

التطور التكنولوجي و أخلاقيات مراجعى الحسابات فى ضوء الاحداث اللاحقة والطارئة

أ.م.د. أحمد محمد الشهير 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:

تتميز مهنة المحاسبة و المراجعة بالتطور والتجدد المستمر مع تطور البيئة المحيطة بها، لتكوين نظام محاسبي ملائم يلبي احتياجات البيئة المحيطة و الأهداف المطلوبة من تلك المهنة، كذلك ليوافق التغيرات و التطورات على مستوى الأعمال و الأنشطة الاقتصادية المتفاوتة، لتحسين أعمال تلك الأنشطة و مساعدتها على الوصول إلى أهدافها التي أنشأت من أجلها، ولا شك أن التطور التكنولوجي ساهم في تطوير بعض الجوانب والإجراءات المتعلقة بمهام و مسؤوليات المراجعة، ويتناول المبحث أخلاقيات المهنة فى ظل المتغيرات الاقتصادية والاحداث اللاحقة والاحداث الطارئة، وأخلاقيات مهنة المراجعة فى ظل التطور التكنولوجي وجهود الهيئات المهنية فى ضوء المستجدات من الاحداث اللاحقة والطارئة والتطور التكنولوجي.

مشكلة الدراسة:

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

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

هذا النقد الواضح، قد أوجب ضرورة دراسة هذا الموضوع، وبما يحقق فهم أعمق لأخلاقيات المهنة بالشكل الذي يزيد من الوعي والفكر الأخلاقي وبما يطور الميثاق العام المصرى لأخلاقيات مراجعى الحسابات بما ينعكس على جودة الاداء المهني.

وفي ضوء ذلك تتمثل مشكلة الدراسة 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 ؟

ويتفرع من هذا التساؤل:

١- إلى أي مدى يتفق الميثاق الأخلاقي المصري الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة مع مدونة الاخلاق الدولية لمراجعي الحسابات؟

٢- مدى التزام مراجعي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الاخلاقي وأثره على الأداء المهني لمراجعي الحسابات؟

٣- مدى ملائمة المنظومة الأخلاقية المصرية للتحديات الجديدة الناتجة عن تكنولوجيا المعلومات والذكاء الاصطناعي بما ينعكس على الاداء المهني ؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة في محاولة تطوير المنظومة الاخلاقية وقواعد السلوك المهني في مصر باعتبارها حجر الأساس لنجاح مهنة مراجعة الحسابات في أداء الدور المنوط بها، و تكتسب الدراسة أهميتها من أن التزام المراجع بقواعد السلوك المهني له آثار إيجابية تنعكس على أداء المهنة وتعزيز مركزها الاجتماعي، وتدعيم ثقة المجتمع بها، إذ أن هذه الثقة هي المصدر الرئيس لقوة المهنة و استمراريتها، حيث إن ضعف ثقة المجتمع بمهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات يؤثر سلبا على المهنة وعلى العاملين فيها.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة 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 الدراسة 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 أوجه الاتفاق والاختلاف بين مدونة الاخلاقيات المصرية لمراجعي الحسابات وبين المدونة الدولية الصادرة عن مجلس معايير الاخلاقيات الدولي (٢٠٢١).
- ٤- اعداد إطار مقترح لمنظومة أخلاقيات وسلوكيات مراجعي الحسابات بما يتلاءم ومتطلبات بيئة الاعمال الدولية.

فروض الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث فقد تم صياغة مجموعة من الفروض قابلة للاختبار الإحصائي كما يلي:

الفرض الأول:

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

ويتفرع من الفرض الرئيسى الاول 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.

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

الفرض الثانى:

٢- لا يوجد تأثير معنوى ذو دلالة احصائية بين إلتزام الأخلاقى لمراجعي الحسابات و الأداء المهني.

لا يوجد تأثير معنوى ذو دلالة احصائية بين إلتزام مراجعي الحسابات بالمبادئ الأساسية للسلوك الاخلاقى و الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى قسمين كما يلي:

أولاً: تعتمد الدراسة على المناهج البحثية الاتية:

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:

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

ثانيا: الدراسة الميدانية:

تعتمد الدراسة الميدانية على جمع البيانات الأولية من مفردات مجتمع البحث (مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة على مستوى مصر، الهيئة العامة للرقابة المالية، مصلحة الضرائب، الجهاز المركزى للمحاسبات، الادارة العامة للمراجعة الداخلية والحوكمة جامعة اسيوط، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية)، ويتم استخدام الأساليب الآتية عمليا:

١- مقياس التوجهات الأخلاقية: ويعتمد على اسلوب السيناريوهات لانه يعتبر أكثر تفضيلا عن اسلوب الاستقصاء، لانه يساعد في الحصول على معلومات اكثر دقة، وتوفير قدر كبير من الخلفية المعلوماتية.

٢- توزيع قوائم استقصاء والمقابلات الشخصية للوقوف الى ما تهدف اليه الدراسة.

ويرجع سبب اختيار (مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة على مستوى مصر، الهيئة العامة للرقابة المالية، مصلحة الضرائب، الجهاز المركزى للمحاسبات، الادارة العامة للمراجعة الداخلية والحوكمة جامعة اسيوط، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية) لأن هذه الجهات أكثر عرض للقضايا المرتبطة بأخلاقيات المهنة، وأيضا للدور المحوري الذى تلعبه في رفع مستوى الأداء المهني ومن ثم خدمة المجتمع ككل.

الدراسات السابقة

م	الدراسة	العام	الهدف والمنهجية	النتائج
١	Hady ^(١)	2018	التحقق من تأثير المتغيرات الشخصية والتنظيمية على القرار الأخلاقي للمراجع الخارجي في مصر واعتمدت منهجية الدراسة على اسلوب الاستقصاء والسيناريوهات لعينة من مراجعى الحسابات بمصر	- أظهرت أن أنواع المناخ الأخلاقي والفلسفة الأخلاقية الشخصية لها تأثير إيجابي على عملية صنع القرار الأخلاقي. - نتائج هامة وإيجابية فيما يتعلق بحجم الشركة، والخبرة في العمل على القرار الأخلاقي. - كشفت النتائج أن العمر والمستوى التعليمي ومدونة الأخلاقيات والالتزام المهني لها تأثير محدود للغاية على القرار الأخلاقي للمراجعين الخارجيين. - الاهتمام بالتنشئة الاجتماعية للمراجعين وتدريبهم، وكذلك أهمية مواصلة التعليم المهني لتعزيز قدراتهم على التنظيم الإداري للبيانات.

(١) Hady Abozeid., (2018) Personal variables, organisational variables and moral intensity dimensions underlying external auditors' ethical decision making: Egyptian evidence. Doctoral thesis, The University of Huddersfield.

م	الدراسة	العام	الهدف والمنهجية	النتائج
٢	Darias (٢)	2018	معرفة تأثير المبادئ الأخلاقية على القرارات الضريبية لمراجعي الحسابات واعتمدت منهجية الدراسة على أسلوب الاستقصاء لعينة من مراجعي الحسابات العاملين في المقام الاول في المجال الضريبي وزعت ايضا لمصلحة الضرائب بالولايات المتحدة الامريكية	- أن مراجعي الحسابات المحترفون يتميزون بعقلية أخلاقية ناتجة عن عوامل ناشئة عن بيئة العمل أو تم تشكيلها من الأعراف السابقة. - أن المعايير الأخلاقية المهنية لها تأثير على قرارات الضرائب لمراجعي الحسابات، وتقلل من خطر التلاعب بصورة إيجابية، وتقلل خطر التقاضي. - على مكاتب المحاسبة والمراجعة تعزيز الحاجة للنزاهة من خلال تقديم برامج تدريب للمراجعين. - يؤدي قيام المراجعين بخرق المعايير الأخلاقية لمكاتبهم إلى آثار ضارة بالسمعة.
٣	شيماء ^(٣)	٢٠١٩	تقديم مقترح محاسبي يعمل على تطوير مناهج التعليم المحاسبي التجاري بالجامعات المصرية بالتركيز على الجانب الأخلاقي ودراسة الميثاق الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة. واعتمدت منهجية الدراسة على أسلوب	- وجود علاقة بين المعيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع بجوانبه الأربعة (تدريس الأخلاق العامة، المبادئ الأخلاقية الأساسية للمحاسب، الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية، معايير السلوك المهني الأخلاقي)، وبين مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. - وجود أثر لمعيار التعليم المحاسبي الدولي في بعض جوانبه (تدريس الأخلاق العامة، الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية) في تطوير أخلاقيات المهنة والمراجعة في مصر. - لا يوجد أثر قوى لباقي جوانب معيار التعليم

^(٢) Darius John and Peggy , (2018), " The Influence of Ethical Codes of Conduct on Professionalism in Tax Practice", Journal of Business Ethics, online.

^(٣) شيماء ابو المعاطي، (٢٠١٩م)، " تطوير أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة بمصر في ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولي"، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة - كلية

التجارة - جامعة الإسكندرية "تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة - في القرن الحادي والعشرين".

م	الدراسة	العام	الهدف والمنهجية	النتائج
			الاستقصاء لعينة من مراجعي الحسابات وأساتذه الجامعات.	المحاسبي الدولي في تطوير أخلاقيات المهنة. وقد أوصت الباحثة بضرورة تضمين مناهج التعليم المحاسبي المعايير الأخلاقية للمهنة.
٤	سليمان ^(٤)	٢٠١٩	التعرف على أثر استراتيجية التدريب في أداء مراجعي ديوان المحاسبة الكويتي واعتمدت منهجية الدراسة على اسلوب الاستقصاء لعينة من مراجعي الحسابات.	- التركيز على البعد المتعلق بالالتزام بمعايير السلوك المهني في عملية تقييم الأداء الوظيفي للمراجعين وإعطاء هذا البعد وزنا كبيرا في عملية التقييم الوظيفي. - عملية المراجعة هي وظيفة أخلاقية قائمة على مبادئ الأمانة والنزاهة والحيادية والعدالة. - التركيز على استراتيجيات التدريب التي تطور من قدراتهم ومهاراتهم وتنمى معارفهم مما ينعكس إيجابا على أدائهم الوظيفي.
٦	سلوى ^(٥)	٢٠١٩	الكشف عن دور التأهيل الأكاديمي بالسعودية لتعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة واعتمدت منهجية الدراسة على اسلوب الاستقصاء لعينة من المختصين بمجال المحاسبة والادارة والاحصاء بالسعودية	- يهتم أعضاء هيئة التدريس في برنامج المحاسبة بجامعة الملك خالد بغرس أخلاق المهنة من خلال المناهج المقررة. - يحرص أعضاء هيئة التدريس على الارتقاء العملي والأخلاقي لمهنة المحاسبة. - وقد أوصت الدراسة بضرورة ربط المقررات النظرية بطبيعة سوق العمل وأخلاقيات وممارسات المهنة.

(٤) سليمان عبدالعزيز، (٢٠١٩م)، "أثر استراتيجية التدريب على أداء مدققي ديوان المحاسبة في الكويت"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة آل البيت الأردن.

(٥) سلوى درار، (٢٠١٩م)، "أثر التعليم المحاسبي على جامعة الملك خالد في تعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز

م	الدراسة	العام	الهدف والمنهجية	النتائج
٧	Celine (٦)	2019	التعرف على كيفية مناقشة منظومة المحاسبين القانونيين في كندا لأخلاقيات المهنة وحث أعضائها على التفكير في القضايا المتعلقة بالأخلاقيات واعتمدت منهجية الدراسة على التحليل الوصفي لعدد ٢٣٧ مقالة حول أخلاقيات المهنة بكندا	- تعتبر الحاجة إلى الأخلاقيات المهنية ذات أهمية بشكل خاص في مهنة المحاسبة والمراجعة لان المحاسبة مشبعة بمعضلات أخلاقية كثيرة. - أن المصلحة الذاتية للمراجعين والمحاسبين لا تتعلق بالمال فقط، ولكن قد تتعلق أيضاً بحماية سمعة الفرد أو سمعة مهنته أو منظمته. -تتمثل إحدى السمات البارزة في الأدب المهني والاكاديمي أن مسألة فعل الشيء الصحيح كمحاسب يتم تناولها من منظور قائم على القواعد والقوانين أو قائم على مبادئ أخلاقية. - لا يزال المحاسبون والمراجعون يواجهون مواقف أخلاقية لا تتضمنها المدونات الأخلاقية.
٨	Gina and Steven (٧)	2019	معرفة التحديات التي تواجه استقلال ونزاهة المهنيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الصين. واعتمدت على اسلوب المقابلات الشخصية لعينة من مراجعي الحسابات وأسائذه الجامعات.	- بناء على التقاليد الثقافية الصينية يتم اتخاذ القرار في اطار العلاقات والمصالح المتبادلة. - الالتزامات المهنية في الصين تعمل على الاهتمام بمصالح العميل أو صاحب العمل بسبب عدم وجود علاقة رسمية مع الجمهور لان المجتمع الصيني يقوم على العلاقات. - ضعف الطلب على مراجعي الحسابات لعدم وجود استقلال وتدنى الحماية الكافية للمستثمرين. - وجود معضلات أخلاقية متراكمة في النظام الصيني وخاصة فيما يتعلق بالتهرب الضريبي.

^(٦) Céline; Brivot, Marion; Himick, Darlene, (May 2019), " Accounting Ethics and the Fragmentation of Value", Journal of Business Ethics.York Vol. 89, Iss. 5.

^(٧) Gina;, Steven.(Jul 2019)" Challenges to Professional Independence in a Relational Society: Accountants in China", Journal of Business Ethics: JBE; Dordrecht.online.

م	الدراسة	العام	الهدف والمنهجية	النتائج
٩	Alhassan and allen ^(٨)	2019	التعرف على دور المعايير المحاسبية في معالجة القضايا الأخلاقية في أربع شركات مختارة في الولايات المتحدة الأمريكية اعتمدت منهجية الدراسة على المنهج التحليلي للبيانات المستخدمة من قبل الادارة في حل القضايا الأخلاقية بالولايات المتحدة الامريكية	- رصد البحث العديد من التجاوزات الأخلاقية من قبل الشركات الأربعة موضوع البحث. - هناك العديد من المعايير المهنية التي يجب على المحاسبين الالتزام بها، وتشمل هذه القواعد مدونة السلوك المهني للمعهد الأمريكي. - المحاسبون المهنيون يجب أن يكونوا مسؤولين عن عملائهم والجمهور، وبالتالي يتعين عليهم قبول وتطبيق مدونة المعايير الأخلاقية حتى يكون هناك نزاهة وموضوعية لما يفعلونه. - يؤدي الحفاظ على النزاهة والموضوعية الى تجنب تضارب المصالح وتوفر سمعة تحتاج إليها معظم المنظمات المهنية من محترفيها. - الأساليب والسلوكيات غير الأخلاقية قد يكون لها فوائد على المدى القصير، ولكن على المدى الطويل يكون له تأثير سلبي على تلك الشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، بما في ذلك فقدان الوظائف، وتعرض الشركات للإفلاس والغرامات.
١٠	Hong ^(٩)	2019	دراسة العلاقة بين التطور الأخلاقي والتعليمي والتأديبي لمنظمات المحاسبة المهنية في بلد معين وتطور سوق الأوراق المالية.	- تعتبر منظمات المحاسبة المهنية ذات أهمية في تعزيز التنمية الأخلاقية. - هناك علاقة إيجابية بين تطوير المنظمات المهنية وتطوير أسواق المال خاصة في البلدان التي تتمتع بمستويات أعلى من حماية المستثمرين ومستويات أقل من الفساد. - تتفق الدراسة مع الرأي القائل بأن المحاسبين الأخلاقيين الذي تلقوا تدريباً جيداً، بالإضافة إلى

^(٨) Alhassan and Allen, (2019), " Curbing Corporate Scandals for Global Business Success", Journal of Finance, Accounting and Management; Beverly Hills Vol. 10, Iss. 1.

^(٩) Hong, Xiangting and Albert, (2019)" Professional Accountancy Organizations and Stock Market Development", Journal of Business Ethics, online.

م	الدراسة	العام	الهدف والمنهجية	النتائج
			اعتمدت الدراسة على استبيان أعدده الاتحاد الدولي للمحاسبين ووزع على مكاتب المحاسبة والمراجعة لعينة من ٣٦ دولة	آليات الرقابة الصارمة التي أنشأتها المنظمات المهنية تعتبر عوامل مهمة على نتائج التقارير المالية على مستوى الشركة وأيضاً في تطور سوق الأسهم على مستوى البلد.
١١	احمد ^(١٠)	٢٠٢٠	التعرف على مدى توافر المهارات المهنية بدولة الكويت ومدى التزامهم بقواعد سلوك وآداب المهنة واعتمدت منهجية الدراسة على اسلوب الاستقصاء لعينة من المحاسبين بالكويت	- أن التعليم المحاسبى الجامعى يساهم في إكتساب الخريجين المهارات المهنية. - توافر المهارات المهنية بدرجة مرتفعة لدى محاسبى القطاع الحكومى . - تمسك محاسبى القطاع الحكومى بدولة الكويت بقواعد سلوك وآداب المهنة. - وجود علاقة بين توافر المهارات المهنية وترسيخ قواعد سلوك وآداب المهنة.
١٢	عبد الحميد ^(١١)	٢٠٢٠	التعرف على أهم إنعكاسات جائحة كورونا على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية في البيئة المصرية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية واعتمدت منهجية الدراسة على اسلوب	- يوجد تأثير جوهري لتفشى جائحة كورونا على خطة عملية المراجعة. - عدم فعالية الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية في الظروف الراهنة وزيادة مخاطر الغش نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية. - وجود العديد من التحديات التى قد تواجه المراجع الخارجى عند الحصول على أدلة المراجعة . - وجود العديد من التحديات التى قد تواجه المراجع الخارجى عند تقييم قدرة الشركة على الإستمرار، وتقييم الأحداث اللاحقة.

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

(١١) عبد الحميد العيسوى و ابراهيم الطحان، (٢٠٢٠)، " إنعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية"،

مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الرابع العدد الثانى.

م	الدراسة	العام	الهدف والمنهجية	النتائج
			الاستقصاء لعينة من مراجعى الحسابات والباحثين في مصر	- يجب أن يقوم المراجع بممارسة الشك والحكم المهني خلال مراحل المراجعة للتغلب على المستوى المرتفع من عدم التأكد المصاحب لتفشي كورونا. - ضرورة التمسك بأخلاقيات المهنة ومتطلبات الإستقلال. - ضرورة قيام مراجع الحسابات بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة الإثبات، وذلك باستخدام وسائل التواصل الحديثة مثل Skype أو Zoom
١٣	علاء ^(١٢)	٢٠٢٠	تحديد مدى إلتزام مكاتب والمراجعة العاملة في مصر بدعم جودة الاداء المهني من خلال إستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعى في مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية واعتمدت منهجية الدراسة على اسلوب الاستقصاء لعينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر	- أن هناك دور واضح لإستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعى في المساعدة في تنمية قدرات مكاتب المحاسبة والمراجعة . - استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعى له دور واضح في تحديد الإجراءات الواجب إتباعها من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة لتطبيق نظام رقابة الجودة. - أن هناك دور واضح لإستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعى للحد من جوانب القصور والضعف في أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة وتحسين جودة الاداء المهني. - أن هناك دور واضح لإستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعى في مكاتب المحاسبة والمراجعة تجعله في الاتفاق مع معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ (رقابة الجودة).

المبحث الأول : اخلاقيات المهنة في ضوء البيئة المعاصرة :

تتمثل فى التغيرات التى طرأت نتيجة التحديات التى ظهرت على الساحة الدولية على سبيل المثال التحول الرقمى فى ضوء مبادرة الامم المتحدة ورؤية مصر ٢٠٣٠، وساهمت كورونا فى الإسراع من وتيرة

(^{١٢}) علاء احمد، (٢٠٢٠)، "مدى مساهمة تقنيات الذكاء الاصطناعى في دعم جودة الاداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر"، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤

التوجه العالمي نحو التحول الرقمي؛ حيث أدى الإغلاق والتقييد والتباعد الإجتماعي نتيجة أزمة كورونا إلى ضغوط هائلة على المراجعين والمحاسبين فيما يتعلق بمقابلات العمل، وزيارة المواقع، وإجراء المقابلات مع المراجعين، والسير خلال العمليات، وفحص المستندات ومراقبة واختبار الضوابط وما إلى ذلك والتي كانت تعتمد بشكل كبير على القرب المادي (B.dohrer and Carl, 2020) (١٣).

وبناء عليه فقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين بمبادرة لتحسين جودة الاداء المهني في ضوء التقدم التكنولوجي خاصة بعد أزمة كورونا، تتضمن هذه المحاور (AICPA, 2020) (١٤):

١- التخطيط للمراجعة عن بعد:

مراحل تنفيذ المراجعة عن بعد تشبه إلى حد ما مرحلة المراجعة التقليدية، مع الاختلاف الرئيسي وهو أن مؤتمرات الفيديو ستحل محل المقابلات، وهذا سيتطلب بعض التعديلات من المراجعين على سبيل المثال (Pavel et al, 2020) (١٥):

- أدوات مؤتمرات الفيديو (Video conferencing): مثل Skype للأعمال أو Zoom أو Teams أو Cisco WebEx ستحل محل المقابلات وجهًا لوجه، ويجب التأكد من أن الوصول إلى البيانات المنقولة عبر هذه الأدوات وكذلك البيانات المنقولة من خلالها مؤمن بشكل كاف.
- قواعد البيانات: يمكن تحميل الملفات الرقمية على منصة مشتركة وهو ما يعرف بالسحابة، و يمكن للمراجع عن بُعد الحصول على وصول مؤقت إلى قواعد بيانات الشركة الخاضعة للمراجعة، ويجب التأكد من تقييد الوصول وتأمينه بشكل كافٍ عن طريق تشفير البيانات التي يتم إرسالها عبر الشبكة.
- أدوات ومصادر معلومات إضافية: حيث سيكون لدي عميل المراجعة موظف واحد على الأقل أو أكثر يجري جرد المخزون، يمكن لهذا الموظف أن يرتدي كاميرا GoPro، أو يرتدي سماعة رأس Google Glass، والتي يمكن أن تكون على اتصال دائم بفريق المراجعة عبر الهاتف الذكي، وتلبية طلباتهم أثناء توفير بث فيديو مباشر لعملية الجرد، وهناك مصادر أخرى مثل الطائرات بدون طيار والكاميرات.

(13) Bob Dohrer and Carl Mayes, (2020), "Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on Practitioners and their clients are facing challenges they have never encountered before", journal of accountancy:

<https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/may/auditing-during-coronavirus-pandemic.html>

(14) AICPA, (2020), "Coronavirus (COVID-19) audit and accounting resources", Enhancing Audit Quality:

<https://www.aicpa.org/content/aicpa/eaq/covid19.html>.

(15) Pavel Castka, Cory Searcy and Sönke, (2020) "Technology-enhanced Auditing in Voluntary Sustainability Standards: The Impact of COVID-19", Economic and Business Aspects of Sustainability vol. 12 issue 11.

٢-تقييم المخاطر والإستجابة لها:

يجب أن يكون المراجعون في حالة استعداد فيما يتعلق بالمخاطر التي قد تنتج عن أزمة كورونا، وبناء عليه قام احد الباحثين بتحديد الجوانب الثلاثة لمتثل خطر الاحتيال والتي قد تشكل تهديداً نتيجة أزمة كورونا كما يلي (Bob and Carl, 2020)^(١٦):

أ- **الحافز او الدافع**: منذ منتصف مارس إلى أواخر مايو ٢٠٢٠، ونتيجة لغلق العديد من الشركات نتيجة جائحة كورونا، فقد يكون للموظفون حافز لإجراء إدخلات دفتر يومية احتيالية للحفاظ على قابلية الشركة للاستمرار، وقد يكون لدى الموظف حافز لاستبدال الدخل المفقود نتيجة ما حصل في كثير من البلدان من تسريح وأجازات بدون راتب.

ب- **الفرص**: قد تكون الأعطال في الضوابط الداخلية قد أتاحت فرصاً للتقارير المالية الاحتيالية أو اختلاس الأصول، فعلى سبيل المثال قد تجد الادارة نتيجة عدم قدرة المراجع للحضور في أماكن الجرد وجمع أدلة الإثبات اللازمة عن قرب فرصة في التلاعب والتحايل، لذلك يجب أن يتعامل المراجعون مع تجاوز الإدارة بدرجة صحية من الشك المهني.

ج- **التبرير**: يمكن للموظفين تبرير هذه الأنشطة الاحتيالية، والتفكير، "أنا فقط أقوم بتغيير الأرقام لمساعدة الشركة على البقاء" عند التخطيط لعملية المراجعة .

٣-أخلاقيات المهنة :

يجب على المراجعين الإستمرار في التركيز على المصلحة العامة و المسؤوليات الأخلاقية، نتيجة لتغير الظروف بسرعة، ومواجهة العديد من الشركات بشكل غير متوقع لمخاطر عديدة.

وبناء عليه يجب أن يحافظ المراجعون المحترفون علي المبادئ الأساسية للأخلاقيات خاصة في الظروف الحالية، وقد قام رئيس مجلس إدارة مجلس معايير الأخلاقيات الدولي للمحاسبين (IESBA) بتوضيح مدى أهمية المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المراجعة لمجابهة تحدى التطورات التكنولوجية في ظل جائحة كورونا فيما يلي (Thomadakis, 2020)^(١٧):

^(١٦) Bob Dohrer, (2020), " Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on Practitioners and their clients are facing

challenges they have never encountered before", journal of accountancy

^(١٧) Thomadakis, (2020), " COVID-١٩: ETHICS & INDEPENDENCE CONSIDERATIONS" IESBA,:

[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Staff-Q-A-COVID-19-Ethics-](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Staff-Q-A-COVID-19-Ethics-Independence-Considerations.pdf)

[Independence-Considerations.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Staff-Q-A-COVID-19-Ethics-Independence-Considerations.pdf)

أ- **النزاهة:** في أوقات الأزمات تأخذ المعلومات الصادقة أهمية أكبر وسط الضغوط والشكوك وعدم اليقين، سيكون من المهم على المراجعين أن يرقوا بأخلاقيهم من خلال العمل بنزاهة وصدق، حتى عندما يؤدي ذلك إلى الإبلاغ عن المعلومات غير ملائمة.

ب- **الموضوعية:** نتيجة للخوف والقلق من عدم استمرار الشركات نتيجة للخسائر في ظل كورونا يخشى البعض تضارب المصالح خاصة بين الإدارة ومراجعي الحسابات نتيجة محاولة الإدارة الإحتيال لإستمرار الشركة، فيجب في هذه الظروف إلزام مراجعي الحسابات بحيادهم وإستقلالهم بعيداً عن أى ضغوط.

ج- **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة:** ليس معنى القيود والتحديات التي نتجت عن جائحة كورونا أن يقلل المراجعون التزامهم بالأداء وواجباتهم المهنية في اجتهاد وبطريقة مختصة، بما في ذلك الإشراف المناسب على الآخرين داخل مجالات مسؤوليتهم حتى في بيئة العمل في الأزمات، و أن يكون المراجعون على دراية بالأدوات التي يجب استخدامها نتيجة إستخدام التكنولوجيا الحديثة في إجراء المقابلات وجمع الأدلة اللازمة بقدر الإمكان، ويجب الإهتمام بالتنمية المهنية لمراجعي الحسابات باستمرار، حيث توافرت الآن دورات التدريب والتنمية عبر الانترنت لإكتساب المهارات والمعرفة اللازمة لمواجهة الازمة.

د- **السرية:** نتيجة لاستخدام التكنولوجيا فيما يتعلق بعملية المراجعة، ظهرت أهمية الحاجة لأمن المعلومات وتوفر الضوابط و كلمات مرور للاجتماعات، نظرًا لأن بعض المناقشات قد تكون حساسة بطبيعتها وقد تم اختراق اجتماعات من قبل؛ حيث لم تكن مثل هذه الضوابط القوية للأمان والخصوصية مطبقة، وفيما يتعلق بقاعدة البيانات الخاصة بالشركات يجب التأكد من تقييد الوصول وتأمينه بشكل كافٍ عن طريق تشفير البيانات التي يتم إرسالها عبر الشبكة وهو ما يسمى بأمن المعلومات.

هـ- **السلوك المهني:** ويعنى الإمتثال للقوانين واللوائح ذات الصلة، وعدم إرتكاب أى تصرف يضر بسمعة المهنة، ولقد أدخلت العديد من الدول مجموعة متنوعة من القوانين واللوائح من أجل حماية الرواتب أو توفير الإغاثة المالية للشركات إضافةً للوائح التي تهدف إلى حماية صحة الموظفين، وبناءً عليه مطلوب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بالالتزام بأحكام تلك القوانين واللوائح المعترف بها، أيضاً يُطلب من المراجع أيضاً تنفيذ إجراءات المراجعة للمساعدة في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين واللوائح الأخرى (مثل تقييد أو إغلاق العمليات التجارية - منع رفع الأسعار - توفير ما يلزم لصحة الموظفين - خفض الرواتب) التي قد يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية.

٤ - مراجعة التقديرات المحاسبية:

نتيجة لجائحة كورونا فقد طرأت بعض المستجدات لطبيعة الخطر يتعين على مراجعي الحسابات الإستجابة لها، فقد طُلب من الإدارة الإفصاح عن المخاطر والشكوك التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على المبالغ المدرجة في البيانات المالية على المدى القريب أو أداء المنشأة على المدى القريب، وسوف يطلب من العديد من الكيانات الكشف عن المخاطر والشكوك المرتبطة بجائحة كورونا، حيث قد يؤثر الوباء بشكل

ملحوظ على التقديرات ويؤدي إلى تفاقم الخسائر الغير متوقعة، مثل مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها قد يكون لها مخاطر متزايدة من الأخطاء الجوهرية (B.dohrer, 2020) ^(١٨).

ويؤكد رئيس قسم المراجعة والتأكد في جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين بالمملكة المتحدة، بأن مهنة المراجعة اتجهت للتحويل الرقمي تدريجيا قبل أزمة كورونا، نتيجة لذلك، تمكن المراجعون في معظم أنحاء العالم من تكييف عملياتهم بشكل فعال وبما يمكن الجهات التنظيمية على وضع ضوابط ومعايير لما بعد الازمة (ACCA, 2020) ^(١٩).

فالآن هو الوقت المناسب لتوسيع المعايير الحالية لتشمل التقنيات التكميلية، ويجب على الجهة المنظمة للمهنة دمج استخدام التكنولوجيا الحديثة في ممارسات المراجعة في المستقبل بعد تقييم الوضع الجديد بما يتلائم والظروف البيئية لكل دولة (Deniz et al, 2020) ^(٢٠).

وقد أشار المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في تقرير له في اغسطس ٢٠٢٠ ، إلى نقطة هامة يجب أخذها في الاعتبار، فيما يتعلق بالاستمرارية، فقد تتسبب الأحداث والظروف المتعلقة بكورونا في تدهور النتائج التشغيلية للمؤسسات والمراكز المالية الذي يمكن أن يؤثر على قدرتها على الاستمرار، فقد تتغير هذه الظروف بسرعة وقد يكون تقييم تأثيرها صعباً للغاية، وبناء عليه يتعين على المراجع الحصول على أدلة

⁽¹⁸⁾ Bob Dohrer,(2020),” Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on Practitioners and their clients are facing challenges they have never encountered before”, journal of accountancy :

<https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/jun/key-coronavirus-audit-risks-for-2020-year-ends.html>

⁽¹⁹⁾ Association of Chartered Certified Accountants, (2020), “Key challenges for audit during the coronavirus crisis”, (ACCA) London:

<https://www.accaglobal.com/ca/en/member/member/accounting-business/2020/07-08/practice/challenges-coronavirus.html>

⁽²⁰⁾ Deniz , Shaun Budnik and Miklos A., (2020),” Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis”, The CPA Journal:

<https://www.cpajournal.com/2020/07/08/auditing-and-accounting-during-and-after-the-covid-19-crisis/>

مراجعة كافية ومناسبة حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية في إعداد البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري (CPA Canada, 2020) ^(٢١).

لذا فقد ساهمت كورونا في الإسراع من وتيرة التوجه العالمي نحو التحول الرقمي، وبالتالي فإن مكاتب المحاسبة والمراجعة التي ستكون قادرة على إظهار سرعة أعلى والتكيف مع الوضع الطبيعي الجديد بشكل أسرع ستكون قادرة على اكتساب حصة في السوق خلال أوقات عدم اليقين التي نواجهها في الوقت الحاضر، ومن المرجح أن تكون أزمة كورونا حدثاً "محفزاً"، لزيادة الشك المهني لمراجعي الحسابات، ودعم توجه الشركات نحو مزيد من التحول الرقمي في تنفيذ الأعمال في ظل معايير التباعد الاجتماعي، إضافة إلى تعزيز الإختبارات لقياس مدى تحمل المؤسسات للصدمات المالية المتكررة.

المبحث الثاني: جهود الهيئات المهنية في ضوء المستجدات من الأحداث اللاحقة والطائرة

والتطور التكنولوجي.

اهتمت المنظمات المهنية والرقابية في معظم دول العالم بتعزيز الدور الأخلاقي لمراجعي الحسابات من أجل تحقيق المصلحة العامة لجميع الأطراف المستفيدة، وفي ضوء ذلك اهتمت بوضع ضوابط أخلاقية تتماشى مع التغيرات والتطورات، ويمكن توضيح مستقبل ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات دولياً من خلال الآتي:

أ- تسير الولايات المتحدة الأمريكية مهنياً في عدة محاور جديرة بالاهتمام المهني أهمها ما يلي (King, 2019) ^(٢٢):

- إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراقبي الحسابات الشركات المقيدة في البورصة.
- توفير معايير المحاسبة الأمريكية مع معايير المحاسبة الدولية.
- توفير معايير المراجعة الأمريكية والإصدارات مع نظيرتها الدولية.
- العمل على التوافق بين المنظومة الأخلاقية الأمريكية مع مدونة الأخلاقيات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المحاسبين (IESBA).

ب- تسير إنجلترا مهنياً في عدة محاور أهمها ما يلي (ICAEW, 2019) ^(٢٣):

- إتجاه توحيد وتدعيم المعايير المهنية وإرشادات الممارسة العملية من خلال التوجيهات الأوروبية.

⁽²¹⁾Chartered Professional Accountants of Canada, (2020), "Audit & Assurance Alert CANADIAN AUDITING STANDARDS (CAS)".

⁽²²⁾ King, Ashleigh, (2019), "THE CONVERGENCE OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND U.S. GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES", ASBBS Proceedings; San Diego Vol. 26.p 302.

<https://www.icaew.com/>

^(٢٣) معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (٢٠١٩م)

- تبنى مدونة الأخلاقيات الصادرة عن مجلس المعايير الدولي للأخلاقيات للمحاسبين، والتي يبدأ العمل بها في إنجلترا على سبيل المثال يناير ٢٠٢٠م (Michael, 2019) (٢٤).
- تقوم رئيسة (ICAEW) الجديدة لعام ٢٠١٩/٢٠٢٠م، باستخدام وقتها في إعادة بناء سمعة مهنة المراجعة وتخطط للعمل مع الحكومة والهيئات التنظيمية لضمان أن تكون مهنة المحاسبة والمراجعة مناسبة للمستقبل، لا سيما وأن المراجعين والمحاسبين قد تعرضوا لانتقادات شديدة من قبل النواب والحكومة وهيئة المنافسة والسوق، بشأن جودة ونزاهة أعمال المراجعة وعدم وجود المنافسة في جميع أنحاء سوق المراجعة (Pat and Sara, 2019) (٢٥).
- ج- الجهد الكبير الذي يقوم به الاتحاد الدولي للمحاسبين، خاصة فيما يتعلق بكل من Andrijana and Veronica (2019) (٢٦):
- إعادة تنظيم وإصدار قواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة من خلال مجلس المعايير الدولي لأخلاقيات المحاسبين (IESBA)، والذي قام بإصدار أحدث مدونة أخلاقيات على مستوى العالم والتي بدأ العمل بها يونيه ٢٠٢١م .
- الدور الفعال لمجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB)، في إصدار سلسلة من الإصدارات والإرشادات المهنية.
- تطوير شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات، وتنقيح مجموعة كبيرة من معايير المراجعة الدولية وتحديثها.
- 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- أدت الخص
- ب- خصه إلى إزدياد حجم ونوع الطلب على خدمات مراقبي الحسابات، وبالتالي الحاجة إلى تفعيل ضوابط الأخلاقيات (Ahmed et al, 2019) (٢٧).

(24) Michael Dorfan , (2019), " HIGHLIGHTS OF CHANGES IN THE REVISED SAICA CODE OF PROFESSIONAL CONDUCT", Accountancy SA; Johannesburg.,p 56.

(25) Pat and Sara. (2019) "Fiona Wilkinson takes over ICAEW president role" Reporter, Accountancy Daily, Executive Appointments Monitor Worldwide; Amman., p1.

(26) Adhariani, Desi; Siregar, Sylvia Veronica; Yulius, Rini.,(2019), " Borderless with Unequal Opportunity? Experts' Perspectives on the ASEAN Economic Community and Impact on Indonesian Accountant Profession", The Qualitative Report; Fort Lauderdale Vol. 24, Iss,p 167

- ت- 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) (٢٨).
- 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) (٢٩).
- 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) (٣٠).
- هـ- النمو الهائل في مواقع الشركات على شبكة الإنترنت سيفتح الباب أمام الخدمات المهنية الإلكترونية.
- و- لن تدوم حماية المهنة في مصر من الأجانب طويلاً نتيجة لتحرير الخدمات ومنها مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي سيفرض علينا تنمية عرض خدمات المهنة كماً ونوعاً، والا انسحبنا من المنافسة الإقليمية والدولية المهنية (اتحاد الغرف العربية، ٢٠١٩) (٣١).
- ز- النص في الدستور المصري على إنشاء مفوضية وطنية لمكافحة الفساد سوف يفتح مجالاً جديداً للارتقاء الاخلاقي لمراجعى الحسابات (الدستور المصرى المعدل ، ٢٠١٩م، مادة ٢١٨) (٣٢).
- وتعتبر مصر عضواً في مجلس معايير الأخلاقيات للمحاسبين الدوليين (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، الذي أصدر مدونة للأخلاقيات يبدأ العمل بها يونيو ٢٠٢١م، والتي تهدف إلى توحيد

(27) Ahmed F; Awadallah, Emad A; Basuony, Mohamed A K, (2019), "DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND AUDITING IN EGYPT: ORIGIN, GROWTH, PRACTICE AND INFLUENTIAL FACTORS", The Journal of Developing Areas; Nashville Vol. 53, Iss. 2, p 206.

(٢٨) 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.

(٢٩) 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.

(٣٠) 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>

(٣١) اتحاد الغرف العربية، (٢٠١٩م) "بدء تحرير تجارة الخدمات بين الدول العربية، <http://uac-org.org/ar>

(٣٢) الدستور المصرى المعدل، (٢٠١٩م) "إنشاء مفوضية وطنية لمكافحة الفساد"، مادة (٢٠٨) بالدستور المصرى.

<https://dostour.eg/2013/topic/regime/#executive>

الأخلاقيات لمراجع الحسابات على مستوى دول العالم (IFAC, 2019)^(٣٣). وعلى كل عضو تقبل التغييرات الجوهرية والعمل على تحديث المنظومة الأخلاقية لمراجعي الحسابات تماشياً مع مدونة الاخلاقيات الدولية الجديدة الصادرة عن مجلس معايير الاخلاقيات للمحاسبين الدوليين.

وفيما يتعلق بالتكنولوجيا قامت فرق العمل المعنية بالتكنولوجيا (TWG) التابعة لمجلس معايير الأخلاقيات الدولي للمحاسبين (IESBA)، بمبادرة من أجل استكشاف التحديات الأخلاقية الجديدة ومعالجتها في بيئة تكنولوجية سريعة التغير بما يحقق جودة أعلى لعملية المراجعة، ويمكن إستعراض المبادرة فيما يلي (TWG1- IESBA, Februart, 2020)^(٣٤):

أ- طبيعة عمل الفرق المعنية بالتكنولوجيا (TWG):

- جمع المعلومات عن الذكاء الاصطناعي والمجالات ذات الصلة بالبيانات الضخمة وتحليلات البيانات، بالإضافة إلى البحث المكتبي.
- أجرت اجتماعات شخصية مع مجموعات متنوعة من أصحاب المصلحة بما في ذلك الشركات ومنظمات المحاسبة المهنية والهيئات التنظيمية وواضعو المعايير الوطنية والأكاديميون ومنظمات الأخلاقيات.
- مقارنة المبادئ الواردة في عدد من أطر عمل أخلاقيات الذكاء الاصطناعي التي نشرتها بعض الحكومات والمنظمات والشركات مع المبادئ الأساسية في المدونة.
- سعت إلى الحصول على آراء من مجلس معايير الأخلاقيات الدولي للمحاسبين (IESBA)، والمجموعة الاستشارية التابعة له، ومجموعة عمل التكنولوجيا التابعة لمجلس معايير المراجعة والضمان الدولي (IAASB).

ب- الهدف من المبادرة :

تحليل مدى كفاية المدونة الدولية لأخلاقيات المحاسبين المهنيين بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية المدونة في معالجة القضايا الأخلاقية المتعلقة بالتكنولوجيا، وتقييم ما إذا كان ينبغي على (IESBA) النظر في مزيد من التنقيحات للمدونة لمعالجة هذه المشكلات من أجل تحسين جودة الاداء لمراجعي الحسابات.

(٣٣) الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٩م) <https://www.ifac.org/>

<https://www.cpacanada.ca/en>

(٣٤) IESBA, (2020), " TECHNOLOGY INITIATIVE",

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/FINAL-IESBA-Tech-Working-Group-Phase-1-Report-Executive-Summary.pdf>

https://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_news/efsa_908.htm

ج- وقد توصلت المرحلة الاولى من المبادرة للنتائج التالية:

خلص تحليل (TWG) إلى أنه، بشكل عام، توفر مدونة الاخلاقيات الدولية حاليًا إرشادات عالية المستوى قائمة على المبادئ لمعظم قضايا الأخلاقيات المتعلقة بالتكنولوجيا التي قد تواجهها الشركات، ومع ذلك يستشهد القسم الثاني من هذا التقرير بالعديد من النتائج والتوصيات الخاصة بإدخال تحسينات على المدونة وتنقيحها، حيث ينبغي على (IESBA) أن يولي اهتمامًا لتحسين المواد المنصوص عليها حاليًا في المدونة. وتتضمن توصيات (TWG) ما يلي:

١- **تعقيدات البيئة المهنية:** يجد المراجعون المحترفون أنفسهم اليوم يعملون في بيئة تشغيلية وقانونية وتنظيمية معقدة، من بينها تأثير التقنيات الجديدة التي تجمع بين استخدام الذكاء الاصطناعي والبيانات الضخمة، إنتاج المعلومات وأداء مهام معينة بشكل أكثر كفاءة ودقة من العوامل البشرية، ومن أجل الاعتماد على مخرجات هذه التطبيقات التكنولوجية، يحتاج المراجعون المحترفون اكتساب المعرفة الكافية بتصميم وتطبيق التكنولوجيا المعنية، والتي يمكن أن تكون في كثير من الأحيان مهمة ومعقدة ومستهلكة للوقت وشاقة، بالإضافة إلى تعقيدات التكنولوجيا، وتوصي (TWG) بأن ينظر مجلس معايير الأخلاقيات الدولي للمحاسبين (IESBA) في مراجعة المدونة للتعامل بشكل أكثر فاعلية مع التهديدات الناشئة عن تعقيد البيئة المهنية، ومناقشة الفجوة المحتملة في المدونة المتعلقة بالتهديدات التي يتعرض لها مراجعي الحسابات فيما يتعلق بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة الناجمة عن التعقيد المرتبط بالتقنيات الجديدة.

٢- **ملاءمة المبادئ الأساسية للعصر الرقمي:** تتمثل المبادئ الأساسية لمدونة الأخلاقيات الدولية في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني)، وقد قام فريق العمل المعنى بالتكنولوجيا (TWG) بالمقارنة بين المبادئ الأخلاقية الواردة في عدد من أطر عمل أخلاقيات الذكاء الاصطناعي المنشورة في بعض الدول، وبين المبادئ الأساسية لمدونة الأخلاقيات الدولية، لاحظت (TWG) أن مفاهيم مثل النزاهة، الموضوعية، السلوك المهني، الشفافية، قابلية التفسير، والمساءلة، والسرية مدرجة باستمرار. ونتيجة لذلك، نظرت (TWG) في ما إذا كانت هذه المفاهيم مغطاة في المدونة، ووجدت أن معظم المفاهيم موجودة بالمدونة الأخلاقية بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

وأوصت TWG أنه يجب على المنظمات أن تكون أكثر شفافية تجاه أصحاب المصلحة، وتحتوي المدونة حاليًا على العديد من الأحكام التي تعزز الشفافية دون استخدام المصطلح على وجه التحديد على سبيل المثال مطالبة مراجعي الحسابات والشركات بالكشف عن معلومات معينة للأطراف ذات الصلة في ظروف معينة.

٣- **المساءلة:** صدر مؤخرًا عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) بعنوان التقنيات الجديدة والأخلاقيات والمساءلة، فإن إطار المساءلة الصحيح يعمل كدافع للتصرف بشكل مناسب في الوقت الحالي لتجنب الخجل والإحراج في تاريخ لاحق، ترى (TWG) أن هذا المفهوم يتماشى بشكل أفضل مع مفهوم النزاهة والكفاءة المهنية والعناية الواجبة، بمعنى أنه كلما كان مراجعي الحسابات يتصفون بالصدق والنزاهة

والكفاءة والمعرفة المطلوبة في بيئة الاعمال التكنولوجية المعقدة كلما قل التعرض للمساءلة، وتوصي (TWG) بأن تنتظر (IESBA) في تعزيز مفهوم المساءلة في المدونة الاخلاقية الدولية.

٤- السرية: توصي (TWG) بأن تنتظر (IESBA) في ضوء زيادة توافر واستخدام البيانات الشخصية وغيرها من البيانات الحساسة، بالإهتمام بالمسائل المتعلقة بالخصوصية والحاجة إلى حماية المعلومات بفعالية وهو ما يعرف بامن المعلومات، وأشارت (TWG) بأنه قد يتطلب مزيداً من الدراسة من قبل IESBA ما إذا كان ينبغي تحديث اللغة والمصطلحات في مفهوم السرية لمراعاة المخاطر الجديدة.

٥- الإستقلالية: أكدت أبحاث (TWG) أن الشركات تستثمر في تطوير واستخدام تقنيات جديدة تتعلق بأداء عمليات المراجعة، بالإضافة إلى ذلك فإن هناك تطبيقات طورته شركات أخرى يتم بيعها أو ترخيصها للعملاء أو المؤسسات الأخرى، وقد ينتج عن بعض هذه الخدمات والتطبيقات تهديدات جديدة للاستقلالية تتطلب مزيداً من الدراسة، وتوصي (TWG) أنه من المفيد النظر في تأثير المخاطر الناتجة من التكنولوجيا على استقلالية المراجع بناءً على كيفية استخدام التكنولوجيا من قبل المراجع أو تقديمها للعميل، و هل هي أداة مستخدمة من قبل شركة للمساعدة في أداء المراجعة، ام هل هو تطبيق برمجي تم تطويره بواسطة شركة المراجعة ويتم بيعه أو ترخيصه لعميل المراجعة.

د- توصيات للمرحلة الثانية من مبادرة التكنولوجيا:

توصي (TWG) بالمضي قدماً في المرحلة التالية من مبادرة التكنولوجيا في الربع الأول من عام (٢٠٢٠) مع مسارين مختلفين للعمل، لكل منهما تركيز واختصاص مختلفان:

- **فرقة عمل معنية بالمدونة:** وتتمثل أهدافها في النظر في التحسينات المحتملة للمدونة، وسوف تلتزم فرقة العمل بالإجراءات القانونية الواجبة لوضع المعايير لأي مراجعات على المدونة.
- **فرقة عمل معنية بالتكنولوجيا:** والتي ستكون مسؤولة عن جمع المعلومات، تحليل التقنيات، تحليلات البيانات و التنسيق مع فريق العمل التكنولوجي التابع للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة لتحديد والعمل على المسائل ذات الاهتمام المشترك.

لذا يتضح أهمية تطوير أسلوب أداء مراجعي الحسابات من خلال تطبيق أساليب المراجعة الحديثة التي تعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في أداء مهام المراجعة بكفاءة، مما يجعل نشاط المراجعة قادراً على تلبية احتياجات اصحاب المصلحة من جهة ومن جهة أخرى التغلب على التحديات التي تواجه المراجعين نتيجة التحول الرقمي بصفه عامة وأزمة كورونا بصفة خاصة.

وفي مصر لم يتم الاهتمام بأخلاقيات المهنة كما فعلت المبادرات الدولية، بالرغم من أهميتها في ظل تغير نمط بيئة العمل نتيجة كورونا، وظهور تحديات ومعضلات أخلاقية جديدة، تستلزم منا منظومة أخلاقية تتلاءم مع رؤية مصر ٢٠٣٠، وأيضاً مجابهة المعضلات الاخلاقية نتيجة استخدام التكنولوجيا وما يستلزمه من تأهيل علمي وعملی لمراجعي الحسابات.

لذا يجب أن يلتزم مراجعى الحسابات بضرورة تطوير إمكانياتهم من حيث معرفة أساسيات الحاسبات والأساليب الحديثة للتعامل مع الانترنت لما لها من تأثير على إجراءات عملية المراجعة، والسهولة في الحصول على المعلومات وبالتالي السرعة في اتخاذ القرار نتيجة لاختبار عدد أكبر من العمليات الحسابية واختبار صحة العديد من القيود اعتمادا على الخوارزميات بدقة عالية، وعليه يقل الجهد المبذول في مراجعتها فضلا عن الوقت المستهلك في إعداد عملية التخطيط للمراجعة مما يحسن بصوره عامة كفاءة الاداء لعملية المراجعة.

وفي ضوء ما تقدم هناك بعض النقاط لتطوير المهنة أهمها:

- ١- حتمية اتجاه الدولة نحو تفعيل المساءلة القانونية لمراجعى الحسابات.
 - ٢- أن يتم سن قانون جديد لتنظيم المهنة بدلاً من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١.
 - ٣- العمل على تكوين نقابة للمحاسبين والمراجعين كجهة مهنية مستقلة تختص بكل ما يتعلق بمسؤوليات واختصاصات وحقوق المحاسبين والمراجعين.
 - ٤- إصدار ميثاق اخلاقى يحاكي المواثيق الدولية بما يتناسب والبيئة المصرية وفى ضوء الشرائع والاديان السماوية.
 - ٥- تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بما يتلائم والتطورات الدولية نتيجة لما أحدثه فيروس كورونا من تغيرات في خريطة الاهتمامات الدولية والمحلية وخاصة الإهتمام بالتكنولوجيا والذكاء الاصطناعى.
 - ٦- التأهيل العلمى والعملى لمراجعى الحسابات لمجابهة الاخطار والتطورات الدولية والمحلية.
- وظهرت عدة مبادرات لتطوير أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر منها ما يلى:

أ- مبادرة لجنة الخطة والموازنة بالبرلمان:

تناولت لجنة الخطة والموازنة بالبرلمان موضوع ضرورة التدخل وبشكل عاجل لتنظيم مهنة المحاسبة، وأكد رئيس لجنة الخطة والموازنة بالبرلمان، أن مهنة المحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية تأتى في مرتبة مساوية لأهمية مهن كالتب والمحاماة والقضاء، قائلا " كلمة المحاسب مثل كلمة القاضى فهى شهادة بصحة البيانات الواردة ويُعتد بها في المحاكم.

وأضاف أن مهنة المحاسبة في مصر تعيش أسوأ حالاتها لاعتبارات تاريخية تعود إلى أكثر من ٥٠ عاما، وأنها في حاجة ماسة إلى تشريع جديد يُنظمها، مطالبا بإنشاء وحدة بوزارة المالية لمتابعة جودة أداء المراقبين الماليين والمحاسبين القانونيين، ومن يثبت أنه ليس على الكفاءة المطلوبة يتم شطبه من سجلات المحاسبين والمراجعين (حسين، ٢٠٢٠). (٣٥)

(٣٥) حسين عيسى، " خطة البرلمان "تفتح ملف المحاسبين والمراجعين بعد القبض على رئيس مصلحة الضرائب بتهمة الرشوة"، اليوم السابع

وتعليقاً على ما طرحته لجنة الخطة والموازنة بالبرلمان، بشأن تنظيم مهنة المحاسبة، قال وزير المالية أنه سيكون هناك تنظيم في أقرب وقت، وأن هناك أخلاقيات للمهنة وضعتها الهيئة العامة للرقابة المالية والبنك المركزي، يجب الالتزام بها وتفعيلها، والعمل في الفترة المقبلة بإعادة هيكلة مهنة المحاسبة والمراجعة والموافقة على قانون جديد لتنظيمها بمبادئ وقيم مُنضبطة (البورصة، ٢٠٢٠) (٣٦).

تقييم مبادرة لجنة الخطة والموازنة بالبرلمان:

في ضوء ما تقدم فإن تطوير المهنة يجب أن يأتي من جهة مهنية مستقلة، ويدعم الباحث رأيه بما حدث من مبادرة وزارة المالية (٢٠١٥) بالإتفاق مع دولة اسبانيا لتطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، مع العلم أن الوضع المهني للمحاسبة والمراجعة في اسبانيا ليس بالاقوى من الوضع المهني في مصر (حازم حسن، ٢٠٢٠) (٣٧)، وبالفعل فقد رفضت المجمعات المهنية المصرية مشروع القانون الجديد لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وما زال العمل بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١.

ب- مبادرة مركز الخدمة العامة للاستشارات التجارية والتنمية الإدارية بكلية التجارة جامعة أسيوط:

قام مركز الخدمة العامة للاستشارات التجارية والتنمية الإدارية بكلية التجارة جامعة أسيوط بالتعاون مع المجلس الوطني للتعليم والتدريب، بتنظيم مؤتمر الجودة والتنمية المستدامة بجامعة أسيوط ٢٠١٩م، وهدف المؤتمر إلى عرض الصلات بين أهداف التنمية المستدامة للأمم المتحدة ٢٠٣٠م ورؤية مصر ٢٠٣٠م، وعلاقتها بأسس ومبادئ الجودة الشاملة للمؤسسات العامة والخاصة. وتعتبر رؤية مصر ٢٠٣٠م ركيزة أساسية في مسيرة التنمية الشاملة التي تربط الحاضر بالمستقبل، وتأتي أهمية هذه الاستراتيجية خاصة في ظل الظروف المصرية الراهنة بأبعادها المحلية والإقليمية والعالمية والتي تتطلب إعادة النظر في الرؤية التنموية لمواكبة هذه التطورات، ووضع أفضل السبل بما يمكن المجتمع المصري من النهوض من عثرته والانتقال إلى مصاف الدول المتقدمة وتحقيق الغايات التنموية المنشودة للبلاد.

وقد تبنت الاستراتيجية مفهوم التنمية المستدامة كإطار عام يُقصد به تحسين جودة الحياة في الوقت الحاضر بما لا يخل بحقوق الأجيال القادمة في حياة أفضل، ومن ثم يركز مفهوم التنمية الذي تتبناه الاستراتيجية بصفة عامة على ثلاثة أبعاد رئيسية تشمل البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي (طارق الحصري، ١٢ ديسمبر ٢٠١٩م) (٣٨).

(٣٦) البورصة، (٢٠٢٠)، "شطب والغاء تراخيص مكاتب المحاسبة غير الملزمة بالضوابط"، جريدة البورصة:

<https://alborsaanews.com/2020/01/30/1291035>

(٣٧) حازم حسن، (٢٠٢٠)، "إتقان العمل لم يعد أولوية عند الافراد والمؤسسات"، المصري اليوم:

<https://www.almasryalyoum.com/news/details/1478471>

(٣٨) طارق الحصري، (ديسمبر ٢٠١٩م) "الاهداف الإنمائية للأمم المتحدة ورؤية مصر ٢٠٣٠م"، المؤتمر العلمي الاول لمركز الخدمة العامة للاستشارات التجارية والتنمية

الإدارية بكلية التجارة جامعة أسيوط بالتعاون مع المجلس الوطني للتعليم والتدريب" الجودة والتنمية المستدامة" خلال يومي ١١ : ١٢ ديسمبر ٢٠١٩م.

وتعتمد متطلبات التنمية المستدامة على تدريب وتأهيل الموارد البشرية المتاحة اليوم بما يتماشى مع القيم والمبادئ الأخلاقية وبما يتوافق مع رؤية مصر ٢٠٣٠ للتحويل الرقمي (احمد شهير، ١١ ديسمبر ٢٠١٩م)^(٣٩)، ويُعتقد أن عدم الامتثال للقيم والمبادئ الأخلاقية، التي ينبغي أن تشكل سلوكيات أفراد المجتمع (ومنهم مراجعي الحسابات) ينتج عنها مشاكل عالمية مثل الفقر والجوع وسوء الظروف الصحية التعليمية وما إلى ذلك والذي يعتبر القضاء عليه ضمن أهداف التنمية المستدامة للأمم المتحدة ٢٠٣٠م رؤية مصر ٢٠٣٠م. وبناءا عليه تتضح مدى أهمية تعزيز الثقافة الأخلاقية في المجتمع (Yasar, 2018)^(٤٠).

الخاتمة

يمكن 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 تقرضها المعايير المهنية والتشريعات.

وتناول البحث 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.

خامساً : التطور التكنولوجي وأثره على أخلاقيات المهنة في ضوء الاحداث اللاحقة والطارئة

سادساً: أخلاقيات مراجعي الحسابات في ظل المتغيرات الاقتصادية والاحداث اللاحقة والاحداث الطارئة.

سابعاً: جهود الهيئات المهنية في ضوء المستجدات من الاحداث اللاحقة والطارئة والتطور التكنولوجي.

(٣٩) احمد محمد الشهير، (ديسمبر ٢٠١٩م) ، " الجودة والتنمية المستدامة - رؤية مصر ٢٠٣٠م"، المؤتمر العلمي الأول لمركز الخدمة العامة للاستشارات التجارية والتنمية

الإدارية كلية تجارة جامعة أسيوط بالتعاون مع المجلس الوطني للتعليم والتدريب - خلال يومي ١١ : ١٢ ديسمبر ٢٠١٩م.

(٤٠) Yasar UZUN, (2018), "A NEW PERSPECTIVE IN PUBLIC SECTOR AUDITING: ETHICS AUDIT" **World**

of Accounting Science, vol 20 issu 1.p 146.

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٩م) <https://www.ifac.org/> . <https://www.cpacanada.ca/en>
٢. اتحاد الغرف العربية، (٢٠١٩م) " بدء تحرير تجارة الخدمات بين الدول العربية، <http://uac-org.org/ar>
٣. أحمد السيد وناصر خليف، (٢٠٢٠)، " دور المهارات المهنية في ترسيخ قواعد سلوك آداب المهنة"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الرابع العدد الثاني.
٤. احمد محمد الشهير، (ديسمبر ٢٠١٩م) ، " الجودة والتنمية المستدامة - رؤية مصر ٢٠٣٠م"، المؤتمر العلمي الأول لمركز الخدمة العامة للاستشارات التجارية والتنمية الإدارية كلية تجارة جامعة أسيوط بالتعاون مع المجلس الوطني للتعليم والتدريب - خلال يومي ١١ : ١٢ ديسمبر ٢٠١٩م.
٥. البورصة، (٢٠٢٠)، " شطب والغاء تراخيص مكاتب المحاسبة غير الملتزمة بالضوابط"، جريدة البورصة: <https://alborsaaneews.com/2020/01/30/1291035>
٦. حازم حسن، (٢٠٢٠)، " إتقان العمل لم يعد أولوية عند الافراد والمؤسسات"، المصري اليوم: <https://www.almasryalyoum.com/news/details/1478471>
٧. حسين عيسى، " (٢٠٢٠) خطة البرلمان تفتح ملف المحاسبين والمراجعين بعد القبض على رئيس مصلحة الضرائب بتهمة الرشوة"، اليوم السابع <https://www.youm7.com/story/2020/1/13//4585107>
٨. الدستور المصري المعدل، (٢٠١٩م) " إنشاء مفوضية وطنية لمكافحة الفساد"، مادة (٢٠٨) بالدستور المصري. <https://dostour.eg/2013/topic/regime/#executive>
٩. سالي اميل عيسى، (٢٠١٧) "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.
١٠. سلوى درار، (٢٠١٩م)، "أثر التعليم المحاسبي على جامعة الملك خالد في تعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح.
١١. سليمان عبدالعزيز، (٢٠١٩م)، "أثر استراتيجية التدريب على أداء مدققي ديوان المحاسبة في الكويت"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة آل البيت الأردن.

١٢. شيماء ابو المعاطى، (٢٠١٩م)، " تطوير أخاليقيات مهنة المحاسبة والمراجعة بمصر في ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولي"، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية "تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة - في القرن الحادى والعشرين".
١٣. طارق الحصرى، (ديسمبر ٢٠١٩م) " الاهداف الإنمائية للأمم المتحدة ورؤية مصر ٢٠٣٠م"، المؤتمر العلمى الاول لمركز الخدمة العامة للاستشارات التجارية والتنمية الإدارية كلية تجارة جامعة أسيوط بالتعاون مع المجلس الوطنى للتعليم والتدريب " الجودة والتنمية المستدامة" خلال يومى ١١ : ١٢ ديسمبر ٢٠١٩م.
١٤. عبدالحميد العيسوى و ابراهيم الطحان، (٢٠٢٠)، "إنعكاسات جائحة كوفيد-١٩ على بيئة وأنشطة المراجعة الخارجية مع دراسة استكشافية من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الرابع العدد الثانى.
١٥. علاء احمد، (٢٠٢٠)، "مدى مساهمة تقنيات الذكاء الإصطناعى في دعم جودة الاداء المهنى لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر"، مجلة الفكر المحاسبى، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤ العدد ٢.
١٦. معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (٢٠١٩م) <https://www.icaew.com/>
١٧. ناظم رشيد، (٢٠١٨م) " استخدام التامين على القوائم المالية كمدخل لتحسين حوكمة الشركات"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل، المجلد ٣٧ العدد ١١٨ ص ١٦٠.
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>

1. Adhariani, Desi; Siregar, Sylvia Veronica; Yulius, Rini.,(2019)," Borderless with Unequal Opportunity? Experts' Perspectives on the ASEAN Economic Community and Impact on Indonesian Accountant Profession", **The Qualitative Report**; Fort Lauderdale Vol. 24, Iss,p 167
2. Ahmed F; Awadallah, Emad A; Basuony, Mohamed A K, (2019)," DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND AUDITING IN EGYPT: ORIGIN, GROWTH, PRACTICE AND INFLUENTIAL FACTORS", **The Journal of Developing Areas**; Nashville Vol. 53, Iss. 2.p 206.
3. AICPA, (2020), "Coronavirus (COVID-19) audit and accounting resources", **Enhancing Audit Quality**: <https://www.aicpa.org/content/aicpa/eaq/covid19.html>.
4. Alhassan and Allen, (2019), " Curbing Corporate Scandals for Global Business Success", **Journal of Finance, Accounting and Management**; Beverly Hills Vol. 10, Iss. 1.
5. Association of Chartered Certified Accountants, (2020), "Key challenges for audit during the coronavirus crisis", (ACCA) London:
<https://www.accaglobal.com/ca/en/member/member/accounting-business/2020/07-08/practice/challenges-coronavirus.html>
6. **Bob Dohrer and Carl Mayes,(2020),**" Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on Practitioners and their clients are facing challenges they have never encountered before", **journal of accountancy**:
<https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/may/auditing-during-coronavirus-pandemic.html>
7. Bob Dohrer,(2020)," Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on Practitioners and their clients are facing challenges they have never encountered before", **journal of accountancy**
8. Bob Dohrer,(2020)," Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on Practitioners and their clients are facing challenges they have never encountered before", **journal of accountancy** :
<https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/jun/key-coronavirus-audit-risks-for-2020-year-ends.html>
9. Céline; Brivot, Marion; Himick, Darlene, (**May 2019**), " Accounting Ethics and the Fragmentation of Value", **Journal of Business Ethics**.York Vol. 89, Iss. 5.
10. **Chartered Professional Accountants of Canada**, (2020)," Audit & Assurance Alert CANADIAN AUDITING STANDARDS (CAS)".

11. Darius ,John and Peggy , (2018), " The Influence of Ethical Codes of Conduct on Professionalism in Tax Practice", **Journal of Business Ethics**, online.
12. **Deniz , Shaun Budnik and Miklos A.**, (2020),” Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis”, **The CPA Journal**:
<https://www.cpajournal.com/2020/07/08/auditing-and-accounting-during-and-after-the-covid-19-crisis/>
13. Gina;, Steven.(**Jul 2019**)" Challenges to Professional Independence in a Relational Society: Accountants in China", **Journal of Business Ethics: JBE; Dordrecht**.online.
14. Hady Abozeid,. (**2018**) Personal variables, organisational variables and moral intensity dimensions underlying external auditors' ethical decision making: Egyptian evidence. **Doctoral thesis, The University of Huddersfield.**
15. Hong, Xiangting and Albert, (**2019**)" Professional Accountancy Organizations and Stock Market Development", **Journal of Business Ethics**, online.
16. IESBA, (**2020**),” **TECHNOLOGY INITIATIVE**”,
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/FINAL-IESBA-Tech-Working-Group-Phase-1-Report-Executive-Summary.pdf>
17. King, Ashleigh, (**2019**)," THE CONVERGENCE OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND U.S. GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES", **ASBBS Proceedings; San Diego** Vol. 26.p 302.
18. Michael Dorfan , (**2019**)," HIGHLIGHTS OF CHANGES IN THE REVISED SAICA CODE OF PROFESSIONAL CONDUCT", **.Accountancy SA; Johannesburg**.,p 56.
19. Pat and Sara. (2019) "Fiona Wilkinson takes over ICAEW president role" Reporter, **Accountancy Daily**, Executive Appointments Monitor Worldwide; Amman., p1.
20. Pavel Castka, Cory Searcy and Sönke, (**2020**)” Technology-enhanced Auditing in Voluntary Sustainability Standards: The Impact of COVID-19”, **Economic and Business Aspects of Sustainability** vol. 12 issue 11.
21. Thomadakis, (2020),” COVID-١٩: ETHICS & INDEPENDENCE CONSIDERATIONS” IESBA.; **<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Staff-Q-A-COVID-19-Ethics-Independence-Considerations.pdf>**
22. Yasar UZUN ,(2018),"A NEW PERSPECTIVE IN PUBLIC SECTOR AUDITING: ETHICS AUDIT" **World of Accounting Science**, vol 20 issu 1.p 146.

