

أثر تحديث منظومة الأخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعي الحسابات إطار مقترح لمنظومة الأخلاقيات والسلوك المهني وأثرها على الأداء المهني في مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية.

أ.م.د. أحمد محمد الشهير سيد عمر أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد المتفرغ كلية التجارة جامعة أسيوط رئيس قسم المحاسبة والمراجعة الأسبق	د. شريف شفيق يني مدرس المحاسبة والمراجعة المتفرغ كلية التجارة - جامعة أسيوط	أ. عبد الكريم محمود محمد محمد المدرس المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة أسيوط
---	---	--

مقدمة:

تعد مهنة المحاسبة والمراجعة المرآة للأداء المالي والاقتصادي للشركات الاقتصادية والخدمات ، حيث تؤدي دوراً فاعلاً كنظام للمعلومات في عمليات مستمرة ومتراصة وهي أساس اتخاذ القرارات الاقتصادية ، لذلك اهتمت البلدان بتطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال استصدار العديد من القوانين والأنظمة المهنية التي تعمل على تنظيم أداء المهنة ورفع مستواها ، بالإضافة إلى جهود المؤسسات المهنية في تلك البلدان في إصدار المعايير والإرشادات التي تحكم العمل المهني ، وقد حاز البعد الأخلاقي والسلوكي في أداء مراجع الحسابات على النصيب الأوفر من هذا الاهتمام.

وفي مصر أصدرت الهيئة العامة لسوق المال (الهيئة العامة للرقابة المالية حالياً) قرار رقم (٧٩) لسنة ٢٠٠٧ ، الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مراجعي الحسابات، (موقع الهيئة العامة للرقابة المالية)، وتأتي هذه القواعد في ضوء مجهودات الهيئة وخططها الاستراتيجية في حماية حقوق المساهمين من خلال تطوير دور مراقبي الحسابات في تطبيق مبادئ المراجعة والارتقاء بأخلاقيات مراقبي الحسابات المسجلين لدى الهيئة، وتعد قواعد آداب وسلوكيات مراجعي الحسابات الصادرة عن الهيئة تطبيقاً لميثاق الأخلاقيات المهنية للمحاسبين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنفذ اعتباراً من ٣٠ يونيو ٢٠٠٦م.

مشكلة البحث:

هناك حاجة لمنظومة أخلاقية تنظم السلوكيات المهنية الحالية في مصر لعدة أسباب أهمها عدم تحديث هذه المنظومة بما يتلاءم والتطورات والتغيرات في بيئة المراجعة، وضعف الرقابة لتشتت المهنة بين أكثر من جهة منظمة، وتدنى المستوى المهني لغياب هيئة تدريب معتمدة، وقد نادى العديد من الباحثين بضرورة توافر ضوابط أخلاقية وسلوكية تحسن من حال المهنة في مصر.

ونتيجة للتزايد الملحوظ في أعداد الشركات الفاشلة ومحاولة إلقاء المسؤولية أو على الأقل جزءاً منها على عاتق مراجعي الحسابات نتيجة تقصيرهم بمسئولياتهم المهنية وعدم التزامهم الدقيق بقواعد السلوك المهني^(١).

وفي ضوء ذلك تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على السؤال التالي:

إلى أي مدى يتوافق الميثاق الأخلاقي المصري الحالي لمراجعي الحسابات مع مدونة الاخلاقيات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والإطار الأخلاقي من منطلق الاديان والشرائع السماوية وأثر ذلك على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية؟

أهمية البحث:

١- تطوير المنظومة الاخلاقية وقواعد السلوك المهني في مصر باعتبارها حجر الأساس لنجاح مهنة مراجعة الحسابات في أداء الدور المنوط بها.

٢- التزام المراجع بقواعد السلوك المهني له آثار إيجابية تنعكس على أداء المهنة وتعزيز مركزها الاجتماعي، وتدعيم ثقة المجتمع بها

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث بشكل عام إلى تطوير المنظومة الأخلاقية التي تنظم وتحكم وتضبط عمل المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة وكذلك علاقتهم مع عملائهم ومستخدمي التقارير المالية، ومدى ملائمتها للتغيرات في البيئة المحيطة واستجابتها للتحديات التي نتجت عن التحول الرقمي وتكنولوجيا المعلومات والذكاء الاصطناعي وأثر ذلك على جودة الأداء المهني.

ويمكن تلخيص أهداف البحث في الآتي:

- ١- توضيح مفهوم أخلاقيات المهنة في مصر و قواعد السلوك المهني وأهدافها وأهميتها.
- ٢- التعرف على دور المنظمات المهنية في تنظيم والإشراف على المنظومة الاخلاقية المصرية.
- ٣- تحديد اوجه الاتفاق والاختلاف بين مدونة الاخلاقيات المصرية لمراجعي الحسابات وبين المدونة الدولية الصادرة عن مجلس معايير الاخلاقيات الدولي (٢٠٢١).

(١) حمدي شحده زعرب ، محمود بكر عبد العال (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 ، مجلد ٢٤ ، عدد ٢ ، ص ص ٢٣-١.

فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث فقد تم صياغة فرض البحث القابل للاختبار الإحصائي كما يلي:

الفرض الرئيسي : لا يوجد تأثير معنوى ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعي الحسابات.

ويتفرع من الفرض الرئيسى فرضين فرعيين كما يلي:

١/١- لا يوجد تأثير معنوى ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعي الحسابات من الناحية الشكلية.

٢/١- لا يوجد تأثير معنوى ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعي الحسابات من الناحية الموضوعية.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمها إلى قسمين كما يلي:

أولاً: تعتمد البحث على المناهج البحثية الآتية:

أ- المنهج الاستقرائي:

تضمن هذا الجانب دراسة وتحليل ما ورد في الأدب والفكر المحاسبي عن آداب وأخلاقيات مهنة المراجعة، ونشأتها وتطورها، وأهميتها، واستقراء كافة الجوانب المتعلقة بها من خلال مراجعة الكتب، والدوريات، والرسائل العلمية، والقوانين، والقرارات ذات العلاقة، والإصدارات الدولية، وكتب الفقه والتفسير والابحاث ذات العلاقة.

ب- المنهج الاستنباطي:

الذى يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي، لمحاولة التوصل إلى إطار مقترح يساعد في تحسين الاداء المهني في مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ويلاءم احتياجات ومتطلبات مزاولي المهنة.

الدراسات السابقة:

يتم استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث الحالي بغرض التعرف على ما توصلت اليه الدراسات من نتائج، ثم تحديد الفجوة البحثية والتي من خلالها يتم تطوير ووضع إطار مقترح لأخلاقيات مراجعي الحسابات يعزز الاداء المهني لهم.

الدراسة الأولى : وسام (٢٠١٨) (٢)

هدفت الدراسة إجراء تحليل وتقييم لهيكل الميثاق العام المصري لمهنة المحاسبة والمراجعة في إطار ميثاق السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير القواعد الواردة به

- واعتمدت منهجية البحث على أسلوب الاستقصاء لعينة من مراجعي الحسابات في مصر .
وتوصلت إلى عدة نتائج منها :

- أن هناك قواعد يجب أن تدرج ضمن قواعد الميثاق الأخلاقي المصري والعمل على تخصيص قواعد مستقلة لها.
- أبدت مصر اهتماما واضحا بصياغة قواعد السلوك المهني وذلك بمرورها بالعديد من المراحل وصولا إلى الميثاق الأخلاقي المعمول به حاليا.
- أن الميثاق المصري لم يصل بعد إلى المستوى المطلوب من حيث حداثة الإرشادات المهنية.
- يحتاج الميثاق المصري لإدخال المزيد من التعديلات عليه للتوافق مع الإصدار الدولي في ضوء البيئة المصرية.

الدراسة الثانية: Karen (٢٠١٨) (٣)

هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين عدد العملاء لدى مراجع الحسابات وبين السلوك الأخلاقي وعلاقة ذلك بجودة الاداء المهني

- اعتمدت منهجية البحث على تحليل البيانات المتعلقة بالشركات الماليزية المدرجة في البورصة
- وقد توصلت إلى عدة نتائج منها : أن مراجعي الحسابات الذين لديهم عدد كبير من العملاء تكون جودة أدائهم منخفضة بسبب انشغالهم وخاصة في البلدان المتقدمة.

الدراسة الثالثة : راندا (٢٠١٩) (٤)

هدفت الدراسة التعرف على الدور الذي تلعبه قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين كأحد برامج الامتثال الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في زيادة جودة الاداء المهني في مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر

- واعتمدت منهجية البحث على أسلوب الاستقصاء لعينة من مراجعي الحسابات وأساتذة الجامعات.
- وقد توصلت إلى : متابعة أحدث ما وصلت اليه النشرات والأبحاث العلمية والمعايير الدولية المتعلقة بالمهنة يجعل أداء عملية المراجعة بجوده عالية.

(٢) وسام النجار، (٢٠١٨م)، " تطوير الميثاق المصري لسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثره على جودة المراجعة"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مجلد 22، عدد 1.

(3) Karen, Andriyawan, Ferdinand, Yee and Marion, (2018), " Busy Auditors, Ethical Behavior, and Discretionary Accruals Quality in Malaysia", **Journal of Business Ethics** Volume 150, Issue 4

(٤) راندا عثمان، (٢٠١٩م)، " دور قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (دليل اخلاقيات) في جودة المراجعة"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالاسماعيلية، مجلد (١٠) عدد ١.

الدراسة الرابعة: احمد (٢٠٢٠) (٥)

التعرف على مدى توافر المهارات المهنية بدولة الكويت ومدى التزامهم بقواعد سلوك وآداب المهنة

- واعتمدت منهجية البحث على اسلوب الاستقصاء لعينة من المحاسبين بالكويت
- وتوصلت الدراسة إلى أن التعليم المحاسبى الجامعى يساهم في إكتساب الخريجين المهارات المهنية. وتوافر المهارات المهنية بدرجة مرتفعة لدى محاسبى القطاع الحكومى .

الدراسة الخامسة : نوري واخرين (٢٠٢٠) (٦)

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالقيم الأخلاقية في الإسلام، وبيان دورها في تعزيز الموثوقية في المعلومات المحاسبية.

- ومن أجل تحقيق أهدافها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بإجراء المسح المكتبي لجمع البيانات المتعلقة بموضوع البحث وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها:

- إن للالتزام بالقيم الأخلاقية في الإسلام من قبل المحاسبين دوراً وتأثيراً بالغ الأهمية في تعزيز الموثوقية في المعلومات المحاسبية.
- ان القيم الاخلاقية فى الاسلام يستلزم الالتزام بها من اجل رفع مستوى المهنة والحفاظ على سمعتها وزيادة الجودة فى مخرجاتها وبث الطمأنينة والثقة للأطراف المستفيدة من خدماتها.

الفجوة البحثية:

على الرغم من من الاهتمام الواضح بموضوع أخلاقيات مهنة المراجعة وأهميتها ودورها في الارتقاء بالأداء المهني من قبل الباحثين على مستوى العالم، إلا أن الأمر في حاجة إلى المزيد من البحث بشكل أكثر عمقاً بما يتلاءم والتغيرات والمتطلبات السريعة في بيئة الأعمال المحلية والإقليمية والدولية. ومن تحليل الدراسات السابقة يتضح ما يلي:

- ١- لم تكن مسؤولية مراجع الحسابات هي مجرد تلبية رغبات العميل كما هو الحال في المهن الاخرى ولكنها تجاوزت كل ذلك من أجل تحقيق الصالح العام التزاماً بالقواعد الأخلاقية لمهنة مراجعة الحسابات.
- ٢- ركزت الدراسات على أهمية التطوير والتحديث للمنظومة الأخلاقية لمهنة المراجعة بما يتلاءم مع التطورات والتغيرات في البيئة المحيطة.
- ٣- نادى الدراسات بالعمل على التوافق بين قواعد السلوك المهني المحلية و قواعد السلوك المهني الدولية.
- ٤- أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة وأثرها الإيجابي على الأداء المهني وجودة الاداء المهني.

ويتميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- ١- اهتمت الدراسات السابقة بالحث على إدراج موضوع الاخلاق والسلوكيات ضمن المقررات التعليمية.

(٥)- أحمد السيد وناصر خليف، (٢٠٢٠)، " دور المهارات المهنية في ترسيخ قواعد سلوك آداب المهنة"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الرابع العدد الثاني.

(٦) نوري محمد رمضان، ابن مهاده، ريزال بن موازير، و ابن لوبيس، اسموليادي. (٢٠٢٠) " القيم الأخلاقية في الإسلام وأثرها في تعزيز الموثوقية في المعلومات المحاسبية"، مجلة القلم، جامعة القلم للعلوم الإنسانية والتطبيقية. اليمن ، ع ٢٠.

- ٢- الاهتمام بتنشئة المراجع على القيم الإيمانية والأخلاق منذ بداية تعليمه، والتي تعتبر اساس التكوين الشخصي للمراجع واساس انضباطه في عمله.
- ٣- لم تهتم أى دراسة في البيئة المصرية بأثر التطور التكنولوجي على منظومة الاخلاقيات خاصة بعد المستجدات نتيجة جائحة كورونا.

خطة البحث:

في اطار طبيعة البحث وأهميتها وتحقيقاً لأهدافها تم تقسيم البحث الى:

الفصل الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد والسلوك المهني.

ويتناول هذا الفصل:

المبحث الاول: أخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني.

يتناول هذا المبحث الفرق بين القواعد القانونية والقواعد الأخلاقية، والتعرف على أخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة وأهميتها والهدف منه وارتباطها بقواعد وآداب المعايير والمتطلبات المهنية، ويتناول العوامل المؤثرة في ضوابط وأخلاقيات المهنة.

المبحث الثاني: التطور التكنولوجي وأخلاقيات مراجعي الحسابات في ضوء الاحداث الطارئة واللاحقة.

يتناول هذا المبحث التعرف على التطور التكنولوجي وأخلاقيات مراجعي الحسابات، ويتناول اخلاقيات المهنة في ظل المتغيرات الاقتصادية والاحداث اللاحقة والطارئة، ويتناول جهود الهيئات المهنية في هذا الشأن.

الفصل الثاني: الإطار المقترح لمنظومة الأخلاقيات والسلوك المهني لمراجعى الحسابات فى مصر

يتناول الفصل الهيكل الفكرى والتطبيقي للإطار المقترح، وآليات التنفيذ ثم استعراض الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات فى مصر فيما يتعلق بمراجعى الحسابات.

الفصل الثالث: اختبار الفروض وتحليل النتائج وتحليل فروض البحث.

وتنتهى البحث بخاتمة تتضمن ملخص البحث والنتائج والتوصيات

الفصل الأول : الأخلاقيات والسلوك المهني لمراجعي الحسابات

مقدمة :

تأتى أهمية مهنة المحاسبة والمراجعة في مرتبة متقدمة بين المهن، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تأتى في مرتبة مساوية لمهن كالطب والمحاماة والقضاء، ويعتبر المحاسب مثل القاضى فيما يتعلق بالحكم بصحة البيانات الواردة بالقوائم المالية وفرض الانضباط و تعزيز الثقة بها ويتم الإعتداد بشهادته في المحاكم ، ومن ناحية أخرى فإن مراجعي الحسابات يخضعون أيضاً للمساءلة كونهم أعضاء في هيئة مهنية وملزمون بالالتزامات التعاقدية مع العملاء.

ولم يقتصر دور مراجعي الحسابات في الآونة الأخيرة على إنجاز الأعمال المنوطة بهم فحسب، بل تجاوز دورهم ذلك ليتحملوا مسئوليات أخلاقية تجاه المجتمع من خلال القيام ببذل العناية المهنية اللازمة خلال تنفيذ مهامهم في الاتجاه الذي يدعم استقلالية وحيادية المراجع (محمد واحمد، ٢٠١٩) (٧). وفي ضوء ذلك يتناول هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: أخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني.

المبحث الثاني: التطور التكنولوجي وأخلاقيات مراجعي الحسابات فى ضوء الاحداث الطارئة واللاحقة.

المبحث الأول : أخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني

أولاً: القواعد القانونية وقواعد الأخلاق:

تتشابه القواعد القانونية وقواعد الأخلاق في بعض الجوانب وتختلف في أخرى ويمكن توضيح ذلك فيما يلى (خالد، ٢٠١٩م) (٨):

١- أوجه التشابه بين قواعد القانون وقواعد الأخلاق:

أ- قواعد القانون وقواعد الأخلاق تمثلان قواعد منظمة للسلوك الإنساني في المجتمع.

ب-قواعد القانون وقواعد الأخلاق تعد قواعد عامة مجردة.

ج- لكل نوع من هذه القواعد جزاءاته المقترنة به من أجل توجيه وترشيد السلوك الإنساني في المجتمع.

د- كثيراً من القواعد القانونية ما هي إلا ترجمة حقيقية لبعض القواعد والمبادئ الأخلاقية.

(٧) محمد كاشانى و احمد بحر، (٢٠١٩)، " مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، جامعة بابل ص٣٥٣.

(٨) خالد جمال احمد، (٢٠١٩م)، " مبادئ القانون"، كلية تجارة - جامعة أسيوط ص٥٧:٦٢.

٢- أوجه الاختلاف بين قواعد القانون وقواعد الأخلاق:

أ- من حيث الهدف:

قواعد الأخلاق ذات غاية مثالية تهدف إلى الوصول بالفرد إلى مكارم الأخلاق، أما قواعد القانون فغايتها نفعية تنظم سلوك الأفراد في المجتمع بهدف حفظ النظام، ولا مانع في سبيل بلوغ تلك الأهداف من التضحية ببعض القواعد والمبادئ الأخلاقية.

ب- من حيث النطاق:

تتسم قواعد الأخلاق بسعة نطاقها حيث تنظم قواعدا ومبادئها علاقة الإنسان بخالقه وعلاقة الإنسان مع الآخرين وعلاقته مع نفسه أي تهتم بالسلوك الداخلي والسلوك الظاهر الخارجي، بينما تهتم القواعد القانونية بتنظيم علاقة الإنسان بغيره بل أنه حتى في هذا الإطار التنظيمي الضيق النطاق لا يُعنى إلا بالسلوك الظاهر أو الخارجي في علاقته بالآخرين.

ج - من حيث الجزاء:

تختلف طبيعة الجزاء في قواعد القانون عنها في قواعد الأخلاق، فالجزاء القانوني جزاء مادي محسوس توقعه السلطة العامة في المجتمع على الشخص المخالف، أما الجزاء الأخلاقي فهو جزاء معنوي داخلي مثل تأنيب الضمير، وخارجي متمثل في استنكار المجتمع للسلوك اللاأخلاقي.

ثانياً: مفهوم وأهداف الأخلاقيات والسلوك المهني.

يرى الفلاسفة أن الأخلاق هي "الشعور الداخلي للإنسان الذي يستطيع بواسطته التمييز بين الخير والشر وبالتالي يساعده على عمل الخير واجتناب الشر بما يحقق له السعادة، (أروى، ٢٠١٨م) ^(٩)، وتعنى الأخلاقيات بصفة عامة (Ethics) "القيم والمبادئ التوجيهية التي يجب أن تحكم سلوكيات وعمليات صنع القرار للأفراد في سياق مهنة محددة" (Muljee, 2019) ^(١٠).

ولذا فإن أخلاقيات مهنة المراجعة تنطوي على قيم ومبادئ تعمل على تنظيم علاقات أعضاء مهنة المراجعة فيما بينهم من جهة وتنظيم علاقتهم بالأطراف ذات المصلحة من جهة أخرى وتوجيه نشاطهم نحو أهداف تخدم مجتمعهم.

أما فيما يتعلق بالسلوك المهني لمراجعي الحسابات فقد عرفها (عزیز وعقيل، ٢٠١٩م) ^(١١) بأنها مجموعة من الأسس والقواعد التي يجب على مراجع الحسابات التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحاً في عمله وتعامله مع الناس وناجحاً في مهنته وقادراً على اكتساب عملاء وتكوين علاقة طيبة مع زملائه ورؤسائه.

(٩) أروى الخطابي، (٢٠١٨م)، "هل الأديان مصادر الأخلاق" ص ١.

<http://www.apvd-online.de/details.php?id=501269>

(10) Muljee, Heemal Bhaga. (Feb 2019), "SOUTH AFRICA'S ETHICAL DILEMMA", **Accountancy** SA; Johannesburg.P14.

(١١) عزيز محمد وعقيل جابر، (٢٠١٨م)، " دور التخصص المهني للتدقيق في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى العراق، المجلد ٩ العدد ١. ص ٢٤٠.

وتسعى مهنة المحاسبة والمراجعة على زيادة جودة الأداء من خلال قواعد ومبادئ للسلوك المهني كدليل ومرشد للمهنيين لممارسة الأعمال والتي تهدف إلى تحقيق عدة أغراض منها (عائده وهاجر، ٢٠١٨م)^(١٢):

- تعزيز وتطوير الثقافة الاخلاقية بما ينعكس بصورة إيجابية على مكتب المراجعة.
- تقديم الخدمات بكفاءة عالية من خلال رفع مستوى الأداء المهني.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم و تطبيق النصوص القانونية والأحكام كما أرادها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله.

ويرى البعض أن من ضمن أهداف أخلاقيات مهنة المراجعة تنمية المجتمع والارتقاء بأفراده لما تعتمد عليه من ركائز تعزز النظرة التفاضلية لهم، وتتعامل معهم على انهم مورد هام يمكن تأهيله وتدريبه وتوظيفه (Mehmet, 2018)^(١٣).

ثالثاً: أهمية الأخلاقيات والسلوك المهني وارتباطها بقواعد وآداب المعايير والمتطلبات المهنية:

إن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تهتم بشكل أساسي بمبادئ السلوك المهني للمراجع في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين على ضوء قواعد محددة يمكن الاسترشاد بها عند مزاوله المهنة للحفاظ على المستوى المهني (Anonymous, 2019)^(١٤). حيث يعتبر الالتزام بالمبادئ الاخلاقية ذا أهمية بالغة لمختلف شرائح المجتمع خاصة المكاتب المهنية للمراجعة، وذلك كما يلي (Kollewe, 2018)^(١٥):

- يوجد ارتباط إيجابي بين الالتزام الأخلاقي والمردود المالي الذي تحققه مكاتب المحاسبة والمراجعة وان لم يبدو واضحاً على المدى القصير فانه بالتأكيد سوف يكون واضحاً على المدى الطويل.
- يؤدي تجاهل الالتزام بالمعايير الأخلاقية إلى وضع مكاتب المحاسبة والمراجعة في مواجهة الكثير من الدعاوى القضائية.

وتعتبر العلاقة بين قواعد أخلاقيات وآداب سلوك مهنة المراجعة بالمعايير والمتطلبات المهنية الأخرى هي علاقة تكاملية، فالقواعد الاخلاقية في كثير من الأحيان تعتبر مكمله ومفسره لما قد يرد من

(١٢) عائده عبدالرحمن وهاجر الاسمرى، (٢٠١٨م)، " دور التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الطريق والعلوم الاجتماعية، جامعة الاميرة نورة (السعودية)، المجلد ٥ العدد ٣، ص ٤٦.

(13) Mehmet; KIYMETLI SEN, Ilker, (2018), " ETHICS EDUCATION AND VOCATIONAL TRAINING PROCESS OF ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSIONS IN TURKEY: A HISTORICAL", Journal of Accounting Science World, vol 20, Iss 1.P118.

(14) Anonymous, (2019), " How the New Ethics Code Will Affect Your Standards: An Interview with Stavros Thomadakis, IESBA Chair", The CPA Journal.P11.

(15) Kollewe, Julia.(2018)," UK competition watchdog investigates scandalhit audit sector", The Guardian ; London P37.

<https://www.theguardian.com/business/2018/oct/09/competition-watchdog-cma-investigate-audit-sector-accountancy-firms>

احكام عامة في المعايير المهنية، فما قد يرد اجمالاً في معايير المراجعة (مثل موضوع الاستقلال) تضع له القواعد الاخلاقية احكاماً أكثر تفصيلاً^(١٦).

رابعاً: أهمية الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

تكمن أهمية الأداء المهني في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من تقرير مراجع الحسابات أن يكون بأعلى جودة؛ لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن الأداء المهني ذات أهمية لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، وتختلف أهمية الأداء المهني من جهة إلى أخرى وبحسب مجال عملهم (هاشم، ٢٠١٩).^(١٧)

خامساً: دور الهيئات المهنية والرقابية في دعم الرقابة على السلوك المهني:

يكون لوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات في مصر في سبيل تحقيق أهدافها الصلاحيات الآتية (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٤، قرار رقم ٥٠)^(١٨):

- ١- اقتراح قواعد لقيّد مراقبي الحسابات في سجل مراقبي حسابات الشركات المقيدة أوراقها ببورصة الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العام والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين، وشركات التمويل العقاري وشركات التأمين وإعادة التأمين، بالإضافة إلى اقتراح التدابير وقواعد وإجراءات الإيقاف أو الشطب من السجل واعتماد هذه القواعد من مجلس إدارة الهيئة.
- ٢- صياغة آليه للفحص الدوري لجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدة أسمائهم بالسجل ووضع الإجراءات التنفيذية والتدابير اللازمة لتحقيق ذلك، ولها أن تطلب من مراقبي الحسابات موافاتها بما تراه من بيانات للإطلاع عليها والتحقق من سلامتها بصفة دورية أو غير دورية وعلى الشركات والجهات المعنية ومراقبي الحسابات المقيدون في السجل تيسير أعمال الوحدة.
- ٣- التعاون مع المنظمات المهنية لاقتراح معايير للمراجعة وقواعد السلوك المهني والاستقلالية. وفي ضوء ما سبق يظهر ضعف دور نقابة التجاريين في حماية منتسبيها وتجاوز بعض الجهات الأخرى حتى لقانون النقابة المنظم لعمل مراجعي الحسابات، لذلك تسعى هذه البحث الى التوصل لميثاق أخلاقي ينظم العمل بين جميع الاطراف المهتمة بعملية المراجعة لمنع اى تجاوز للمهنة وكرامة المهنيين بما يحقق دعم الأداء المهني لمراجعي الحسابات. ويتضح بشكل عام أن الأداء المهني لها بعدين رئيسيين، البعد الأول فني مرتبط بمقدرة المراجع على الإلتزام والتطبيق الفعال للمعايير المهنية، والبعد الثاني أخلاقي مرتبط بالافصاح عن التحريفات الجوهرية والأخطاء المكتشفة مهما كان حجم الإغراء المقدم له، وإذا توفر في المراجع هذين البعدين فإنه يحقق مستوى الجودة المطلوب .

(١٦) حمدي محمود، (٢٠١٥) "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني : دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الاسلامية.

(١٧) هاشم حسن التميمي، (٢٠١٨)، "أثر عدم تبني الدوران/الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء"، كلية دجلة -الجامعة الاهلية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٣.

(١٨) الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠١٤) "قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٤ بشأن تنظيم عمل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدون لدى الهيئة".

يمكن القول أن أخلاقيات مراجعي الحسابات هي تلك القواعد المهنية وما يرتبط بها من معايير المراجعة وكذلك التشريعات واللوائح والقرارات ذات الصلة، بالإضافة إلى القيم الثقافية سواء على مستوى المجتمع أو على مستوى الفرد. وبالتالي نجد أن ضوابط أخلاقيات مراجع الحسابات من منظور مهني، أكثر شمولاً من قواعد أو دستور آداب وأخلاقيات وسلوكيات مراجعي الحسابات

المبحث الثاني: جهود الهيئات المهنية في ضوء المستجدات من الاحداث اللاحقة والطائرة والتطور التكنولوجي

اهتمت المنظمات المهنية والرقابية في معظم دول العالم بتعزيز الدور الاخلاقي لمراجعي الحسابات من اجل تحقيق المصلحة العامة لجميع الاطراف المستفيدة، وفي ضوء ذلك اهتمت بوضع ضوابط اخلاقية تتماشى مع التغيرات والتطورات

وفي مصر توصلت البحوث الأكاديمية خاصة الميدانية، أن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر تعاني من تشتت تنظيمي تشريعي علاوة على انخفاض المستوى النوعي لخريجي أقسام المحاسبة في الكليات المختلفة، ولذا فهناك تحدى لهذه المهنة مشروط بجهد متكامل للأسباب الآتية:

أ- سوف تتجه مكاتب المحاسبة في مصر نحو الاندماج وتكوين كيانات مهنية قادرة على دعم جودة الأداء المهني من ناحية ومواجهة التعويضات لصالح الغير من جهة أخرى(سالي اميل، ٢٠١٧م)^(١٩).

ج- ترى بعض الدراسات أنه سوف يكون لشركات التأمين دور في دعم المهنة إما من خلال التأمين على ضعف الاداء المهني أو عدم الالتزام الأخلاقي لمراجع الحسابات، وربما قد تقبل هذه الشركات التأمين ضد مخاطر تحريف القوائم المالية، الأمر الذي ينذر بتدخل محسوب لشركات التأمين في تعيين مراجعي الحسابات (ناظم، ٢٠١٨م)^(٢٠).

د- القوانين المقترحة لمزاولة المهنة لا تمنع دخول الأجانب سوق مهنة المراجعة في مصر، الأمر الذي سيحفز مراجعي الحسابات في مصر بالالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة من جهة والارتقاء بجودة أدائهم المهني من جهة أخرى (وزارة المالية المصرية، ٢٠١٧م)^(٢١).

وفي ضوء ما تقدم هناك بعض النقاط لتطوير المهنة أهمها:

- ١ - حتمية اتجاه الدولة نحو تفعيل المساءلة القانونية لمراجعي الحسابات.
- ٢ - أن يتم سن قانون جديد لتنظيم المهنة بدلاً من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١.

(١٩) سالي اميل عيسى، (2017) "دراسة تحليلية للعلاقة بين تركيز سوق خدمات المراجعة واعتبارات اختيار مراجعي الحسابات وأثر ذلك على مهنة المراجعة في مصر"، رسالة دكتوراه، كلية تجارة - جامعة أسيوط، ص ٢٣١.

(٢٠) ناظم رشيد، (٢٠١٨م) " استخدام التأمين على القوائم المالية كمدخل لتحسين حوكمة الشركات"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل، المجلد ٣٧ العدد ١١٨، ص ١٦٠.

(٢١) وزارة المالية المصرية، (٢٠١٧م) "في ختام ملتقى التوأمة المؤسسية بين مصر واسبانيا لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة :اعداد مشروع قانون جديد للمهنة ونظام لاختيار واعتماد المحاسبين والمراجعين" الاتحاد العام للغرف التجارية المصرية:

<http://fedcoc.org.eg/c4659/Register.aspx>

- ٣- العمل على تكوين نقابة للمحاسبين والمراجعين كجهة مهنية مستقلة تختص بكل ما يتعلق بمسؤوليات وإختصاصات وحقوق المحاسبين والمراجعين.
- ٤- إصدار ميثاق للسلوك الأخلاقى والمهنى يحاكي المواثيق الدولية بما يتناسب والبيئة المصرية وفى ضوء الشرائع السماوية والاديان.
- ٥- التأهيل العلمى والعملى لمراجعى الحسابات لمجابهة الاخطار والتطورات الدولية والمحلية.

الفصل الثاني : الاطار المقترح لمنظومة الأخلاقيات والسلوك المهني لمراجعي الحسابات في مصر

مقدمة

إيماناً من المراجعين والقائمين على أمر المهنة بأهمية الأخلاق الحسنة والقيام بدورهم المنوطين به بشكل سليم، لذلك نشطت المنظمات المهنية لوضع مواثيق أخلاقية لأعضاء المهنة وعملت على تدعيم الالتزام بها، وهذا يؤكد ماسبق أن ذكرناه في المباحث السابقة، حيث تمت عدة مجهودات في هذا المجال بواسطة المنظمات المهنية في كل دول العالم، لذا فإنه من الضروري أن نتعرف على هذه المجهودات لمعرفة كيفية صياغتها وما احتوت عليه وكيفية تدعيم الالتزام بها للوصول إلى مدى كفايتها، وبالتالي نتضح الحاجة إلى ما تضيفه الشرائع والأديان السماوية في محاولة بناء نموذج مقترح لأخلاقيات مراجعي الحسابات والتي تمثل هدف البحث.

حيث أنه يعمل الإطار المقترح على تحديث وتطوير الميثاق الأخلاقي المصري في ضوء الأديان السماوية لتحسين الأداء المهني لمراجعي الحسابات بما يتناسب مع طبيعة متطلبات واحتياجات المهنة في مصر وبما يتلائم والتطورات الدولية، من خلال الاطار الفكري للإطار المقترح (الأسباب، الأهداف، المفاهيم)، والهيكل التطبيقي للإطار المقترح، وآليات تنفيذ الإطار المقترح ومزاياه ومعوقات تطبيقه والإطار المقترح للميثاق الأخلاقي المصري لمراجعي الحسابات، وذلك كما يلي:

أولاً: الاطار الفكري للإطار المقترح

١- مدى الحاجة إلى إطار مقترح لمنظومة الأخلاقيات المصرية لمراجعي الحسابات في ضوء الأديان السماوية:

- وجود مدونات أخلاقية عالمية وما تحمله في طياتها من قيم أخلاقية قد لا تتناسب البيئة المصرية يتطلب ضرورة وجود ميثاق أخلاقي يستقى مفرداته من الثقافة المحلية.
- في ظل العولمة تقل سلطة الدولة والمنظمات المهنية والمحلية على الزام المحاسبين بالقواعد السلوكية الأخلاقية المهنية، ويكون المعول عليه هنا الأخلاق الذاتية للمراجع.

٢- أهداف الإطار المقترح:

- تعزيز السلوك الأخلاقي من خلال الالتزام بالسياسات والإجراءات التنظيمية والنواحي الإيمانية، وبما يرسخ القوانين واللوائح المعمول بها.
- يهدف الإطار المقترح إلى اكتشاف السلوك غير الأخلاقي والقضاء عليه.
- تعزيز السلوك الأخلاقي داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة من خلال توفير التدريب على القضايا الأخلاقية، والمساعدة في تطوير السياسات والإجراءات التي تشجع السلوك الأخلاقي.
- مد جسور التعاون بين الأكاديميين والممارسين، واستطلاع آراء الممارسين حول احتياجات الممارسة العملية.
- تدعيم مفهوم الاستقلال، والارتقاء بالأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٣- مفاهيم الإطار المفترح

أ- الميثاق المصري لأخلاقيات وسلوكيات مراجعي الحسابات:

أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية (هيئة سوق المال سابق) قرار رقم ٧٩ لسنة ٢٠٠٧ بشأن قواعد أخلاقيات وسلوك مراجعي الحسابات ومزاوولي المهنة، وتأتي هذه القواعد في ضوء مجهودات الهيئة وخطتها الاستراتيجية في ضبط ورقابة والارتقاء بأخلاقيات وسلوكيات مراجعي الحسابات.

ومن أجل تحقيق أهداف مهنة المحاسبة يجب على أعضائها أن يتقيدوا بعدد من المبادئ الأساسية التي تتمثل في الاستقامة والأمانة وأن تتسم معاملاتهم بالعدل والإنصاف والمصادقية مع التزامهم عند أداء عملهم بالموضوعية والكفاءة المهنية، كما يتضمن الميثاق احترام القوانين واللوائح القائمة والمحافظة على سرية المعلومات، مشيراً إلى أن الميثاق يتضمن كذلك كيفية تطبيق المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة وأمثلة عملية للتهديدات التي قد يتعرض لها المحاسب وبيان أدوات الحماية اللازمة للتخلص من هذه التهديدات.

ب- الاتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين IFAC

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام ١٩٧٧م ويضم في عضويته ١٨٠ عضو ومنظمة في ١٣٥ دولة يمثلون أكثر من (٣) مليون محاسب، وتتمثل مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في:

- تطوير واعتماد وتنفيذ معايير وإرشادات دولية عالية الجودة.
- المساهمة في تطوير منظمات محاسبية مهنية قوية ومكاتب المحاسبة والمراجعة عالية الجودة.
- تعزيز قيمة المحاسبين المحترفين في جميع أنحاء العالم.
- الاهتمام بقضايا المصلحة العامة حيث تكون خبرة مهنة المحاسبة أكثر صلة في إطار متابعة هذه المهمة.

ج- مجلس معايير الأخلاقيات الدولية للمحاسبين والمراجعين IESBA

مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA) هو مجلس منبثق من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) للعمل كهيئة مستقلة لوضع المعايير الأخلاقية تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين وتخضع لرقابة مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB). ويركز على تنفيذ نهج شامل ومتكامل لتعليم المحاسبة بما يزود المحاسبين المهنيين الحاليين والمستقبليين بالمهارات والقدرات والسلوك الأخلاقي المطلوب لبيئة الأعمال المتطورة.

ويقوم المجلس بتطوير وتعزيز مدونة الأخلاقيات الدولية للمحاسبين المحترفين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، كما يدعم IESBA النقاش حول القضايا المتعلقة بأخلاقيات المحاسبة واستقلالية مراجعي الحسابات، وتوفر مدونة أخلاقيات مراجعي الحسابات إطاراً مفاهيمياً لتطبيق المبادئ الأخلاقية، ولا يجوز لأي هيئة عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين أو شركة تطبيق معايير أقل صرامة من تلك المنصوص عليها في المدونة. وتعتبر مصر عضو بالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ولكن لم تتبنى حتى الآن مدونة الأخلاقيات العالمية كما فعلت العديد من الدول.

ويهدف مجلس معايير الأخلاقيات الدولية للمحاسبين والمراجعين الى ما يلي:

- خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير أخلاقية عالية الجودة للمحاسبين والمراجعين.
- تسهيل تقارب المعايير الأخلاقية الدولية والوطنية.
- تعزيز جودة واتساق الخدمات التي يقدمها والمراجعون المحترفون في جميع أنحاء العالم.
- تعزيز ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة العالمية.
- ويعزز الممارسات الأخلاقية الجيدة على مستوى العالم.
- يعزز النقاش الدولي حول القضايا الأخلاقية التي يواجهها المراجعين.

ثانيا: الهيكل التطبيقي للإطار المقترح:

١- الإطار المقترح من الجانب الشكلي:

يحتاج الإطار المقترح إلى إعادة الهيكلة الشكلية وتنظيم فقراته كما يلي:

- أ- إعادة تنظيم أقسام الميثاق (وفقا لتقسيم مجلس معايير الاخلاقيات لمراجعي الحسابات):
- نطاق الميثاق.
- التغيرات على قواعد السلوك المهني.
- القسم الاول (المبادئ والتطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي).
- القسم الثاني (المحاسبون معدى القوائم المالية).
- القسم الثالث (مراجعي الحسابات).
- القسم الرابع (الاستقلالية).
- التعريفات.

ب- ترتيب الإرشادات المهنية الواردة به:

٢- الإطار المقترح من الجانب الموضوعي:

بالإضافة الى التغيرات الشكلية للميثاق الأخلاقي المصري هناك تطوير من الناحية الموضوعية للميثاق في ضوء الاديان السماوية، ويمكن توضيحها فيما يلي:

- أ- إطار مفاهيمي محدث: عبارة عن مجموعة من الاحكام المستندة الى المبادئ للتعامل مع قضايا الاخلاق والاستقلالية خاصة في ظل التقدم التكنولوجي والتحول الرقمي وظهور تحديات جديدة، ويعتمد الاطار المفاهيمي على الاتي:
- تعزيز السلوك الأخلاقي: يجب إضافة مواد تطبيق جديدة في الجزء (١) من الميثاق الأخلاقي المصري لتسليط الضوء بشكل أكثر وضوحاً على الدور المجتمعي والثقافة التنظيمية والنواحي الإيمانية في تعزيز السلوك الأخلاقي بما يساهم في بناء ثقة الجمهور في المنظمات والأنشطة المهنية، حيث أن الالتزام بالميثاق الأخلاقي المصري ومعايير الأخلاق يساعد في الحفاظ على تلك الثقة خاصة في ظل استخدام التكنولوجيا والتقنية.

- رأى الطرف الثالث: وهو مراجع حسابات خارجي يطلب منه اعطاء رأى بشأن تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة أو إعداد التقارير أو غيرها، ويجب أن يكون الطرف الثالث مؤهل تأهيل علمي وعملی وذو عقلية مستتيرة.

لذا يجب وضع إطار مفاهيمي يتماشى مع تحديد وتقييم ومعالجة التهديدات التي تواجه الامتثال للمبادئ الأساسية في ظل التقدم التكنولوجي والتحول الرقمي، و يتطلب تطبيق الإطار المفاهيمي وجود عقل محقق، وممارسة الحكم المهني، واستخدام الطرف الثالث المعقول والمستتير.

شكل رقم (٣-١) الإطار المفاهيمي للميثاق الأخلاقي المصري لمراجعي الحسابات



الشكل (٣-١): من اعداد الباحث.

ب- إضافة بنود جديده للميثاق الأخلاقي المصري ويمكن توضيحها كما يلي:

- وضع إرشادات بشأن إدارة الجودة وتعيين مراجع يكون الهدف من عمله هو مراجعة الجودة للعمل المنجز؛ كإجراء وقائي لمعالجة التهديدات للإمتثال لمبادئ الاخلاق الأساسية (مدونة الأخلاقيات العالمية، ٢٠٢١- وبدأ العمل بها ديسمبر ٢٠٢٢).
- إرشادات لتحديد وتقييم ومعالجة التهديدات التي تواجه الاستقلال فيما يتعلق بالمسائل الأخرى المتعلقة بالاعتاب.
- وما إذا كان لديها الكفاءة المهنية لفهم واستخدام وشرح مخرجات التكنولوجيا.
- ارشادات جديدة للحفاظ على الكفاءة المهنية لمراجعي الحسابات بما يتناسب والتطورات التقنية والمهنية المتعلقة بالتكنولوجيا.

ثالثاً: آليات تنفيذ الإطار المقترح ومزاياه:

١- آليات التنفيذ:

يجب الالتزام بما يلي من أجل تنفيذ الإطار المقترح:

- يعتبر الالتزام بالقيم الإيمانية والأخلاق الفاضلة والآداب والسلوكيات السوية عبادة وطاعة لله سبحانه وتعالى يثاب عليها المراجع ويعاقب في حالة عدم الالتزام بها.

- التنسيق مع الاتحاد الدولي للمحاسبين وأيضا مجلس معايير الأخلاقيات الدولي لمراجعي الحسابات لتوفير الدعم اللازم للإطار المقترح خاصة أن الإطار المقترح تم إعداده في ضوء الشرائع والاديان السماوية ومدونة الاخلاقيات العالمية.
- لابد من تعاون جميع المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة سواء منظمات مهنية أو رقابية أو افراد من اجل تطوير الميثاق الأخلاقي المصري، والعمل باستقلالية ونزاهة بما يخدم المصلحة العامة.
- يحتاج تنفيذ الاطار المقترح توفير الموارد اللازمة والوقت الكافي، وعقد اجتماعات ومناقشات واسعة بين المهتمين بمهنة المحاسبة ولمراجعة.

٢- مزايا الإطار المقترح:

- يتميز الإطار المقترح بعدة مزايا أهمها:
- يلائم الاطار المقترح معايير إدارة الجودة العالمية.
- يحقق الإطار المقترح الرضا الوظيفي ويعمل على زيادة الكفاءة الإنتاجية لمراجعي الحسابات من خلال تدعيم قدراتهم وتوفير الاستشارة والإشراف بالإضافة إلى تدريبهم وإدراجهم في برامج التعليم المستمر وترقيتهم وفقا لمعايير واضحة ومحددة وهي مثابة عوامل تساعد على تحقيق رضا الموظفين داخل مكتب المحاسبة والمراجعة.
- يساعد الإطار المقترح على المحافظة على وجود الجودة والملائمة في العمل من خلال التوجيه والإشراف على كل مستوى من المستويات التنظيمية في مكاتب المحاسبة والمراجعة.
- يعمل الإطار المقترح علي إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المختلفة وبالتالي إمكانية التركيز عليها وحلها. وكذلك التقليل من الأخطاء التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العملاء وتكبد مكتب المراجعة تكاليف إضافية.

٣- معوقات تطبيق الاطار المقترح:

- على الرغم من مزايا الاطار المقترح توجد معوقات ومنها ما يلي:
- يحتاج الى وقت كافي وموارد عالية لعقد الندوات والاجتماعات والمناقشات وورش العمل، وكذلك التأهيل اللازم لمراجعي الحسابات خاصة في ظل التعقيد التكنولوجي.
- قدم قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر.
- عدم وجود تنسيق بين الجهات التنظيمية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة فكل جهة ترى انها اللاحق بتحديث وتطوير الميثاق الأخلاقي المصري.

رابعاً: الإطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات المصرية لمراجعي الحسابات:

أ- التكوين الشخصي للمراجع أول خطوة فى بناء المنظومة الاخلاقية:

يعتبر التكوين الشخصي للمراجع هو أساس نجاح العمليات المحاسبية ومراجعتها، فهو الذي يجمع البيانات ويدققها ويثبتها، وهو الذي يحللها لتكون نافعة، كما أنه يقوم باستخراج المعلومات المحاسبية ويعرضها ويفسرها لتساعد مستخدميها لاتخاذ القرارات المختلفة، ويتأثر هذا كله بقيمه وأخلاقه وسلوكه بجانب الأسس والمعايير والأساليب المحاسبية الفنية، إذ لا يمكن الفصل بين التكوين الشخصي والتكوين المهني، فكلاهما يكمل الآخر وموجب له، ولقد أشار القرآن الكريم إلى ذلك في تحديد الموصفات العامة للعامل أيأ كانت طبيعة عمله إذ قال الله عز وجل: "إِنَّ خَيْرَ مَنْ اسْتَأْجَرْتَ الْقَوِيُّ الْأَمِينُ" (القصص

(٢٦)، فالقوة تشير إلى الكفاءة الفنية، والأمانة تشير إلى القيم الإيمانية والأخلاقية والسلوكية، وكل منهما مرتبط بالآخر لا يمكن الفصل بينهما.

ومن معالم التكوين الشخصي لمراجعي الحسابات في الشرع والاديان السماوية، هو توافر كل من القيم الإيمانية والأخلاقية والسلوكية والتي تدعم تكوينه المهني لأداء عمله بكفاءة على الوجه المرضي ومن بينها: الإخلاص والمراقبة والمراقبة الذاتية، والعدل والصدق والأمانة، والحياد والاستقلال والالتقان والدقة، والوفاء بالعهد وحفظ الأسرار، والعز والنزاهة، والكرامة، والموضوعية .

الفصل الثالث : اختبار الفروض وتحليل النتائج

مقدمة

يتناول هذا المبحث إختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في جمع البيانات، وتوصيف عينة البحث، ثم التحليل الوصفي لمتغيرات البحث، وإختبار فروض البحث، وتم الإعتماد علي البرامج الإحصائية SPSS27.

اولا : الصدق والثبات للاستبيان:

لكي يعتبر الاستبيان مقبولا، يجب أن يتسم بالصدق والثبات، ويعتبر صدق وثبات الاستبيان هما خاصيتان تقنيتان للاختبار تشيران إلى جودة الاستبيان، حيث يقيس الأول تناسق الاستبيان بينما يقيس الأخير الدرجة التي تتفق معها نتائج الاستبيان على القياس، وللتحقق من صدق وثبات الاستبيان، اخترنا عينة أولية من ٥٠ مستجيب

١- **لاختبار الثبات:** تم استخدام معامل الفا كرونباخ لمعرفة إذا كانت استطلاعات مقياس ليكرت متعددة الأسئلة تمتاز بالثبات حيث يقيس هذا المعامل هذه الأسئلة ذات المتغيرات الكامنة (المتغيرات الخفية أو غير الملحوظة). ويوضح الجدول التالي الدرجات التي يمكن على اساسها التعرف على مدى ثبات الاستبيانات.

جدول (١-٤)

درجات ثبات الاستبيان

الفا كرونباخ	درجة ثبات الاستبيان
$\alpha \geq .9$	ممتازة
$.9 \geq \alpha \geq .8$	جيدة
$.8 \geq \alpha \geq .7$	مقبولة
$.7 \geq \alpha \geq .6$	مقبولة الى حد ما
$.6 \geq \alpha \geq .5$	ضعيفة
$.5 > \alpha$	غير مقبولة

وفي الأغلب اذا كان المعامل اكبر من ٠.٧. فان الاستبيان يكون مقبول للغرض المعد له. وفيما يلي نتائج الفا كرونباخ للاستبيان الخاص بالبحث :

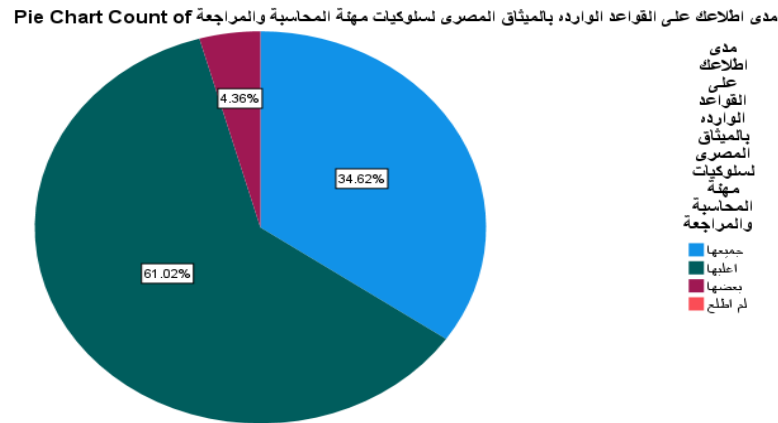
٢- **لتقييم الاتساق الداخلي للاستبيان (الصدق):** تم حساب الارتباط بين كل عبارات المحور مع إجمالي المحور الخاص به باستخدام ارتباط بيرسون، و يستخدم ارتباط بيرسون بشكل شائع للتحقق من شدة الارتباط الخطي الموجود بين المتغيرات و يقيس الارتباط الخطي بين المتغيرات الكمية، ويمكن استخدامه في التعرف على مدى ارتباط كل عبارة بالمحور الخاص بها وكلما زادت قيمة معامل الارتباط عن (٠.٦)

يشير ذلك لوجود ارتباط قوى بين العبارة والمحور الخاص بها، وفيما يلي نتائج معامل ارتباط بيرسون للاستبيان الخاص بالبحث

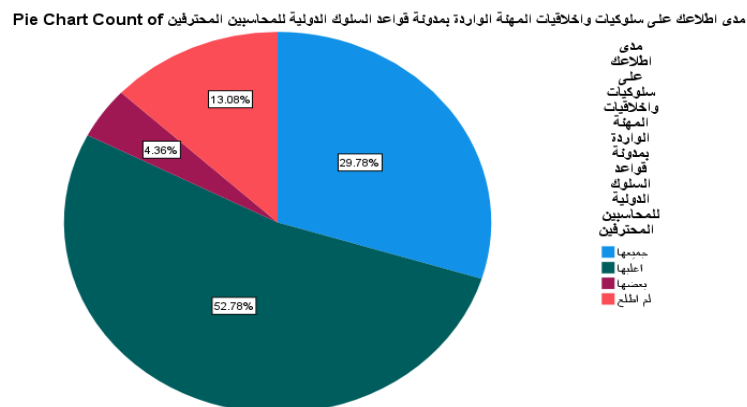
ثانيًا: التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان

المحور التمهيدى

الشكل (١-٤)



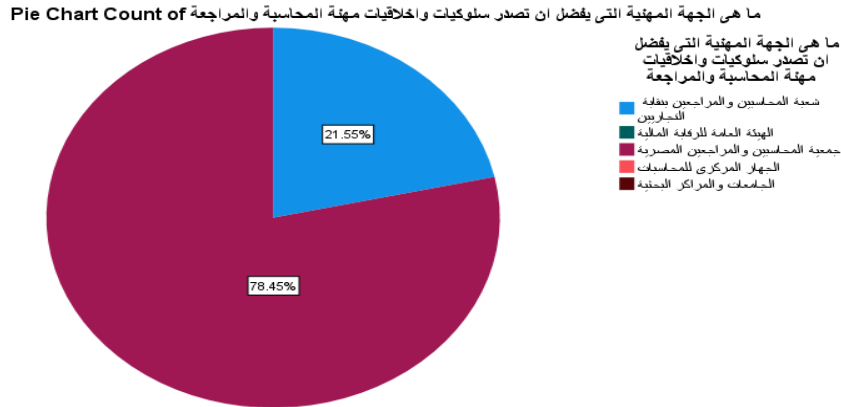
يتضح من الشكل (١-٤) ان نسبة ٦١.٠٢% من عينة البحث قد اطلع على اغلب القواعد الواردة بالميثاق المصري لسلوكيات المهنة، بينما نجد ان ٣٤.٦٢% من عينة البحث قد اطلع على جميع القواعد، في حين نجد ان نسبة ٤.٣٦% من العينة قد اطلع فقط على بعض القواعد، وهو ما يدعم هدف البحث حيث ان النسبة الأكبر من العينة تتمثل في الاطلاع على اغلب القواعد الواردة بالميثاق المصري للمهنة.



الشكل (٢-٤)

يتضح من الشكل (٢-٤) ان نسبة ٥٢.٧٨% من عينة البحث قد اطلعت على اغلب سلوكيات واخلاقيات المهنة الواردة بمدونة قواعد السلوك الدولية للمحاسبين المحترفين، بينما نجد ان نسبة ٢٩.٧٨% من عينة البحث قد اطلعت على جميع الاخلاقيات الواردة بالمدونة، بينما نجد ان نسبة ١٣.٠٨% لم تطلع على الاخلاقيات الواردة بهذه المدونة، وان نسبة ٤.٣٦% اطلعت على بعضها، ويجد الباحث ان النسبة الأكبر من العينة تتمثل في الاطلاع على هذه القواعد مما يدعم أهداف البحث ويحقق الموضوعية.

الشكل (٣-٤)



يتضح من الشكل (٣-٤) ان نسبة ٧٨.٤٥% من عينة البحث يفضلوا ان تقوم جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتنظيم المهنة وإصدار مدونة أخلاقيات المهنة، بينما نجد ان نسبة ٢١.٥٥% تفضل شعبة المحاسبين والمراجعين بنقابة التجاريين.

ويفضل الأغلبية ان تقوم جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتنظيم المهنة وإصدار مدونة أخلاقيات المهنة لعدة أسباب أهمها:

أن جمعية المحاسبين والمراجعين تعتبر عضو بالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

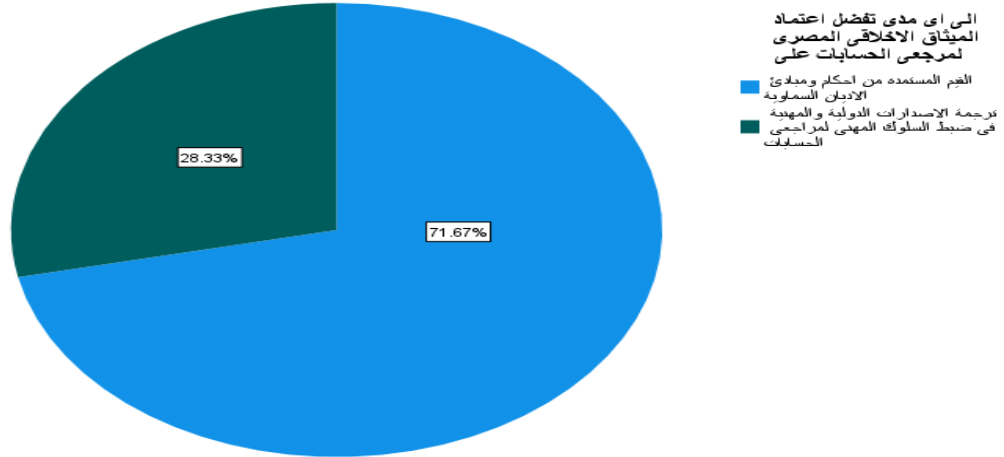
تتشرط الجمعية على المراجعين المنتسبين اليها الحصول على دورات مكثفة للحصول على شهادة الجمعية بما يضمن تأهيلهم لسوق العمل، وهذا بخلاف ما تفعله وزارة المالية حيث يكون الترقى بمضى المدة.

ومن خلال المقابلات الشخصية التي اجريت مع مسئولى الجمعية وجدا ان هناك مقترح لميثاق أخلاقي مصرى تم تقديمه للهيئة العامة للرقابة المالية لاعتماده بما يتناسب والتغيرات الدولية على المهنة.

ولكن من الأفضل تشكيل لجنة من كل الأطراف المهتمة بالمهنة وأخلاقيات وسلوكيات منتسبيها سواء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، أو شعبة المحاسبين والمراجعين بنقابة التجاريين، أو الهيئة العامة للرقابة المالية أو الجهاز المركزى للمحاسبات، أو الجامعات والمراكز البحثية؛ من اجل وضع ميثاق اخلاقي متكامل يراعى التغيرات والتطورات الدولية والمحلية وبما يخدم المصلحة العامة.

الشكل (٤-٤)

Pie Chart Count of الى اى مدى تفضل اعتماد الميثاق الاخلاقى المصرى لمراجعى الحسابات على



يتضح من الشكل (٤-٤) ان نسبة ٧١.٦٧% من العينة تفضل ان يعتمد الميثاق الاخلاقى على احكام ومبادئ الأدبى السماوية، فيما تشكل نسبة ٢٨.٣٣% من العينة وتفضل الاعتماد على ترجمة الإصدارات الدولية.

يتضح مما سبق أهمية أن يتم التوافق وتبادل الرأى بين القائمين على تعزيز التنمية الاخلاقية والإيمانية والسلوكية لمراجعي الحسابات والمهتمين بالتأهيل العلمى والعملى لهم؛ حتى يكون هناك تكامل بين القيم المعنوية والقيم الفنية، بما يساعد على ارتفاع جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات.

التحليل الوصفي لمحاور البحث:

وفيما يمكن تحليل المحاور الرئيسية للدراسة من حيث مستوى تأييد المستجيبين لفقرات كل محور باستخدام الوسط الحسابى والانحراف المعياري للمستجيبين حيث يمكن تفسير الوسط الحسابى للعبارة كما يلى (أحمد، ٢٠١٩) :

- اذا كان المتوسط الحسابى للعبارة بين (١-١.٨) فهذا يعنى ان المستجيبين غير موافقين بشدة.
- اذا كان المتوسط الحسابى للعبارة بين (١.٨١-٢.٦) فهذا يعنى ان المستجيبين غير موافقين.
- اذا كان المتوسط الحسابى للعبارة بين (٢.٦١-٣.٤٠) فهذا يعنى ان المستجيبين محايدين.
- اذا كان المتوسط الحسابى للعبارة بين (٣.٤١-٤.٢٠) فهذا يعنى ان المستجيبين موافقين.
- اذا كان المتوسط الحسابى للعبارة بين (٤.٢١-٥) فهذا يعنى ان المستجيبين موافقين بشدة.

محور الميثاق العام المصرى

ينقسم محور الميثاق العام المصرى لجزئين الاول شكلى والاخر موضوعى وتوضح الجداول التالية الوسط الحسابى والانحراف المعياري للمستجيبين على الاسئلة الخاصة بالميثاق العام المصرى من الناحية الشكلية وكذلك من الناحية الموضوعية ، وفيما يلى جداول توضح الوسط الحسابى والانحراف المعياري لكل اجزاء الميثاق العام المصرى:

الوسط الحسابى والانحراف المعياري لفقرات محور الميثاق العام المصرى من الناحية الشكلية (ن=٤١٣)

جدول (٤-٥)

الرتبة	رقم العبارة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
٢	١	يلائم بيئة المحاسبة والمراجعة في مصر.	٢.٨٨	١.٣١٢	محايد
١	٢	يتميز بسهولة الاستخدام ووضوح القواعد السلوكية الواردة به.	٣.٠٨	١.٣٣	محايد
٤	٣	يحتاج إلي إعادة تنظيم أقسامه.	٤.٢٣	٠.٧٣٣	موافق بشدة
٣	٤	يحتاج إلي إعادة ترتيب فقراته.	٣.٦٨	١.٠٧٦	موافق
اجمالي المحور			٣.٤٦٧	١.٠٣٧	موافق

من الجدول (٤-٥) الخاص بفقرات محور الميثاق العام المصري من الناحية الشكلية فانه يتضح ما يلي:

- ان متوسط اراء عينة البحث موافقين على الميثاق العام من الناحية الشكلية حيث كان المتوسط الحسابي لهذا المحور ٣.٤٦٧ وانحراف معياري ١.٠٣٧
- وقد كانت الفقرة الاكثر تاييدا داخل المحور (يحتاج إلي إعادة تنظيم أقسامه) وذلك بمتوسط حسابي ٤.٢٣ وانحراف معياري ٠.٧٣٣. وهذا يدل على الموافقة بشدة للمستجيبين على تلك الفقرة.
- وادنى الفقرات هي فقرة (يلائم بيئة المحاسبة والمراجعة في مصر) بمتوسط حسابي ٢.٨٨ وانحراف معياري ١.٣١٢ وهذا يدل على حياد المستجيبين على تلك الفقرة.
- و تشير اجابات افراد العينة على هذه الفقرات ان افراد العينة ترى ان الميثاق العام المصري شكليا يحتاج لتنظيم فقراته وأقسامه، وهناك حياد فيما يتعلق بمدى سهولة وملائمة الميثاق العام المصري لأخلاقيات مراجعي الحسابات للبيئة المصرية، مما يدل على أن فئة ترى أنه غير ملائم للبيئة المصرية ويحتاج إلى تعديل بما يتناسب والتغيرات والتطورات المتلاحقة سواء دوليا أو محليا.

جدول (٦-٤)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات محور الميثاق العام المصري من الناحية الموضوعية
(ن=٤١٣)

الرتبة	رقم العبارة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
٥	١	يجب أن يشتمل على مبادئ وقواعد ترسخ السلوك المهني والأخلاقي لمراجعي الحسابات في ضوء الاديان والشرائع السماوية.	٤.١١	٠.٤٣٤	موافق
٤	٢	يحتاج الى توفير احكام للتعامل مع المواقف الأخلاقية أو التحديات والتي بدورها تساهم في تعزيز الثقة في إعداد تقارير الاستدامة	٤.١٤	٠.٣٦٦	موافق
٨	٣	ضرورة وضع إطار مفاهيمي محسن ومميز للميثاق العام المصري.	٤.٠٣	٠.٣٦٨	موافق
١١	٩	ينبغي تحديث اللغة والمصطلحات لمبدأ السرية لمراعاة المخاطر الجديدة المرتبطة بالتكنولوجيا وهو ما يعرف بالأمن السيبراني.	٣.٠٩	٠.٥١٦	محايد
٣	١٠	يجب وضع إجراءات محددة مكتوبة و معلنة يتم إتباعها عند اكتشاف أي من حالات عدم الاستقلالية المهنية.	٤.١٥	٠.٦٧٨	موافق
٢	١١	يتضمن بنود جديدة للتأكد من كفاءة مراجعي الحسابات وتعزيز التعليم المستمر والتدريب.	٤.١٩	٠.٤٦٦	موافق
١	١٢	إضافة بنود جديدة لحماية مراجعي الحسابات الذين قاموا بالإبلاغ عن التجاوزات الأخلاقية من قبل العميل.	٤.٢٨	٠.٢٠٥	موافق بشدة
اجمالي المحور			٤.١٨	٠.٣٩٤	موافق

من الجدول (٦-٤) الخاص بفقرات محور الميثاق العام المصري من الناحية الموضوعية فانه يتضح ما يلي:

- ان المستجيبين في المتوسط موافقين على الميثاق العام من الناحية الموضوعية حيث كان الوسط الحسابي لهذا المحور ٤.٨١ وانحراف معياري ٠.٩٤٣.
- وقد كانت الفقرة الأكثر تاييدا داخل المحور (إضافة بنود جديدة لحماية مراجعي الحسابات الذين قاموا بالإبلاغ عن التجاوزات الأخلاقية من قبل العميل) وذلك بمتوسط حسابي ٤.٢٨ وانحراف معياري ٠.٢٠٥. وهذا يدل على موافقة المستجيبين بشدة على تلك الفقرة.

- وادنى الفقرات هي فقرة (من المفيد النظر في تأثير المخاطر الناتجة من استخدام التكنولوجيا على استقلالية المراجع) بمتوسط حسابي ٣.٠٢ وانحراف معياري ٣.٠٤. وهذا يدل على حياد المستجيبين على تلك الفقرة.

- وتشير اجابات افراد العينة على هذه الفقرات الى ان افراد العينة ترى ان الميثاق العام المصرى من الناحية الموضوعية يحتاج إلى إضافه بنود تدعم وتعزز السلوك الأخلاقي لمراجعي الحسابات.

على الرغم أن اجابات افراد العينة حيادية بالنسبة للفقرة (من المفيد النظر في تأثير المخاطر الناتجة من استخدام التكنولوجيا على استقلالية المراجع)، الا انه وفقا للدراسات والتقارير الصادرة محليا أو دوليا تعتبر هذه الفقرة من أكبر التحديات التي ستواجه مراجعي الحسابات خاصة في ظل التحول الرقمي والذكاء الاصطناعي، وان أى منظومة أخلاقية لمراجعي الحسابات لا تجعل المخاطر الناتجة عن التكنولوجيا أولوية لها فهي تحتاج إلى إعادة نظر.

مدى التزام مراجعي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية، السلوك المهني)

ينقسم محور مدى التزام مراجعي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية، السلوك المهني) ويوضح الجداول التالية الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمستجيبين على الاسئلة الخاصة مدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير (النزاهة، الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية، السلوك المهني) :

رابعا: تحليل فروض البحث

تحقيقاً لأهداف البحث في اختبار إقرار إطار للمنظومة الأخلاقية المصرية لسلوكيات وأخلاقيات مراجعي الحسابات وأثر ذلك على الاداء المهني لمراجعي الحسابات، سيتم صياغة الفروض الإحصائية ثم تحليل نتائج اختبار هذه الفروض الإحصائية للدراسة على النحو التالي:

نتائج اختبارات الفروض الإحصائية للبحث:

- الفرض الرئيسي:
 - لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعي الحسابات.
 - ويتفرع من الفرض الرئيسي الاول فرضين فرعيين كما يلي:
 - الفرض الفرعي الأول للفرض الرئيسي الأول:
- لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعي الحسابات من الناحية الشكلية.

للتحقق من هذا الفرض، تم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط بين متغيرين احدهما متغير مستقل الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات من الناحية الشكلية، بينما المتغير الاخر تابع هو والأداء المهني لمراجعي الحسابات، وتوضح الجداول التالية نتائج التحليل باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS27:

جدول (١٥-٤)

تحليل الانحدار للمتغير المستقل (الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات من الناحية الشكلية) على المتغير التابع (الاداء المهني)

المتغيرات	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	R Square	معامل الارتباط	قيمة ت	مستوى الدلالة	قيمة F	مستوى الدلالة
المتغير المستقل	3.692	.362	.383	.628	31.152	.000	551.591	.000

من الجدول (١٥-٤) يتضح مايلي:

- هناك ارتباط خطي قوى طردى بين الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات من الناحية الشكلية و الأداء المهني لمراجعي الحسابات حيث ان معامل الارتباط ($R=.628$).
- يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات من الناحية الشكلية كمتغير مستقل
- والأداء المهني لمراجعي الحسابات كمتغير تابع حيث أن ($Sig=.000 < .01$).
- ان الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات من الناحية الشكلية تسهم بمقدار ٣٨.٣% في تفسير التباين الكلي في الاداء المهني لمراجعي الحسابات. بمعنى اخر يمكن التنبؤ بمدى جودة الاداء المهني بمعرفة الإطار المقترح من الناحية الشكلية بنسبة ٣٨.٣%

بناء على ذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو:

- يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعي الحسابات من الناحية الشكلية.
- الفرض الفرعي الثاني للفرض الرئيسي الأول:
- لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعي الحسابات من الناحية الموضوعية.

للتحقق من هذا الفرض، تم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط بين متغيرين احدهما متغير مستقل الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات من الناحية الموضوعية، بينما المتغير الاخر تابع هو والأداء المهني لمراجعي الحسابات، وتوضح الجداول التالية نتائج التحليل باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS27:

جدول (١٦-٤)

تحليل الانحدار للمتغير المستقل (الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات من الناحية الموضوعية) على المتغير التابع (الاداء المهني)

المتغيرات	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	R Square	معامل الارتباط	قيمة ت	مستوى الدلالة	قيمة F	مستوى الدلالة
المتغير المستقل	1.669	.253	.369	.615	31.023	.000	488.283	.000

من الجدول (١٦-٤) يتضح مايلي:

هناك ارتباط خطي قوى طردى بين الإطار المقترح من الناحية الموضوعية و الأداء المهني لمراجعى الحسابات حيث ان معامل الارتباط ($R=.615$).

- يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين الإطار المقترح من الناحية الموضوعية كمتغير مستقل و الأداء المهني كمتغير تابع حيث أن ($Sig=.000 < .01$).
- ان الإطار المقترح من الناحية الموضوعية يسهم بمقدار ٣٦.٩% في تفسير التباين الكلى في الاداء المهني لمراجعى الحسابات. بمعنى اخر يمكن التنبؤ بمدى جودة الاداء المهني بمعرفة الإطار المقترح من الناحية الموضوعية بنسبة ٣٦.٩%.
- بناء على ذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو:
- يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعى الحسابات من الناحية الموضوعية.

من النتائج السابقة يمكن ان نستنتج أن هناك علاقة طردية قوية تربط بين الاطار المقترح للميثاق العام المصري للأخلاقيات من الناحية الشكلية و الموضوعية والأداء المهني لمراجعى الحسابات.

بناء على ذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل للفرض الرئيسى الأول وهو:

يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين تحديث منظومة الاخلاقيات المصرية والأداء المهني لمراجعى الحسابات.

أولاً: الخلاصة

ويمكن القول أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر تتعلق بمجموعة من المبادئ أو القواعد التي من خلالها يتم الحكم على التصرفات الشخصية للمراجعين القائمين بأعمالهم في مختلف الوحدات الاقتصادية، وعليه يمكن تعزيز الأداء المهني إذا التزم كل من المحاسبين والمراجعين في مصر بالمبادئ و القواعد التي تفرضها المعايير المهنية والتشريعات.

واستعرضت هذه البحث اربعة فصول وتناول كل فصل عدة مباحث وتناول كل مبحث عدة نقاط، وتناول الفصل الاول مبحثين، تناول المبحث الاول ما يلي:

أولاً: القواعد القانونية والقواعد الأخلاقية.

ثانياً: مفهوم الأخلاقيات والسلوك المهني.

ثالثاً: أهمية الأخلاقيات والسلوك المهني وارتباطها بقواعد وآداب المعايير والمتطلبات المهنية.

رابعاً : العوامل المؤثرة في أخلاقيات مراجعي الحسابات.

وتناول الفصل الثاني : الإطار المقترح لمنظومة الأخلاقيات والسلوك المهني لمراجعى الحسابات في مصر في ضوء الاديان السماوية، وتضمن ما يلي:

- الاطار الفكرى للإطار المقترح.
- الهيكل التطبيقي للأطار المقترح.
- آليات تنفيذ الإطار المقترح ومزايا ومعوقات تطبيقه.
- وتناول الفصل الرابع (البحث الميداني) ، ما يلي:
- الصدق والثبات للاستبيان.
- الوصف الإحصائي لمتغيرات البحث.
- التحليل الوصفي لمحاول الاستبيان.
- تحليل فروض البحث.
- ثانياً: النتائج.

توصلت البحث إلى النتائج التالية:

نتائج البحث النظرية:

- عمل مراجعى الحسابات بحاجة إلى الأخلاق أكثر من أي عمل آخر لأنه يرتبط بالأموال.
- ان اخلاقيات المهنة هي بيان شامل للقيم والمبادئ والقواعد التنظيمية التي تهدف الى ضبط التعامل بالصواب والخطأ والالتزام الاخلاقى لترشيد الممارسات الأخلاقية التي يجب ان يمثل بها الممارسين لمهنة المراجعة.
- تشهد العلاقة بين مراجعى الحسابات من ناحية وبين وزارة المالية ومصلحة الضرائب المصرية من ناحية اخرى حالة من التوتر والتباعد في البيئة المصرية، كان لابد من وجود ميثاق اخلاقى يقارب بين مصالح جميع الاطراف وبما يحفظ كرامة المهنة ومنتسبيها.

- يعين مراقب الحسابات سنوياً، ويجوز أن يجدد له بحد أقصى ٦ سنوات متصلة، على أن يراعي تغييره بعد ذلك بمراقب حسابات آخر مستقل لا تربطه شراكة مهنية بمراقب الحسابات الذي تم تغييره، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد مرور ٣ سنوات مالية من انتهاء الست سنوات السابق الإشارة إليها.
- ان المبادئ الأخلاقية للسلوك المهني التي تناولها الاطار المقترح تلزم المحاسبين والمراجعين في مصر بالتقيد بالانظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب اى عمل قد يسيء الى سمعه المهنة.
- يحتاج الميثاق العام المصرى لاخلاقيات مراجعى الحسابات الى مزيد من التعديلات والتحديث لمسايرة الإصدار الدولى في ضوء متطلبات البيئة المصرية.
- تعتبر الاخلاقيات المهنية من اهم الوسائل في تحديد جودة الاداء المهني؛ من خلال تنفيذ مهام المراجعة وفقاً لأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

نتائج الإطار التطبيقي:

اعتمد البحث على العينة العشوائية البسيطة في اختيار عينة البحث وقام الباحث بتوزيع (٥٠٠) قائمة استقصاء لزيادة تمثيل المجتمع وتجنب خطأ المعاينة على الجهات التى يعمل بها المراجعين في (مكاتب المحاسبة والمراجعة، الجهاز المركزى للمحاسبات، مصلحة الضرائب، الهيئة العامة للرقابة المالية، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، الادارة العامة للمراجعة الداخلية والحوكمة جامعة اسيوط)، وبلغت نسبة الردود (٨٧%) قائمة استقصاء من أصل (٥٠٠) قائمة بعدد مستجيبين (٤٣٥)، باستخدام أسلوب المقابلة الشخصية مع المفردات المستهدفة، وبعد مراجعة القوائم المستوفاة تم استبعاد عدد من القوائم وهى الخاصة بالذين كانت اجابتهم لم نطلع على القواعد الواردة بالميثاق المصري لسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة حيث انهم خارج نطاق البحث وبالتالي أصبح القوائم المستوفاة والصالحة لأغراض التحليل (٤١٣) قائمة بنسبة (٨٢.٦%) من العدد الإجمالي للقوائم التي تم توزيعها، وتوصلت البحث الى النتائج الاتية:

- أن النسبة الأكبر في عينة البحث تتمثل في مراجعي حسابات شركات الأموال بنسبة تقترب من ٥٠ % من العينة ككل، بينما نجد ان نسبة ٤٦ % من العينة من المراجعين الخاضعين للرقابة المالية بالجهاز العام للدولة، وتشكل نسبة مراجعي حسابات شركات الأشخاص النسبة الأقل وهى ٤.١٢%.
- ان نسبة ٣٩.٩٥% من عينة البحث يعملون بمكاتب المحاسبة والمراجعة المهنية بينما نجد ان نسبة ١٢.١% يعملون بالجهاز المركزى للمحاسبات، ونجد ان نسبة العاملين بمصلحة الضرائب ٢٧.٤%، ونسبة العاملين في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ٦.٠٥%، ونسبة العاملين في المراجعة الداخلية والحوكمة بجامعة اسيوط ٧.٢٦%.
- ان نسبة ٦١.٠٢% من عينة البحث قد اطلع على اغلب القواعد الواردة بالميثاق المصري لسلوكيات المهنة، بينما نجد ان ٣٤.٦٢% من عينة البحث قد اطلع على جميع القواعد، في حين نجد ان نسبة ٤.٣٦% من العينة قد اطلع فقط على بعض القواعد، وهو ما يدعم هدف البحث حيث ان النسبة الأكبر من العينة تتمثل في الاطلاع على اغلب القواعد الواردة بالميثاق المصري للمهنة.

- ويفضل الأغلبية ان تقوم جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتنظيم المهنة وإصدار مدونة اخلاقيات المهنة لعدة أسباب أهمها؛ أن جمعية المحاسبين والمراجعين تعتبر عضو بالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وتشترط الجمعية على المراجعين المنتسبين اليها الحصول على دورات مكثفة للحصول على شهادة الجمعية بما يضمن تأهيلهم لسوق العمل، وهذا بخلاف ما تفعله وزارة المالية حيث يكون الترقى بمضى المدة.
- هناك مقترح لميثاق أخلاقي مصرى تم تقديمه للهيئة العامة للرقابة المالية لاعتماده بما يتناسب والتغيرات الدولية على المهنة.
- ضرورة تحديث مدونة السلوك الأخلاقي لمراجعي الحسابات بمشاركة مزاولي المهنة كل اربع سنوات؛ اسوة بمدونات سلوك وأخلاقيات الوظيفة العامة التى يتم تطويرها دوريا كل أربعة سنوات بمشاركة وحدات الجهاز الإداري للدولة وموظفيها.
- ان الاطار المقترح لمنظومة الاخلاقيات من الناحية الشكلية تسهم بمقدار ٣٨.٣% في تفسير التباين الكلى في الاداء المهني لمراجعي الحسابات. بمعنى اخر يمكن التنبؤ بمدى جودة الاداء المهني بمعرفة الإطار المقترح من الناحية الشكلية بنسبة ٣٨.٣%
- ان التزام مراجعي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الاخلاقي يسهم بمقدار ٥٧.٦% في تفسير التباين الكلى في الاداء المهني لمراجعي الحسابات، بمعنى اخر يمكن التنبؤ بمدى جودة الاداء المهني بمعرفة مدى الالتزام الأخلاقي لمراجعي الحسابات بنسبة ٥٧.٦%.

التوصيات

- إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر المزيد من العناية والاهتمام من كافة الاتجاهات الرسمية والأكاديمية والمهنية وتخصيص العديد من الندوات والمؤتمرات للحديث عنها وإبراز أهميتها وأثرها على مستوى المهنة .
- الحصول على دورة فى الاخلاقيات والتدريب عليها كشرط من شروط الحصول على رخصة المزاولة لمراجعى الحسابات كما فى الولايات المتحدة الامريكية (ولاية ألاسكا)
- تشكيل لجنة لأخلاقيات المهنة تعمل على تعزيز قواعد أخلاقيات المهنة من خبراء المحاسبين ومراجعى الحسابات ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ضرورة التنسيق مع مجلس معايير الأخلاقيات العالمى لمراجعى الحسابات IESBA؛ فيما يتعلق بتحديث وتطوير الميثاق العام المصرى لأخلاقيات مراجعى الحسابات.
- الاستفادة من التجارب الدولية الأخرى في مجال المحاسبة والمراجعة وقواعد الاخلاق والسلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وكافة المنظمات المهنية.
- إضافة بنود جديدة لحماية مراجعي الحسابات الذين قاموا بالإبلاغ عن التجاوزات الأخلاقية من قبل العميل.
- عدم منح رخصة المزاولة الا بعد امتحانات وتدريب عملي يحسن من الاداء المهني لمراجعي الحسابات.
- ضرورة بناء نظام اخلاقى متكامل يعزز ممارسة السلوك الاخلاقى من خلال عدة استراتيجيات وهى:
 - استراتيجية الاختيار: بدلا من التركيز فقط على مدى توافر المؤهلات اللازمة لشغل الوظيفة، ان يتضمن ايضا الاختيار والتعيين لمراجعى الحسابات او القيادات على اساس مدى الالتزام بالبعد الاخلاقى.
 - استراتيجية الحوافز والمكافآت: تبنى على اساس ربط مكافآت مراجعى الحسابات بناء على الاداء الاخلاقى.
 - استراتيجية التدريب: ضرورة تطوير برامج تدريبية خاصة بأخلاقيات المهنة وخاصة الاهتمام بالأخلاقيات في ظل التكنولوجيا.
 - استراتيجية تقييم الاداء: ان يتوفر لدى مراجعى الحسابات القيم الاخلاقية كأحد عناصر التقييم الاساسية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- أحمد السيد وناصر خليف، (٢٠٢٠)، " دور المهارات المهنية في ترسيخ قواعد سلوك آداب المهنة"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الرابع العدد الثاني.
- ٢- أروى الخطابي، (٢٠١٨م)، " هل الأديان مصادر الأخلاق" ص ١. <http://www.apvd-online.de/details.php?id=501269>
- ٣- حمدي محمود، (٢٠١٥) "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني: دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية.
- ٤- حمدي شحده زعرب ، محمود بكر عبد العال (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 ، مجلد ٢٤ ، عدد ٢ ، ص ص ١-٢٣.
- ٥- خالد جمال احمد، (٢٠١٩م)، " مبادئ القانون"، كلية تجارة - جامعة أسيوط ص٥٧:٦٢.
- ٦- راندا عثمان، (٢٠١٩م)، " دور قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (دليل اخلاقيات) في جودة المراجعة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالاسماعيلية، مجلد(١٠) عدد ١.
- ٧- سالي اميل عيسى، (2017) "دراسة تحليلية للعلاقة بين تركيز سوق خدمات المراجعة واعتبارات اختيار مراجعي الحسابات وأثر ذلك على مهنة المراجعة في مصر"، رسالة دكتوراه، كلية تجارة - جامعة أسيوط. ص٢٣١.
- ٨- سميرة العبدى، (٢٠١٧)، "أهمية التكامل بين التطبيق السليم لمعايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل سد الفجوة المعلوماتية بين الادارة والمساهمين"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا - الجزائر، العدد ١٦.
- ٩- عائدة عبدالرحمن وهاجر الاسمرى، (٢٠١٨م)، " دور التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الطريق والعلوم الاجتماعية، جامعة الاميرة نورة (السعودية)، المجلد ٥ العدد ٣. ص٤٦.
- ١٠- عزيز محمد وعقيل جابر، (٢٠١٨م)، " دور التخصص المهني للتدقيق في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى العراق، المجلد ٩ العدد ١. ص٢٤٠.
- ١١- محمد سالم، (٢٠١٩) "موهلات المدقق ودورها في جودة الأداء المهني" ، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية ، المجلد 25 - عدد 112.
- ١٢- محمد سالم، (٢٠١٩) "موهلات المدقق ودورها في جودة الأداء المهني" ، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية ، المجلد ٢٥، عدد ١١٢.

- ١٣- محمد كاشانى و احمد بحر، (٢٠١٩)، "مدى التزام مراقبى الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني"، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، جامعة بابل ص٣٥٣.
- ١٤- ناظم رشيد، (٢٠١٨م) "استخدام التأمين على القوائم المالية كمدخل لتحسين حوكمة الشركات"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل، المجلد ٣٧ العدد ١١٨.
- ١٥- نوري محمد رمضان، ابن مهاده، ريزال بن موازير، و ابن لوبيس، اسموليادي. (٢٠٢٠) "القيم الأخلاقية في الإسلام وأثرها في تعزيز الموثوقية في المعلومات المحاسبية"، مجلة القلم، جامعة القلم للعلوم الإنسانية والتطبيقية. اليمن، ع ٢٠٤.
- ١٦- هاشم حسن التميمي، (٢٠١٨)، "أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء"، كلية دجلة - الجامعة الاهلية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٣.
- ١٧- الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠١٤) "قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٤ بشأن تنظيم عمل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين لدى الهيئة".
- ١٨- وزارة المالية المصرية، (٢٠١٧م) "في ختام ملتقى التوأمة المؤسسية بين مصر واسبانيا لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة :اعداد مشروع قانون جديد للمهنة ونظام لاختبار واعتماد المحاسبين والمراجعين" الاتحاد العام للغرف التجارية المصرية: <http://fedcoc.org.eg/c4659/Register.aspx>
- ١٩- وسام النجار، (٢٠١٨م)، "تطوير الميثاق المصري لسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثره على جودة المراجعة"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مجلد 22، عدد 1.

ثانيًا : المراجع الأجنبية:

- 1- Anonymous, (2019), " How the New Ethics Code Will Affect Your Standards: An Interview with Stavros Thomadakis, IESBA Chair",.The CPA Journal.P11.
- 2- Karen, Andriyawan, Ferdinand, Yee and Marion, (2018)," Busy Auditors, Ethical Behavior, and Discretionary Accruals Quality in Malaysia", Journal of Business Ethics Volume 150, Issue 4
- 3- Kollwe, Julia.(2018)," UK competition watchdog investigates scandalhit audit sector", The Guardian ; London P37.
- 4- Mehmet; KIYMETLI SEN, Ilker, (2018), " ETHICS EDUCATION AND VOCATIONAL TRAINING PROCESS OF ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSIONS IN TURKEY: A HISTORICAL", Journal of Accounting Science World, vol 20, Iss 1.P118.
- 5- Muljee, Heemal Bhaga. (Feb 2019)," SOUTH AFRICA'S ETHICAL DILEMMA", Accountancy SA; Johannesburg.P14.