية دليل على الصدق الداخلي العالي لمحتوى الاستبانة، ويستنتج من ذلك بأن محاور الاستبانة تقيس ما تقيسه الاستبانة بشكل كلي، ويقود ذلك إلى صلاحية الاستبانة لتحقيق أهداف الدراسة.

## ٢. الدراسة الميدانية

وفيما يخص عينة البحث فقد تم اختيارها عشوائياً من مجتمع البحث من المراجعين في مكاتب المراجعة السعودية. وقد تم توزيع الاستبانة من خلال إرسال نسخ إلكترونية صممت بواسطة (Google forms)، واستمرت عملية الاستلام والمتابعة قرابة شهرين وكان مجموع الاستبانات الصالحة للتحليل (١٠٢) استبياناً.

#### جدول (٤): توزيع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي

المتغيرات	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٩١	٨٩.٢%
	ماجستير	١١	١٠.٨%
المجموع		١٠٢	١٠٠%

المصدر (إعداد الباحثان)

يلاحظ من تحليل الجدول السابق رقم (٤) لمتغير المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة أن أكبر نسبة هي ٨٩.٢% من الحاصلون على البكالوريوس وهذا مؤشر على ارتفاع نسبة حملة الشهادة الجامعية حيث تسعى مكاتب المراجعة إلى استقطاب الموارد البشرية المؤهلة للقيام بالأعمال الموكلة إليهم بكفاءة وفعالية.

#### جدول (٥): توزيع أفراد العينة وفقاً للمسمى الوظيفي

المتغير	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
---------	-----------------	---------	----------------

فهدة بنت سلطان السديري ، فوزية بنت نوار العتيبي

صاحب أو شريك مكتب المراجعة	٤	٣.٩%
رئيس مراجع حسابات	١٩	١٨.٦%
مدير مراجعة الحسابات	٨	٧.٨%
مساعد مراجع الحسابات	٤٦	٤٥.١%
مسمى وظيفي آخر	٢٥	٢٤.٥%
<b>المجموع</b>	<b>١٠٢</b>	<b>١٠٠%</b>

المصدر (إعداد الباحثان)

يلاحظ من الجدول (٥) أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من مساعدين المراجعين حيث بلغت نسبتهم (٤٥.١%) وبلغت نسبة صاحب أو شريك مكتب المراجعة (٣.٩%)، في حين بلغت نسبة رئيس مراجع الحسابات (١٨.٦%) وبلغت نسبة مدير مراجع الحسابات (٧.٨%) أما المسميات الوظيفية الأخرى فقد بلغت (٢٤.٥%). ويتضح مما سبق أن هناك علاقة للمستجيبين بموضوع الاستبيان مما يضيف مصداقية أكثر للأداة.

جدول (٦): توزيع أفراد العينة وفقاً للشهادة المهنية

المتغير	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الشهادات	شهادة زمالة الهيئة السعودية للمراجعين	٤٨	٤٧.١%

دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين  
بالمملكة العربية السعودية

		والمحاسبين (SOCPA)	المهنية
٣٥	٣٤.٣%	شهادة محاسب قانوني معتمد (CPA)	
٨	٧.٨%	شهادة جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA)	
٣	٢.٩%	شهادة مدقق داخلي معتمد (CIA)	
٣	٢.٩%	شهادة ضريبة القيمة المضافة (VAT)	
٢	٢%	شهادة جمعية المحققين المعتمدين للاحتيال (CFE)	
٣	٢.٩%	الشهادة المهنية في المعايير الدولية للتقرير المالي (IFR)	
١٠٢	١٠٠%	<b>المجموع</b>	

المصدر (إعداد الباحثان)

عند تحليل متغير الشهادة المهنية لعينة الدراسة توضح للباحثة بأن أكبر نسبة كانت للحاصلين على الشهادة المهنية (SOCPA) شهادة زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بواقع (٤٧.١%) تليها نسبة الحاصلين على شهادة (CPA) شهادة محاسب قانوني معتمد بواقع (٣٤.٣%) وهذا مؤشر على اهتمام المراجعين الخارجيين بالإلمام بالمعرفة المالية والمحاسبية اللازمة بالإضافة إلى المامهم



بالمعايير المهنية والأخلاقية ودليل على اهتمام مكاتب المراجعة باستقطاب الموارد ذات الكفاءة العالية.

جدول (٧): توزيع أفراد العينة وفقاً للخبرة العملية

المتغير	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الخبرة العملية	أقل من ٥ سنوات	٢٠	١٩.٦%
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٧٣	٧١.٦%
	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٧	٦.٨%
	من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة	٢	٢.٠%
المجموع		١٠٢	١٠٠%

المصدر (إعداد الباحثتان)

يلاحظ من الجدول (٧) أن أغلب أفراد عينة البحث خبرتهم من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات حيث بلغت نسبتهم (٧١.٦%)؛ مما يعطي دلالة إيجابية بشأن المعرفة التامة بأهمية أخلاقيات المهنة ودورها في تحسين أداء المراجعين، ويليها

أفراد العينة ممن خبرتهم أقل من خمس سنوات بنسبة (١٩.٦%) تليها افراد العينة ممن تتراوح خبرتهم من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة بنسبة (٤.٩%).

جدول (٨): توزيع أفراد العينة وفقاً للدورات التدريبية

المتغير	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الدورات التدريبية	لا يوجد	١٦	١٥.٧%
	١-٣ دورات	٣٤	٣٣.٣%
	٤-٧ دورات	٢٠	١٩.٦%
	٨ دورات فأكثر	٣٢	٣١.٤%
المجموع		١٠٢	١٠٠%

المصدر (إعداد الباحثان)

يتبين من الجدول (٨) أن معظم أفراد العينة حاصلين على دورات تدريبية تتراوح ما بين ١ إلى ٣ في مجال المراجعة حيث بلغت نسبتهم (٣٣.٣%) تليها أفراد العينة الحاصلين على ٨ دورات فأكثر حيث بلغت نسبتهم (٣١.٤%) تليها أفراد العينة الحاصلين على دورات تتراوح ما بين ٤ إلى ٧ دورات حيث بلغت نسبتهم

(١٩.٦%) وهذا يدل على أن المستجيبين حريصين على التعلم المستمر وبأنهم

مواكبين للتطورات الحاصلة في مجال المراجعة.

## ٢.٢ تحليل ومناقشة النتائج

٢.٢.١ دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة عن

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين

الخارجيين بالمملكة العربية السعودية.

جدول (٩): يبين آراء مفردات العينة حول دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك

وآداب مهنة المراجعة في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة

العربية السعودية.

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		العبارة	رقم العبارة
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
١	٠.٥٨	٤.٦٢	٦٧	٦٥.٧	٣٢	٣١.٤	٢	٢	١	١	-	-	تساهم محافظة مراجع الحسابات على وجود وعي مستمر للتطورات المهنية في تطوير قدراته للقيام بواجباته بشكل أفضل وبالتالي تحسين أداءه الوظيفي.	٧

دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين  
بالمملكة العربية السعودية

٢	٠.٥٢	٤.٥٥	٥٥.٩	٥٧	٤٣.١	٤٤	١	١	-	-	-	-	يساهم تمتع مراجع الحسابات بقدر من الاستقامة والأمانة في علاقاتهم المهنية في تحقيق التوازن بين المهام والنتائج وبالتالي تحسين الأداء الوظيفي.	١
٣	٠.٥٤	٤.٥٤	٥٥.٩	٥٧	٤٢.٢	٤٣	٢	٢	-	-	-	-	يؤدي تمتع مراجعي الحسابات بالتقاني والجدية أثناء أداء عملهم إلى القدرة على تحمل المسؤولية المهنية وتحقيق الأداء الوظيفي بشكل صحيح.	٢
٤	٠.٥٦	٤.٥٤	٥٦.٩	٥٨	٤٠.٢	٤١	٢.٩	٣	-	-	-	-	تؤدي محافظة مراجع الحسابات على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب إلى تنمية قدراته وتحفيزه وبالتالي تحسين أداءه الوظيفي.	٦
٥	٠.٦٤	٤.٤٨	٥٥.٩	٥٧	٣٦.٣	٣٧	٧.٨	٨	-	-	-	-	يساهم أداء المراجعين لأعمالهم بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع في تعزيز ولائهم للمهنة وبالتالي تحسين أدائهم الوظيفي.	٣
٦	٠.٧٤	٤.٤٨	٦٠.٨	٦٢	٢٨.٤	٢٩	٨.٨	٩	٢	٢	-	-	يؤدي عدم تأثر مراجع الحسابات بتضارب المصالح سواء كانت بدوافع شخصية أو مالية	٤

فهدة بنت سلطان السديري ، فوزية بنت نوار العتيبي

													أو تجارية أو وظيفية لضمان حرية الرأي والتفكير للمراجع وبالتالي تحسين الأداء الوظيفي.
٧	٠.٥٧	٤.٤٣	٤٧.١	٤٨	٤٩	٥٠	٣.٩	٤	-	-	-	-	٨ يؤدي قيام مراجع الحسابات بأداء بمهامه الموكلة إليه وفقاً للمعايير الفنية والمهنية والأخلاقية التي تطبقها الهيئة إلى تحسين أداءه الوظيفي.
٨	٠.٧١	٤.٤٣	٥٣.٩	٥٥	٣٧.٣	٣٨	٦.٩	٧	٢	٢	-	-	١٠ يؤدي تمتع مراجع الحسابات بالنزاهة والمصادقية وعدم الإخلال بمصلحة المجتمع من أجل مغانم شخصية إلى تحريره من أهوائه وجشعة وسيطرة مصالحة الشخصية وبالتالي تحسين أداءه الوظيفي.
٩	٠.٧٢	٤.٣٧	٤٩	٥٠	٤١.٢	٤٢	٧.٨	٨	٢	٢	-	-	٥ يؤدي تجنب مراجع الحسابات تأدية الخدمات المهنية (في حال وجود علاقة أو تحيز) إلى مصادقية حكمه المهني الخاص بالخدمات المقدمة وبالتالي تحسين أداءه الوظيفي .
١٠	٠.٧٠	٤.٣٠	٤٣.١	٤٤	٤٥.١	٤٦	١٠.٨	١١	١	١	-	-	٩ يؤدي تمتع مراجع الحسابات باستقلال فكري في جميع ما يتعلق

دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين  
بالمملكة العربية السعودية

																			بخدماته المهنية إلى صناعة قراراته بشكل شفاف وديمقراطي وبالتالي تحسين أداءه الوظيفي.
	٠.٦٣	٤.٤٧	المتوسط العام للمحور																

المصدر (إعداد الباحثان)

يتضح إجمالاً من الجدول رقم (٩) الموضح أعلاه أن هناك موافقة قوية على عبارات دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين حيث جاءت بدرجة استجابة (موافق بشدة)، وبلغ المتوسط الحسابي (٤.٤٧ من ٥) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٤.٢٠ إلى ٥.٠٠) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق بشدة).

كما يتضح من النتائج؛ أنه لا يوجد تفاوت في موافقة أفراد العينة على عبارات دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات، حيث

تراوحت متوسطات موافقة أفراد العينة على العبارات ما بين (٤.٣٠ إلى ٤.٦٢ من ٥) وكلها تقع ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي والتي تشير إلى موافق بشدة.

ويمكن تفسير حصول عبارة (تساهم محافظة مراجع الحسابات على وجود وعي مستمر للتطورات المهنية في تطوير قدراته للقيام بواجباته بشكل أفضل وبالتالي تحسين أداءه الوظيفي) في المرتبة الأولى بدرجة استجابة موافق بشدة؛ إلى أهمية محافظة المراجع على الوعي المستمر بالتطورات المهنية بمهنة المراجعة الأمر الذي يؤدي إلى تحسين مستوى أدائه الوظيفي وينسجم ذلك نوعا ما مع دراسة et, (Al qtaish al,2014) التي أوصت الجهات المنظمة لمهنة المراجعة لعقد دورات تدريبية وورش عمل وندوات حول تطورات معايير المراجعة وقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة، وتفعيل دورها في تحسين الالتزام بتطبيق قواعد السلوك الأخلاقي، وتعزيز دورها في دعم حيادية واستقلالية المراجع ورفع كفاءة ومستوى الأداء الوظيفي.

وقد يعزى حصول عبارة (يؤدي تمتع مراجع الحسابات باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية إلى صناعة قراراته بشكل شفاف وديمقراطي وبالتالي تحسين أداءه الوظيفي) على المرتبة العاشرة بدرجة استجابة (موافق بشدة)؛ وبحسب

دراسة (Barrainkua,2018) إلى أن الاستقلالية يقل الالتزام بها مع اكتساب المراجعين الخبرة وقد أوصت الدراسة بضرورة تحسين عملية اتخاذ القرارات الأخلاقية في المراجعة عن طريق الالتزام بالاستقلالية عند اتخاذ تلك القرارات.

٢.٢.٢ دور الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية

جدول (١٠): يوضح آراء مفردات العينة حول دور الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء

الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		العبارة	رقم العبارة
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
١	٠.٧٥	٤.٤٥	٥٥.٩	٥٧	٣٧.٣	٣٨	٣.٩	٤	٢	٢	١	١	يؤدي عدم قيام المراجع بمراجعة حسابات الشركات أو المؤسسات التي يكون له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة	٥



فهدة بنت سلطان السديري ، فوزية بنت نوار العتيبي

													فيها إلى تعزيز استقلالته وتحسين أداءه الوظيفي.
٢	٠.٦٣	٤.٣٧	٤٤.١	٤٥	٥٠	٥١	٤.٩	٥	١	١	-	-	يساهم حصول المراجع على القدر المناسب من المعلومات التي تكون أساساً للنتائج أو التوصيات المتعلقة بالخدمات المهنية الموكلة إليه في تحسين أداءه الوظيفي.
٣	٠.٦٩	٤.٣٦	٤٧.١	٤٨	٤٣.١	٤٤	٨.٨	٩	١	١	-	-	يساهم تجنب مراجع الحسابات أي عمل قد يسئ إلى سمعة المهنة في تحسين الأداء الوظيفي لديه.
٤	٠.٨٣	٤.١٤	٣٥.٣	٣٦	٤٩	٥٠	١٠.٨	١١	٣.٩	٤	١	١	يؤدي استفسار المراجع الذي يطلب منه أحد العملاء مراجعة حساباته من زميلة السابق عما إذا كانت هناك أية اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية المراجعة إلى تحسين الأداء الوظيفي لديه.
٥	٠.٨٧	٤.١٢	٣٩.٢	٤٠	٣٧.٣	٣٨	٢٠.٦	٢١	٢	٢	١	١	يؤدي عدم إفتاء

دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين  
بالمملكة العربية السعودية

															المعلومات التي يتوصل إليها مراجع الحسابات من خلال عمله المهني إلى تحسين الأداء الوظيفي.
٦	٠.٦٧	٤.٠٠٨	٢٥.٥	٢٦	٥٧.٨	٥٩	١٥.٧	١٦	١	١	-	-		٧	يؤدي قيام المراجع (الذي يُعد أو يساعد في إقرار الزكاة والضريبة لأحد العملاء) باتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرار قد تم إعداده بصورة سليمة إلى تحسين الأداء الوظيفي لديه.
٧	٠.٩٣	٣.٩٩	٣٥.٣	٣٦	٣٤.٣	٣٥	٢٥.٥	٢٦	٣.٩	٤	١	١		٣	يساهم عدم قبول مراجعي الحسابات بالأخطاء المتدنية في تحسين أداء عملية المراجعة وذلك وفقاً للمعايير الفنية والمهنية.
٨	٠.٩٢	٣.٩٨	٣٤.٣	٣٥	٣٦.٣	٣٧	٢٢.٥	٢٣	٦.٩	٧	-	-		١	الحصول على عملاء جدد بطريقة مهنية يؤدي إلى تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات.
٩	٠.٩٥	٣.٩٢	٣٢.٤	٣٣	٣٦.٣	٣٧	٢٢.٥	٢٣	٨.٨	٩	-	-		١٠	يؤدي حرص المراجع

فهدة بنت سلطان السديري ، فوزية بنت نوار العتيبي

																		الذي يزاول الأعمال الأخرى غير مهنة المراجعة أن تكون هذه الأعمال مكملة لطبيعة عمله مثل تقديم الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية إلى تحسين أداءه الوظيفي.
١٠	١.١٧	٣.٥٢	٢٥.٥	٢٦	٢٧.٥	٢٨	٢٣.٥	٢٤	٢٠.٦	٢١	٢.٩	٣	٤	احتفاظ المراجع الذي في عهده أموال تخص العملاء منفصلة عن أمواله الشخصية وأموال المكتب يساهم في تحسين الأداء الوظيفي لديه.				
	٠.٨٤	٤.٠٩	المتوسط العام للمحور															

المصدر (إعداد الباحثتان)

يتضح إجمالاً من الجدول (١٠) أن هناك موافقة على عبارات دور الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين حيث جاءت بدرجة استجابة (موافق)، وبلغ المتوسط الحسابي (٤.٠٩ من ٥.٠٠) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من

مقياس ليكرت الخماسي (٣.٤ إلى ٤.٢٠) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة  
(موافق).

كما يتبين من النتائج، أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد العينة على عبارات دور  
الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين  
والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية  
السعودية، حيث تراوحت متوسطات موافقة أفراد العينة على العبارات ما بين (٣.٥٢  
إلى ٤.٤٥ من ٥) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الرابعة والخامسة من فئات  
مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الخيارين (موافق، موافق بشدة) على التوالي.

ويمكن تفسير حصول العبارة (يؤدي عدم قيام المراجع بمراجعة حسابات  
الشركات أو المؤسسات التي يكون له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها إلى  
تعزيز استقلاليته وتحسين أداءه الوظيفي) على الترتيب الأول بدرجة استجابة موافق  
بشدة، إلى وجود علاقة إيجابية بين الاستقلالية والأداء الوظيفي ويتفق هذا مع ما  
توصلت إليه دراسة (Nasution, et al, 2019) حيث كشفت النتائج عن وجود  
علاقة إيجابية بين وعي المراجعين بأهمية الاستقلالية و الحكم الأخلاقي للمراجعين

بمعنى أنه كلما زاد وعي المراجعين بأهمية الاستقلالية كلما أصدروا أحكام أخلاقية وكان أدائهم أفضل.

وربما يدل حصول عبارة (احتفاظ المراجع الذي في عهده أموال تخص العملاء منفصلة عن أمواله الشخصية وأموال المكتب يساهم في تحسين الأداء الوظيفي لديه) في المرتبة الأخيرة بدرجة استجابة (موافق)؛ إلى أهمية لفت انتباه مكاتب المراجعة لعقد ندوات تؤكد على أهمية فصل الأموال التي تخص العملاء عن أموال المراجع الشخصية وأموال المكتب مما يكون له الأثر الإيجابي على مستوى أداء المراجعين.

٢.٢.٣ دور الوعي بنظام المحاسبين القانونيين ولائحته التنفيذية في تحسين

الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية.

جدول (١١): يوضح آراء مفردات العينة حول دور الوعي بنظام المحاسبين

القانونيين ولائحته التنفيذية في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين

الخارجيين بالمملكة العربية السعودية

رقم العبارة	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
----------------	---------	----------------------	--------------	-------	-------	---------------	--------------------	----------------------	---------

دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين  
بالمملكة العربية السعودية

			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
١	٠.٦٢	٤.٥٩	٦٤.٧	٦٦	٣٠.٤	٣١	٣.٩	٤	١	١	-	-	دعم المكاتب المهنية لمنسوبيها للحصول على الزمالة المهنية يؤدي إلى تحسين الأداء الوظيفي للمكتب.
٢	٠.٦٢	٤.٥٤	٥٩.٨	٦١	٣٥.٣	٣٦	٣.٩	٤	١	١	-	-	تضمن شروط القيد في سجل المحاسبين القانونيين أن يكون المراجع حسن السيرة والسلوك وغير محكوم عليه في جرائم مخلة بالأمانة.
٣	٠.٦١	٤.٥٣	٥٧.٨	٥٩	٣٨.٢	٣٩	٢.٩	٣	١	١	-	-	تقييم أداء الموظفين دورياً ووضع برنامج زمني لتقوية نقاط الضعف التي تحتاج إلى تطوير ومتابعة تنفيذ البرنامج وتقييمه دورياً يؤدي إلى تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين.
٤	٠.٦٦	٤.٥١	٥٧.٨	٥٩	٣٧.٣	٣٨	٢.٩	٣	٢	٢	-	-	وضع خطة زمنية لتطور الموظف (مراجع، مشرف، مدير مراجعة، شريك) يساهم في تطوير الأداء الوظيفي للمراجعين.

فهدة بنت سلطان السديري ، فوزية بنت نوار العتيبي

٥	٠.٥٩	٤.٥٠	٥٣.٩	٥٥	٤٣.١	٤٤	٢	٢	١	١	-	-	إعداد خطة سنوية تبين بالتفصيل إجراءات تطوير الموظفين يؤدي إلى تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين.
٦	٠.٦٨	٤.٤٣	٥٢	٥٣	٤١.٢	٤٢	٤.٩	٥	٢	٢	-	-	يؤكد نظام المحاسبين القانونيين ولائحته التنفيذية على أهمية التقيد بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.
٧	٠.٧٤	٤.٤١	٥٤.٩	٥٦	٣٢.٤	٣٣	١١.٨	١٢	١	١	-	-	حرص مكاتب المراجعة على حث الموظفين على حضور دورات التعليم المستمر واعتبار ذلك أساساً لترقيتهم داخل المكتب يؤدي إلى تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين.
٨	٠.٧٥	٤.٣٨	٥١	٥٢	٣٩.٢	٤٠	٦.٩	٧	٢.٩	٣	-	-	إتاحة الفرصة للموظفين في المشاركة في اللجان المهنية المتخصصة يساهم في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين.
٩	٠.٦٧	٤.٠٨	٢٢.٥	٢٣	٦٥.٧	٦٧	٩.٨	١٠	١	١	١	١	تؤثر الجزاءات الواردة في اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين على درجة وعي المراجعين بأخلاقيات المهنة

دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي لمراجعين الحسابات الخارجيين  
بالمملكة العربية السعودية

															وقواعد السلوك المهني.
١٠	٠٠.٩٠	٣.٨٨	٢٦.٥	٢٧	٤٤.١	٤٥	٢٠.٦	٢١	٨.٨	٩	-	-	٧	محاسبة المراجع عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب الأخطاء الواقعة منه أثناء أداء عمله يُسهم في تحسين الأداء الوظيفي لديه.	
	٠.٦٨	٤.٣٩	المتوسط العام للمحور												

المصدر (إعداد الباحثان)

يتضح إجمالاً من الجدول (١١) أن هناك موافقة على عبارات دور الوعي بنظام المحاسبين القانونيين ولائحته التنفيذية في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية، حيث جاءت بدرجة استجابة (موافق بشدة)، وبلغ المتوسط الحسابي (٤.٣٩ من ٥) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٤.٢٠ إلى ٥.٠٠) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (موافق بشدة).

كما يتبين من النتائج، أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد العينة على عبارات دور الوعي بنظام المحاسبين القانونيين ولائحته التنفيذية في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية، حيث تراوحت متوسطات موافقة



أفراد العينة على العبارات ما بين (٣.٨٨ إلى ٤.٥٩ من ٥) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الخيارين (موافق، موافق بشدة) على التوالي.

ويمكن تفسير حصول عبارة (دعم المكاتب المهنية لمنسوبيها للحصول على الزمالة المهنية يؤدي إلى تحسين الأداء الوظيفي) في المرتبة الأولى بدرجة استجابة موافق بشدة؛ إلى وجود علاقة إيجابية بين جهود مكاتب المراجعة وتحسين الأداء الوظيفي للمراجعين وهذا يتفق نوعاً ما مع دراسة (Latan,et al,2017) والتي أوصت بأنه يجب على مكاتب المراجعة الخارجية بذل جهود قوية لتنفيذ برنامج أخلاقيات شامل بما في ذلك التدريب على الأخلاقيات ومدونات السلوك وتوفير إرشادات لمراجعي الحسابات لحل النزاعات الأخلاقية وزيادة المسؤولية المهنية للإبلاغ عن المخالفات وبالتالي أداء أفضل للمراجعين.

وتعزو الباحثتان حصول عبارة (محاسبة المراجع عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب الأخطاء الواقعة منه أثناء أداء عمله يسهم في تحسين الأداء الوظيفي لديه) في المرتبة العاشرة الأخيرة بدرجة استجابة (موافق)؛ إلى عدم اهتمام المراجعين بهذا الجانب بالإضافة إلى أهمية لفت انتباه مكاتب

المراجعة بمحاسبة المراجعين وتعويض الضرر للعملاء بسبب الأخطاء الواقعة منهم أثناء أداء أعمالهم الموكلة إليهم وبالمقابل تقديم الحوافز والمكافآت للمراجعين ذوي الأداء الفعال الأمر الذي يسهم في تحسين ورفع أداء المراجعين.

### ٣.١ خلاصة وخاتمة

قدم هذا البحث دراسة ميدانية هدفت إلى التعرف على دور الوعي الأخلاقي المهني في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية، من خلال التعرف على دور وعي المراجعين الخارجيين بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة ونظام المحاسبين والمراجعين ولأئحته التنفيذية الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

وقد اتضح عند تحليل البيانات الديموغرافية لمتغير المؤهل العلمي ومتغير الخبرة العملية لأفراد عينة الدراسة، حرص مكاتب المراجعة بالمملكة على استقطاب الموارد البشرية المؤهلة وذات الكفاءة العالية، كما دل أيضاً عند تحليل متغير الشهادة المهنية لأفراد عينة الدراسة على اهتمام المراجعين الخارجيين بالإلمام بالمعرفة المالية والمحاسبية اللازمة بالإضافة إلى المامهم بالمعايير المهنية والأخلاقية

والحصول على شهادات مهنية تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة إليهم بكفاءة وفعالية. كما اتضح عند تحليل متغير المشاركة في الدورات التدريبية أن أفراد عينة الدراسة حريصين على التعلم المستمر وبأنهم مواكبين للتطورات الحاصلة في مجال مهنة مراجعة الحسابات.

وعند تحليل آراء أفراد العينة عن المحور الأول من محاور الدراسة وهو دور الوعي بمبادئ قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية. اتضح أن قيام المراجع بأداء بمهامه الموكلة إليه وفقاً للمعايير المهنية والأخلاقية التي تطبقها الهيئة يؤدي إلى تحسين أداءه الوظيفي وهذا ينسجم نوعاً ما مع ما توصل إليه كلاً من (Meutia,et al ,2018) و ( Wawo,et al 2015), والتي أثبتت أن الالتزام بالمعايير المهنية والاعتبارات الأخلاقية تؤثر بشكل إيجابي على الرغبة في إجراء الإبلاغ عن المخالفات وبالتالي تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين. أيضاً تبين من الجدول (٩) أن تمتع مراجع الحسابات بالنزاهة يؤدي إلى تحسين أداءه الوظيفي وهذا ينسجم مع ما توصل إليه (أبو

الكاس، ٢٠١٥) حيث أشار إلى أن مستوى الأداء الوظيفي يتأثر بصورة جوهرية وذات دلالة إحصائية بنزاهة الموظفين.

بينما عند تحليل آراء افراد العينة عن المحور الثاني من محاور الدراسة اتضح إجمالاً أن هناك موافقة على عبارات دور الوعي بقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين الخارجيين وهذا يتفق مع دراسة (Naslmosavi,2015) والتي كشفت عن وجود تأثير هام وعلاقة إيجابية للأخلاقيات وقواعد السلوك المهني على أحكام المراجعين الأخلاقية وأدائهم. كما تبين من الجدول (١٠) أن تجنب مراجع الحسابات أي عمل قد يسئ إلى سمعة المهنة يسهم في تحسين الأداء الوظيفي لديه وهذا ينسجم أيضاً مع ما توصلت إليه دراسة (Nasution, et al, 2019) حيث أشارت أنه كلما زاد وعي المراجعين بأهمية سمعة المهنة كلما أصدروا أحكام أخلاقية أعلى وكان أدائهم أفضل. أيضاً تبين من خلال الجدول (١٠) أن عدم قبول مراجعي الحسابات بالأتعاب المتدنية يساهم في تحسين أداء عملية المراجعة وذلك وفقاً للمعايير الفنية والمهنية وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Alrabba,2016) حيث أشارت أن

قواعد السلوك المهني التي تحكم تحديد رسوم عملية المراجعة لها تأثير كبير على قدرة المراجع على تحديد البيانات الكاذبة وبالتالي تحسين أداءه.

وعند تحليل آراء مفردات العينة عن المحور الثالث من محاور الدراسة اتضح أن التزام مكاتب المراجعة باللائحة التنفيذية ونظام المحاسبين والمراجعين المتعلقة بتطوير المراجعين والتي تتمثل في دعم المراجعين للحصول على الزمالة المهنية، وتقييم أدائهم دورياً ووضع برنامج زمني لتقوية نقاط الضعف التي تحتاج إلى تطوير، وضع خطة زمنية لتطور الموظف، إعداد خطة سنوية تبين بالتفصيل إجراءات تطويرهم، حث الموظفين على حضور دورات التعليم المستمر واعتبار ذلك أساساً لترقيتهم داخل المكتب يؤدي إلى تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين، وهذا يتماشى مع ما أكده الإطار النظري من أهمية التزام مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية بتأهيل الكوادر المهنية لضمان مستوى أداء رفيع يرفع من مستوى المهنة.

كما يتضح من الجدول (١١) أن نظام المحاسبين القانونيين ولائحته التنفيذية يؤكد على أهمية التقيد بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني وهذا يتفق مع نتائج

دراسة (زعر، ٢٠١٦) التي أشارت إلى أن القوانين والأنظمة المنظمة لمهنة

المراجعة تؤثر على درجة التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني.

وفي الختام يخلص هذا البحث إلى عدد من التوصيات أهمها:

١. ضرورة اهتمام المراجع الخارجي بتطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة

مستمرة ومواكبة أهم التطورات في المهنة عن طريق حضور الدورات

التدريبية والمؤتمرات المهنية حتى يتسنى له القيام بالأعمال الموكلة إليه

بكفاءة وفعالية.

٢. أهمية تولي الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين الاهتمام بعقد الدورات

والمؤتمرات المتعلقة بالوعي الأخلاقي وربطه بتحسين الأداء الوظيفي

للمراجعين الخارجيين.

٣. حث مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية على تطوير وتأهيل كوادرها

المهنية مهنيًا وأخلاقياً وذلك لتحقيق أهداف الرؤية الطموحة (رؤية ٢٠٣٠)

والتي ركزت على التنمية البشرية من خلال إعداد الفرد ليصبح عنصر

عطاء وبناء، وإكسابه القيم الأخلاقية والتي تحركه نحو الخير والعدالة.

٤. ضرورة التأكيد على مراجعين الحسابات بأهمية الاستقلالية الفكرية والعمل

بها عند أداء الأعمال الموكلة إليهم الأمر الذي يؤدي إلى تحسين مستوى

الأداء الوظيفي.

٥. إشراك المراجعين ببرامج المسؤولية الاجتماعية التي تعزز لديهم السلوك

الأخلاقي وأهمية تعويض العملاء بسبب الأخطاء الواقعة منهم أثناء أدائهم

للأعمال الموكلة إليهم.

٦. عقد ندوات وورش عمل تؤكد على أهمية فصل الأموال التي تخص العملاء

عن أموال المراجع الشخصية وأموال المكتب مما يكون له الأثر الإيجابي

على مستوى أداء المراجعين.

٧. التنسيق بين الجامعات السعودية وبين الهيئة السعودية للمحاسبين

والمراجعين من أجل استضافة بعض من المراجعين ذوي الكفاءة لربط

الجانب النظري بالعلمي وذلك من خلال عقد المحاضرات والندوات في

مجال أخلاقيات مهنة المراجعة؛ تدعيماً للنواحي النظرية التي تقدمها

الجامعات وتنمية للوعي الأخلاقي المهني لدى الطلبة.

٨. ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول موضوع الوعي الأخلاقي

المهني وأهميته في تحسين الأداء الوظيفي للمراجعين في القطاعات

الأخرى كالقطاع الحكومي.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

أبو الكاس، المعتصم بالله هاني علي، (٢٠١٥)، "أخلاقيات المهنة ودورها في الأداء الوظيفي للعاملين في المنظمات غير الحكومية بقطاع غزة"، رسالة ماجستير، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين.

أحمد، إبراهيم المهدي وحميدي، يوسف ممدو (٢٠١٨)، "ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة: دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق"، مجلة الأكاديمية المالية، مجلد ٩، العدد ١، ص ٣١٩-٣٦٠.



حافظ، عبدالرشيد (٢٠١٢)، "أساسيات البحث العلمي"، جدة: مركز النشر العلمي، جامعة الملك عبدالعزيز.

حسب الله، محمد إبراهيم الجاك (٢٠١١)، "الاتجاهات الحديثة لمناهج البحث العلمي في الفكر المحاسبي: دراسة تحليلية نقدية"، مجلة كلية العلوم الإدارية للبحوث العلمية، جامعة أم درمان الإسلامية، المجلد ١، العدد ١، ص ٤١-٤١. جعارة، أسامة عمر (٢٠١٢)، "أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الغش والاحتيال في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة: دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن"، مجلة العلوم الإدارية، المجلد ٣٩، العدد ٢، ص ١٨٢-١٩٥.

الجليلي، مقداد أحمد يحيى (٢٠١٢)، "أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري"، مجلة تنمية الرافدين، مجلد ٣٤، العدد ١٠٦، ص ١٠٧-١٣٧.

خمفاني، بدر الزمان (٢٠١٧)، "دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية في الشركات البترولية بالجزائر"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية بجامعة قاصدي مرباح، العدد ٢، ص ٢٣٣-٢٤٤. رؤية السعودية 2030 م (٢٠٢٠)، "برنامج تطوير القطاع المالي"، تاريخ الدخول ٢٠٢٠/٣/٢٠.

من موقع <https://www.vision2030.gov.sa/ar/programs/FSDP>. زعرب، حمدي شحدة، (٢٠١٦)، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني: دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٤، العدد ٢، ص ١-٢٣، غزة، فلسطين.

سعاد، شكري معمر، (٢٠١٥)، "التقارير المالية وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية"، أطروحة دكتوراه، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، الجزائر.

السعد، صالح بن عبد الرحمن، (٢٠١١)، "العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية (استكشافية)"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية بجامعة الإسكندرية، المجلد ٤٨، العدد ١، ص ١٨٧-٢٣٢.

سهام، مصباح (٢٠١٥)، "أثر القيادة والثقافة الأخلاقية على سلوك المدقق في المؤسسة الاقتصادية: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات ولمسيرين المصلحة المالية والمحاسبية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر. صحيفة سبق، (٢٠١٧)، " قرار بإدانة المخالفين في اكتاب المعجل وإلزام محمد المعجل بدفع ١.٦ مليار ريال"، تاريخ الدخول ٢٣/٠٤/٢٠١٩، من موقع <https://sabq.org>.

صحيفة مال الاقتصادية، (٢٠١٤)، " موبايلى تدق الجرس"، تاريخ الدخول ٢٣/٠٤/٢٠١٩، <https://www.maaal.com/archives/40950>  
عبدالعال، محمود بكر خليل، (٢٠١٥)، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني: دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

عليوة، نور الهدى، (٢٠١٥)، "دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر: دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين"، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

المطيري، عبد الرحمن مخلد (٢٠١٢)، "قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين (٢٠١٩)، قواعد سلوك وآداب المهنة، تاريخ الدخول ٧/٠٣/٢٠١٩، <https://www.socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards.aspx>  
ثانياً: المراجع الأجنبية

- Alias, N. F., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2019). Internal auditor's compliance to code of ethics. *Journal of Financial Crime*, Vol. 26, No. 1, pp. 1359-0709.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2013). Code of Professional Conduct and Bylaws. New York, United States of America.
- Al qtaish, H., Mohammad, A., & Othman, O. (2014). The ethical rules of Auditing and the Impact of Compliance with the ethical rules on Auditing Quality. *International Journal of Research and Reviews in Applied Sciences*, Vol. 18, No. 3, pp. 248-262.
- Alrabba, H. M. (2016). Measuring the impact of code of ethics on the quality of auditors' professional judgment. *Journal of Governance and Regulation*, Vol. 5, No. 4, pp. 54-103.
- Ashari, A., Nanere, M., & Trebilcock, P. (2018). Corruption awareness and ethical decision making in Indonesia. *Business and Economic Horizons*, Vo. 14, No. 3, pp. 1804-5006.
- Bello, S. M. (2012). Impact of ethical leadership on employee job performance. *International journal of business and social science*, Vol. 3, No. 11, pp. 228-236.
- Barrainkua, I., & Espinosa, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. Departamento Economía Financiera I, Facultad de Economía y Empresa, Universidad del País Vasco UPV/EHU, Bilbao, Spain, Vol. 21, No. 2, pp.176-187.
- Boynton, J. K. (2003). Modern Auditing 7th ed, John Wiley & Sons Inc, 2002. Education, Jakarta.

- Boyton, W., & Johson, R. (2010). *Modern Auditing Assurance Service and Integring of Financial Reporting*. USA, John Willey& Son Inc.
- Imran, S., & Masood, N. K. (2018). The nexus of ethical leadership, job performance, and turnover intention: the mediating role of job satisfaction. *Interdisciplinary Description of Complex Systems*, Vol. 16, No. 1, pp. 72-87.
- Jan. (2014). The impact of authentic leadership and ethical firm culture on auditor behavior. *Journal of Behavioral Studies in Business*. Vol 7, pp. 1-32.
- Kung, H. (2013). Auditors' moral philosophies and ethical beliefs. *Management Decision*, Vol. 51, No. 3, pp. 479-500.
- Kusumastuti, R., Ghozali, I., & Fuad, F. (2016). Auditor professional commitment and performance: An ethical issue role, Risk governance & control. *financial markets & institutions*, Vol. 6, No. 4, pp. 1-21.
- Latan, H., Jabbour, A. B. L., & Jabbour, C. J. C. (2017). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, Vol. 155, No. 1, pp. 289-304.

- Meutia, I., Adam, M., & Nurpratiwi, T. (2018). The effect of professional commitment and ethical consideration on the desire to do whistleblowing with locus of control as a moderating variable (study on the banking sector in Palembang). *Journal of Perspectives on Financing and Regional Development*, Vol. 6, No 3, pp. 363-370.
- Nasution, D., & Östermark, R. (2019). The impact of auditors' awareness of the profession's reputation for independence on auditors ethical judgement. *Social Responsibility Journal*, Vol. 17, No, 1, pp. 1747-1117.
- Naslmosavi, S., Sofian, S., Saat, M., & Jahanzeb, A. (2014). The effect of ethical on auditors judgment in ethical dilemma conditions: evidence from Iranian auditors. *International Journal of Innovation and Applied Studies*, Vol. 10, No, 3, PP. 1005-1013.
- Osibanjo, A., Akinbode, F., Olubusayo, O., & Akinrole, O. (2015). work ethics and employees' job performance. *Journal of Leadership, Accountability & Ethics*, Vol. 12 , No. 1, pp. 107-117.
- Pratama, B. C., Ahmad, Z. A., & Innayah, M. N. (2018). Obedience Pressure, Professional Ethics, Attitude of Skepticism and Independence Towards Audit Judgment. *Journal of Accounting Science*, 2(2), 141-149.
- Peter, B. (2009). Self-regulation and moral awareness among entrepreneurs, *Journal of Business Venturing*, Vol. 24, No. 5, pp. 505-518.
- Rest, J. (1994). Background: Theory and research. In Rest, J & D. Narvaez (Eds.), *Moral development in the professions: Psychology and applied ethics*. (PP.1-26), Hillsdale, NJ: Erlbaum.

- 
- Sabir, M., Iqbal, J., & Rehman, K. (2012). Impact of Corporate Ethical Values on Ethical leadership and Employee Performance. *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 3, No. 2, pp. 163-171.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions. *Journal of Business Ethics*, (93), 531–551.
- Taber, K. S. (2016). The use of Cronbach's alpha when developing and reporting research instruments in science education. *Research in Science Education*, Vol, 48, No. 6, pp.1273-1296.
- Uyar, A., Kuzey, C., Güngörmüş, A. H., & Alas, R. (2015). Influence of theory, seniority, and religiosity on the ethical awareness of accountants. *Social Responsibility Journal*, Vol. 11, No. 3, pp. 590-604.
- Wahyudi, A., Haryono, T., Riyani, A. L., & Harsono, M. (2013). The impact of work ethics on performance using job satisfaction and affective commitment as mediating variables: evidences from lecturers in central java. *Issues in Social & Environmental Accounting Journal*, Vol. 7, No. 3, pp. 165-184.
- Wawo, A., Asni, N., & Nurnaluri, S. (2015). The influence of organizational culture, ethical awareness and experience to ethical judgments auditor through Professional commitment (Study at Inspectorate Sub-Province of Bombana). *The International Journal of Engineering and Science (IJES)*, Vol. 4, No .12, pp.15-25.

- Weng, L. C. (2013). Improving Employee Job Performance through Ethical Leadership and Guanxi: The Moderation Effects of Supervisor Subordinate Guanxi Differentiation. *Asia Pacific Management Review*, Vol. 19 No. 3. pp. 321-345.
- Yang, Q., Wei, H. (2017). Ethical leadership and employee task performance: examining moderated mediation process. *Emerald Publishing Limited*, Vol. 55, No.7, pp. 1506-1520.
- Yurii. (2017). Addressing ethical issues in accounting practices in Ukraine. *Economics and Sociology*, Vol. 10, No. 3, pp.167-178.
- Zhu, Y., Sun, L. Y., & Leung, A. (2014). Corporate social responsibility, firm reputation, and firm performance: The role of ethical leadership. *Asia Pacific Journal of Management*, Vol. 31. No. 4, pp. 925–947.