

## السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجى وأثره على جودة أداء عملية المراجعة في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات حمدى عبد المولى عباس الشايب

### الملخص :

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على السلوكيات غير المعتادة للمراجع الخارجى وأثر هذه السلوكيات على جودة أداء عملية المراجعة فى بيئه المراجعة المصرية ولتحقيق ذلك تم تصميم قائمة استقصاء وزعت على عينه الدراسة والمتمثلة فى فئتين الأولى وهم المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بمكاتبهم الخاصة والثانية هم السادة اعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة المصرية وبعد تحليل مفردات قائمة الاستقصاء والتي قسمت الى قسمين الاول وهو السلوكيات غير المعتادة للمراجع فى ظل أداء عملية المراجعة التقليدية والثانى وهو السلوكيات غير المعتادة للمراجع فى ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات وذلك باستخدام الحاسب الالى، وباستخدام التحليل الاحصائى تم التوصل الى وجود اتفاق بين فئتي الدراسة على تأثير هذه السلوكيات على جودة اداء عملية المراجعة وذلك بنسبة ٦٤% فى ظل اداء عملية المراجعة التقليدية وبنسبه ٥٢% فى ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات كما توصلت الدراسة ايضا الى اهمية استخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات فى اداء عملية المراجعة الخارجية بالاضافة الى أن استخدام المراجع للوسائل المختلفة لمنظومة تكنولوجيا المعلومات فى اداء عملية المراجعة فى البيئة المصرية اقل نسبياً عنها فى بيئة المراجعة الاجنبية وأوصى الباحث الى ضرورة لفت أنظار مكاتب المراجعة المصرية الى ضرورة الامام مراجعيها بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة وعدم اللجوء الى ممارسة السلوكيات غير المعتادة الواردة بالبحث لما لهذه السلوكيات من تأثير سلبي على نتائج عملية المراجعة والتي تعتبر الركيزة الاساسية التى يعتمد عليها المستثمرين فى اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وبناء الاستثمارات المختلفة التى تساهم فى دفع عجلة التنمية .

## Abstract:

The aim of this study is to identify unusual behaviors of the External Auditor and the impact of these behaviors on the quality of the performance review process in an Egyptian Auditing environment. To achieve this list survey was designed and distributed to a sample study of the two categories. The first category is the external auditors practicing in their own offices and the second category is the faculty members, Department of Accounting in the Egyptian faculties of commerce after analyzing the vocabulary list of the survey that was divided to two parts. The first is the unusual behaviors of auditors under the traditional performance review process. The second is the unusual behaviors of the auditors in the use of information technology, using computer. Using statistical analysis was reached and the existence of an agreement between the two categories of the study on the impact of these behaviors on the quality of the performance review process and by 64% in light of the traditional performance review process and by 52% in the use of information technology. The study also found the importance of using information technology tools in the performance of the external audit process as well as the use of the auditor of the various means of information technology system to perform the audit in the Egyptian environment relatively less than in a foreign auditing environment. The researcher recommended the necessity to draw the attention of the Egyptian audit offices need to familiarity reviewers with rules ethics and behaviors profession and not to practice the unusual behaviors because these behaviors have a negative effect on the outcome of the review process, which is the basic foundation upon which investors make their investment decisions and build various investment that contribute to advancing development.

## أولاً : طبيعة المشكلة :-

أدت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال المعاصرة إلى العديد من الضغوط على مكاتب المراجعة في ممارستها لمهام المراجعة ، قد تدفعها نحو القيام بمظاهر من سلوك المراجعة المختل وظيفياً ، أو القيام بالأفعال التي تخفض من جودة الأداء المهني ، في إطار ما يعرف بالمراجعة عبر المنظمة وتتضمن التغييرات في بيئة المراجعة تزايد ضغوط العمل والأتعاب ، وتزايد الوعي بمخاطر التقاضى والتوجه التجارى المتزايد بين أعضاء فريق المراجعة والذي يرتبط وبشكل كبير بقوة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

وتكمن مشكلة البحث في أن ممارسة المراجع الخارجى لهذه السلوكيات غير المعتادة في مزاوله المهنة تساهم في تحديد طبيعة المخاطر بأنواعها المختلفة من خلال العرض السابق لطبيعة البحث يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤالين التاليين:

١. ما هى السلوكيات غير المعتادة للمراجع الخارجى في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ؟
٢. ما هو أثر السلوك غير المعتاد للمراجع على جودة أداء عملية المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات ؟

## ثانياً : أهداف البحث :-

- تحدد أهداف البحث بصفة عامة فيما يلى :
١. تحديد أهم السلوكيات غيرالمعتادة للمراجع في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات .
  ٢. تحديد الوسائل المختلفة من تكنولوجيا المعلومات التي يمكن أن تؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة .

## ثالثاً : أهمية البحث :-

تتمثل أهمية البحث في جانبه العلمى والعملى كما يلى :

### ( أ ) الأهمية العلمية :

حيث تبدو الأهمية العلمية للبحث في حداثة الموضوع نسبياً وندرة البحوث العلمية التي أجريت على هذا الموضوع بصورة مباشرة ومنكاملة في جمهورية مصر العربية .

### ( ب ) الأهمية العملية :

تظهر الأهمية العملية للبحث في مساعدة الشركات في تقليل احتمال التعرض للخسائر والانهيئات المالية نتيجة عدم تحرى الدقة في اختيار مراجع الحسابات الذى يتمتع بسلوكيات مهنية جيدة من ناحية أخرى بعمل البحث على توفير منظومة متكاملة نسبياً بالسلوكيات غير المعتادة للمراجع الخارجى فى مجال ممارسة المهنة .

### رابعاً : حدود البحث :-

يرتكز البحث على مكاتب المراجعة الخاصة أى المراجعين المزاولين للمهنة بمكاتبهم الخاصة دون التعرض لمراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات كما يركز البحث أيضاً على السادة الأكاديميين من اساتذة المحاسبة والمراجعة دون غيرهم من السادة أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة المصرية .

### خامساً : منهج البحث :-

يعتمد الباحث في دراسة هذا الموضوع على المنهج الاستقرائى بصفة أساسية حيث أن المنهج الاستقرائى يبدأ بالجزئيات وصولاً إلى الكليات .

### سادساً : فروض البحث :-

يمكن صياغة فروض البحث كالتالى :

#### الفرض الأول :

لا تؤثر السلوكيات غير المعتادة للمراجع الخارجى على جودة أداء عملية المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات .

#### الفرض الثانى :

لا يؤثر استخدام المراجع لتكنولوجيا المعلومات على جودة عملية المراجعة .

### سابعاً : تقسمات البحث :

في ضوء أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه واختبار فروضه تم تقسيمه إلى الفصول والمباحث التالية :

السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجى وأثرة على جودة أداء عملية المراجعة في ظل .....  
حمدى عبد المولى عباس الشايب

**الفصل الأول :** أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة أداء عملية المراجعة .  
**المبحث الأول :** الدراسات السابقة في مجال البحث .  
**المبحث الثاني :** وسائل تكنولوجيا المعلومات ودورها في تحسين جوده عمليه المراجعة .

**الفصل الثانى:** السلوك غير المعتاد للمراجع فى ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات  
**المبحث الأول:** السلوك غير المعتاد للمراجع فى ظل أداء عملية المراجعة التقليدية.  
**المبحث الثانى:** السلوك غير المعتاد للمراجع فى ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

## الفصل الأول

### أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة أداء عملية المراجعة الخارجيه

#### مقدمة :

شهد العقد الأخير من هذا القرن تطوراً ملحوظاً في استخدام تكنولوجيا المعلومات في شتى نواحي الحياة وانعكس هذا التطور على مهنة المراجعة حيث لم تعد تؤدي خدمات المراجعة بالصورة التقليدية التي كانت عليها من زمن قريب بل استخدمت الحاسبات المتطورة في مؤسسات ومكاتب المراجعة بصورة كبيرة سواء في عملية إعداد الحسابات للعملاء أو القيام بإجراء عملية مراجعة لهذه الحسابات واستخراج النتائج بالصورة الملائمة والدقيقة في التوقيت المناسب .

## المبحث الأول

### الدراسات السابقة في مجال البحث

#### • دراسات باللغة العربية:-

١- دراسة د.صالح السعد ود. مراد درويش (٢٠٠٨):<sup>(١)</sup>

تناولت الدراسة أسباب ونتائج ضغوط العمل في بيئة المراجعة السعودية (المراجعة الخارجية) وقد استخدم الباحثان أسلوب الاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية، حيث قاما بتوزيع مائتي إستبانة عاد منها صالحا للتحليل (١١٢) بنسبة استجابة (٥٦%) .

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أبرزها : وجود علاقة بين ضغوط العمل وأداء المراجع ، وكذلك بين ضغوط العمل و خروج المراجعين من المهنة .  
أن تقدم المراجع في العمر ، الخبرة ، والمركز الوظيفي يتصاحب بشعور أقل بضغوط العمل ، وعلى العكس من ذلك بالنسبة للمراجعين الأقل سنا، وخبرة، ومركزا وظيفيا حيث تؤثر ضغوط العمل على أدائهم وعلى تسربهم من المهنة.

## ٢- دراسة د. أمال محمد عوض (٢٠٠٨):<sup>(٢)</sup>

هدف الدراسة: هدفت هذه الدراسة الى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني للمراجع من خلال إجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية كما هدفت الدراسة أيضا الى دراسة طبيعة ومحددات المراجعة غير المنظمة والتعرف على طبيعة مخاطر ممارسة المراجعة غير المنظمة .

توصلت الدراسة الى مجموعه من النتائج أهمها: تعتبر المراجعة غير منظمة أحد نتائج الضغوط المتزايدة سواء من جانب ضغوط المنافسة أو الضغوط التجارية أو ضغوط الوقت هذا فضلا عن الضغوط التكاليفية .

تعتبر المراجعة غير المنظمة شكلا من أشكال السلوك المختل وظيفيا للمراجع والذي يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجعين .

تم التوصل الى محددتين رئيسيين لجودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة وهما حجم مكتب المراجعة إرتباط مكتب المراجعة المحلى بمكتب عالمي.

## ٣- دراسة د. عبد الله عبد العظيم هلال (٢٠٠٨):<sup>(٣)</sup>

هدفت الدراسة الى تحليل قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة، والعوامل المحددة والمؤثرة فى جودة المراجعة، ثم دراسة العلاقة بين إلتزام مراقبي الحسابات بهذه القواعد وبين سمعة مكتب المراجعة، عدد القضايا المرفوعة على مكتب المراجعة، إستقلال وموضوعيه المراجع، وتأثير ذلك على جودة المراجعة.

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أبرزها: هناك إتفاق بين الأصدات المهنية المتعلقة بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة بشأن غالبية المبادئ

السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجى وأثرة على جودة أداء عملية المراجعة في ظل .....  
حمدى عبد المولى عباس الشايب

الأخلاقية التى ينبغى أن يتمتع بها المراجع مثل الأمانة والنزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.  
هناك العديد من العوامل التى تدفع المراجعين لإرتكاب سلوكيات غير اخلاقية، وتتمثل هذه العوامل فى احتمال فقدان العميل، ضغوط الأمتثال فى منشأة المراجعة.

#### ٤- دراسة د. صالح بن عبد الرحمن السعد (٢٠١١):<sup>(٤)</sup>

هدفت الدراسة الى دراسة بعض العوامل التى قد تؤثر على سلوك المراجع سلباً وإيجاباً فى بيئة المراجعة السعودية وتناولت الدراسة ايضاً مدى وجود سلوكيات أخلاقية غير معتادة فى بيئة المراجعة السعودية . وهل تختلف السلوكيات الأخلاقية للمراجعين تجاه التعامل مع المواقف أو المشكلات الأخلاقية باختلاف شخصية المراجع.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- ندرة سلوك المراجعين السعوديين سلوكاً غير معتاد للمراجعة.
- أن المراجعين فى بيئة المراجعة السعودية يترددون كثيراً عند الأقدام على ممارسة السلوكيات غير المعتادة فى المراجعة.
- وجود مجموعة من الوسائل التى تساعد فى دعم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة فى بيئة المراجعة السعودية منها تدعيم الجانب الأخلاقى فى مناهج أقسام المحاسبة والوازع الدينى لدى المراجعين المزاولين للمهنة.

#### • دراسات باللغة الانجليزية:-

##### ١- دراسة ( Hans , 2007 ):<sup>(٥)</sup>

تناولت الدراسة المحددات التى تعتبر مزيج لاجراءات المراجعة التى تجعل المراجعين يعدلون ما يقومون بفعله ، وذلك من خلال تحديد خصائص العملاء وتعاقبات المراجعين التى ترتبط بالتغيرات فى مزيج إجراءات المراجعة التى يؤديها المراجعون من خلال حقيقة أن المراجعين يركزون على تعظيم أرباحهم من خلال تغيير طبيعة الاجراءات التى يؤدونها والوقت المستنفذ فى أداء الاجراءات والتى ستؤدى بدورها إلى تغير المنافع والتكاليف الحدية.

٢- دراسة (Shafer, 2008):<sup>(٦)</sup>

هدفت الدراسة الى تأثير السلوك الأخلاقى للمراجع فى مكاتب المراجعة الصينية على عمليات صنع القرار الأخلاقى ، حيث يعرف المناخ الأخلاقى على أنه الإجراءات والممارسات التنظيمية ذات المضمون الأخلاقى حيث يمثل مصدر معلومات هام للعاملين فى المكتب يمدهم بمعلومات عن ماهية الأفعال الصحيحة أو الأخلاقية المعتادة فى واقع العمل . كما هدفت الدراسة أيضاً الى اختبار مدى وجود تفاعل بين المناخ الأخلاقى التنظيمى والاتجاه الأخلاقى للمراجع .

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أبرزها : أن المناخ الأخلاقى الذى يؤكد على المسؤولية الاجتماعية يرتبط باحتمالات منخفضة لإرتكاب تصرفات غير اخلاقية فى المراجعة . هناك تأثير جوهري للمناخ الأخلاقى الذى يؤكد على مصلحة المكتب والبيئة السلوكية للمراجع .

٣- دراسة (Barlaup , 2009):<sup>(٧)</sup>

تناولت الدراسة الجوانب المتعلقة بالأخلاقيات والسلوكيات المهنية فى مزولة مهنة المراجعة ، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجعة هى إضفاء الثقة على المعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية بهدف مساعدة الأطراف ذات العلاقة لإتخاذ القرارات الرشيدة .

وإعترافاً بهذا الدور الهام للمراجع ، وتحقيقاً لرسالة مهنة المراجعة يجب إلزام المراجعين أنفسهم بقواعد سلوك وآداب المهنة التى تحكم عملهم ، وتضفى بعداً آخر أخلاقياً بهدف رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها ، وإكتساب ثقة المجتمع ، حيث تركز هذه القواعد السلوكية على مجموعة من القيم الأخلاقية مثل الأمانة والنزاهة والصدق والعدالة والأستقلالية و وإتقان العمل .

٤- دراسة (Sweeney, 2010):<sup>(٨)</sup>

هدفت الدراسة الى معرفة أثر الثقافة الأخلاقية لمنشأة المراجعة والمتغيرات الشخصية للمراجع على الأحكام والقرارات الأخلاقية للمراجعين.

وأظهرت الدراسة أن الثقافة الأخلاقية للمنشأة يمكن أن يكون لها الأثر الهام في صنع القرار الأخلاقي للمراجعين ، كما وجدت أن الجهود الإدارية المبذولة لتشجيع السلوك الأخلاقي يخلق وتيرة عمل أخلاقية قد تكون محدودة بالتقييم الأخلاقي للمراجعين ، وبالتالي فإن ضغوط العمل في منشأة المراجعة تؤثر بشكل كبير على نوايا المراجعين ووسلوحياتهم الأخلاقية ، كما أن عليها توجد طرقاً وأساليب تضمن بها عدم تأثير ضغوط العمل الاعتيادية التي يواجهها العاملون بمنشأة المراجعة على القيم والمبادئ التي تعتنقها المنشأة.

## المبحث الثاني

### وسائل تكنولوجيا المعلومات ودورها في تحسين جودة عملية المراجعة

هناك العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة والتدقيق منذ مطلع القرن الواحد والعشرين ، يتمثل في تكنولوجيا المعلومات والجودة الشاملة ، وإدارة المعرفة على سبيل المثال وليس الحصر ، وتعتبر تكنولوجيا المعلومات المحرك الرئيسي في صياغة كل من الجودة الشاملة وإدارة المعرفة. حيث توفر التكنولوجيا الأدوات الجديدة التي أحدثت تحولاً كبيراً في دور المحاسبين والمدققين ليصبحوا أكثر فاعلية من دورهم التقليدي ، باستخدام المهارات الحاسوبية ومواجهة المستجدات على مهنتهم بكفاءة وإقتدار ، مما ينعكس على نجاح أعمال المنظمات وتبادل المعرفة وإدارتها<sup>(٩)</sup> .

### ويمكن عرض هذه الوسائل في العناصر التالية :-

#### ١- نظم الحاسبات الالكترونية الصغيرة وأثرها على المراجعة.

ان استخدام الحاسب في المجالات المختلفة كان كبيراً في العقدين الآخرين وساهم في ذلك التطورت التكنولوجية في ميدان الحاسب الذي أصبح يخدم العديد من الأنشطة الاقتصادية والمالية ، ولزيادة ضخامة حجم العمليات المالية والمحاسبية وكثرة تفاصيلها ونظراً للدقة والمرونة المطلوبة في المعلومات المالية التي يمكن توفيرها كان لا بد من استخدام الحاسب في العديد من الأنشطة المالية ومنها تدقيق الحسابات<sup>(١٠)</sup> .

## ٢- توافر أجهزة الحاسب الآلى وبرامج التدريب وتحديثها

كان لدخول الحاسب الالى فى عالم الأعمال تأثيراته الكبيره حيث سبب تغيرات جذرية فى أنظمة المعلومات من حيث اعداد البيانات والمعلومات وكذلك فى تحليلها وعرضها و بالتالى أثر كثيرا فى عملية المراجعة ، مما أدى الى الحاجة الى اجراءات تحقيق جديدة تختلف عن تلك الخاصة بالأنظمة اليدوية<sup>(١١)</sup>.

## ٣- توافر شبكة الانترنت واستخدامها فى المراجعة

من أهم سمات العصر انتشار شبكات الاتصال باستخدام تكنولوجيا الحاسبات الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات ولقد مرت تلك الشبكات بتطورات مختلفة ، بدأت بشبكات الاتصال الداخلية ثم المحلية ثم العالمية ويطلق على الأخيرة اسم الانترنت ولقد أحدثت تلك الشبكات تأثيرا ملحوظا على منهجية وأساليب المراجع، ولاسيما فيما يتعلق بمراجعة الشركات ذات الفروع والشركات العالمية المتعددة الجنسيات أو مراجعة العمليات والصفقات والخدمات التى تتم بواسطة الانترنت<sup>(١٢)</sup>.

## ٤- استخدام نظم الخبرة فى المراجعة

يمكن القول أن استخدام نظم الخبرة فى مجال المراجعة يساعد على تقديم تقرير المراجع فى الوقت المحدد له بدون أى تأخير ، وكذلك تمكن نظم الخبرة من زيادة الثقة فى تقرير المراجع وهذا فضلا عن أن نظم الخبرة يمكنها تحديث عمل مكتب المراجع فى مجال الإستشارات الاقتصادية والمالية والادارية من خلال المزايا التى يمكن أن تحققها فى هذا المجال<sup>(١٣)</sup>.

## ٥ - نظم الذكاء الاصطناعى ونظم الخبرة وأثرها على المراجعة

إن تزايد الاهتمام بالذكاء الاصطناعى فى البيئة المحاسبية يتركز أساسا فى نظم الخبرة التى يتم تطويرها لغرض اتخاذ قرارات عديدة فى مجال المحاسبة والمراجعة. وفى مجال المراجعة تصمم نظم الخبرة لمساعدة المراجعين فى تخطيط أعمالهم ، وكذلك فى تجميع وتقييم أدلة ووسائل الإثبات ، كذلك فى تكوين رأى المراجع ويعتبر الذكاء الاصطناعى أهم التطورات فى علوم الحاسب الآلى ، ويوصف الذكاء الاصطناعى بأنه محاولة لجعل الحاسب الآلى يفكر بذكاء<sup>(١٤)</sup>.

## ٦- نظم تشغيل البيانات الموزعة والشبكات وتبادل البيانات الكترونيا وأثرها على أداء عملية المراجعة

توفر نظم تشغيل البيانات الموزعة قدرات تشغيل المعلومات المختارة عند مستوى القسم أو عند مستوى الإدارة المستخدمة . ولاشك أن ذلك يمكن أن يعزز من إنتاجية المستخدم من خلال الوصول الميسر للبيانات وبرامج الحاسب الالكترونى. وعلى سبيل المثال أجهزة الحاسب الصغيرة التى يمكن ربطها بالحاسب الالكترونى الكبير الرئيسى للمنشأة والتي يمكن أن يتم تركيبها عند مسوى القسم حيث يمكن لكل قسم الرقابة على تشغيل وصيانة البيانات الخاصة به (١٥) .

### الفصل الثانى

## السلوك غير المعتاد للمراجع فى ظل التطورات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات

### المبحث الاول : السلوك غير المعتاد للمراجع فى ظل أداء عملية المراجعة التقليدية

#### مقدمة:

مما لاشك فيه أن من السمات المميزة لمهنة المحاسبة والمراجعة هي قبول هذه المهنة مسؤولية العمل لتحقيق الصالح العام ، ومن ثم لم تكن مسؤولية المحاسب المهني هي مجرد تلبية رغبات العميل ولكنها تتجاوز كل هذا من أجل تحقيق الصالح العام التزاما بالقواعد الأخلاقية لهذه المهنة التي نحن بصددنا وتعد قواعد أدب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال تطبيقا لميثاق الأخلاقيات المهنية ، أي أن هذا الميثاق يتمشى مع أفضل الممارسات والمعايير الدولية وانتهاجا لمبدأ أن مسؤولية المحاسب المهني ليست مجرد تلبية رغبات العميل ولكنها تتجاوز كل هذا من أجل تحقيق الصالح العام إلتزاما بالميثاق الأخلاقي لهذه المهنة (١٦) .

- ويمكن عرض السلوكيات غير المعتاده للمراجع في السلوكيات التالية:
١. التوقف المسبق عن عملية المراجعة (عدم إكمال خطوات برنامج المراجعة)<sup>(١٧)</sup>.
  ٢. عدم إدراج الوقت الفعلى لعملية المراجعة فى التقارير الرسمية للمراجع<sup>(١٨)</sup>
  ٣. تعديل أو تصحيح اجراءات عملية المراجعة<sup>(١٩)</sup>
  ٤. ضغط الاذعان للرؤساء بالمكتب<sup>(٢٠)</sup>
  ٥. التعارض بين التكلفة والجودة لعملية المراجعة<sup>(٢١)</sup>
  ٦. التعارض بين المصلحة الذاتية للمراجع والالتزام بالمعايير المهنية<sup>(٢٢)</sup>
  ٧. ضغط الزملاء فى مكتب المراجعة<sup>(٢٣)</sup>
  ٨. التدريب الصورى للمحاسبين تحت التمرين<sup>(٢٤)</sup>
  ٩. اصدار قوائم مالية وميزانيات عمومية لجهات مختلفة وأرقام مختلفة لنفس الشركة
  ١٠. مساومة العميل طرف زميل آخر من مزاوى المهنة عن طريق تخفيض الأتعاب<sup>(٢٥)</sup>
  ١١. اشتغال المراجع بأعمال ليس لها صلة بمهنة المحاسبة والمراجعة
  ١٢. قبول التفسيرات الضعيفة المقدمة من العملاء
  ١٣. مراجعة مستندات العميل بصورة شكلية<sup>(٢٦)</sup>
  ١٤. قبول أتعاب مراجعة قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود اللازم لأدائها
  ١٥. تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب منخفضة للحصول على رضاء هؤلاء العملاء وضمن تجديد تعيينهم سنوياً<sup>(٢٧)</sup>
  ١٦. عدم قيام المراجع بالتحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضروريا لعدم فقد العميل<sup>(٢٨)</sup>
  ١٧. عدم ادراك المراجع للمسؤولية<sup>(٢٩)</sup>
  ١٨. تكوين صداقات مع إدارات الشركات<sup>(٣٠)</sup>
  ١٩. قبول أعمال مراجعة تفوق خبرة المراجع<sup>(٣١)</sup>
  ٢٠. عدم نزاهة وأمانة المراجع<sup>(٣٢)</sup>

٢١. الأستجابة لأغراض العميل فى تقليل الأرباح وبصفة خاصة بعد قانون الضرائب الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (٣٣)
٢٢. التعاقد مع العملاء بنظام الأتعاب المشروطة.
٢٣. قيام المراجع بإرتكاب أعمال مخلة بكرامة المهنة.
٢٤. قيام المراجع بدفع عمولات للغير مقابل الحصول على عملاء . (٣٤)
٢٥. افشاء اسرار العميل . (٣٥)

## المبحث الثانى

### السلوك غير المعتاد للمراجع فى ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات

#### مقدمة

مما لا شك فيه أن هيكل تكنولوجيا المعلومات يتميز بالاتساق الداخلى وشدة تماسك عناصره وإرتباطها ، مما أدى إلى شدة تماسك هذا الهيكل مع البيئة الخارجية والمتمثلة فى العلوم الأخرى وليس بخاف على أحد الدور الفعال والحيوى لاستخدام تكنولوجيا المعلومات فى زيادة فاعلية وكفاءة الأداء المهنى للمراجع إلا أنه على الجانب الأخر قد يسلك المراجع سلوكاً غير معتاد فى ظل هذه البيئة الحديثة للمعلومات هذا السلوك غير المعتاد يمكن أن يؤدى إلى إنتاج قوائم وتقارير مالية غير معبرة عن حقيقة نشاط المنشأة محل المراجعة وبالتالي اتخاذ قرارات استثمارية خاطئة تؤثر سلباً على الاقتصاد القومى.

#### ويمكن عرض السلوكيات غير المعتادة للمراجع فى بيئة تكنولوجيا المعلومات فى:-

##### ١- قيام المراجع بتصميم المواقع الالكترونية للعميل

لقد أدى النمو الهائل فى التجارة الالكترونية عن طريق الأنترنت الى نشأة سوق رائجة ومربحة لخدمات مكاتب المراجعة وهذا يعتبر بمثابة عبء يقع على مسؤوليات المراجع تجاه المستفيدين من خدمات المراجعة فى توفير قدر كبير من الثقة لهم والأطمئنان الى نظم تبادل البيانات الكترونياً ويجب الأيقوم المراجع بتصميم المواقع للعميل أو التسجيل فى النظم الالكترونية للعملاء الذى يقوم بمراجعة حساباتهم

السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجى وأثرة على جودة أداء عملية المراجعة في ظل .....  
حمدى عبد المولى عباس الشايب

ثم يقوم باعطاء تأكيدات للثقة عنها وهذا بلا شك سوف يؤثر على استقلال المراجع وبالتالي ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة<sup>(٣٦)</sup>

## ٢- عدم قيام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية للتعامل

لتقييم الرقابة الداخلية فى الأنظمة الالكترونية يجب على المراجع أن تكون له الدراية الكافية بهذه الأنظمة وكذلك الأجهزة المستخدمة فى معالجة البيانات المحاسبية . فأول معيار من المعايير العامة للمراجعة يقضى بأن يقوم بعملية المراجعة "شخص أو أشخاص على دراية كافية من التأهيل العلمى والمهني فى مجال خدمات المراجعة"<sup>(٣٧)</sup>

## ٣- عدم قيام المراجع بدراسة نظم التشغيل الالكترونية للبيانات المحاسبية

لقد أحدثت نظم التشغيل الالكترونية للبيانات المحاسبية أثراً بالغاً فى عملية المراجعة مما يلزم المراجع سواء الداخلى أو الخارجى بابتكار أساليب واجراءات تمكنه من تحقيق أهداف مراجعته فى الوقت وبالتكلفة المناسبة ، ولكى يتمكن المراجع من اختيار الأسلوب الملائم والفعال لمراجعة نظم التشغيل الالكترونية ، فمن الضرورى أن يكون لديه فهم واضح لطبيعة هذا النظام ومشاكل الرقابة المتوقعة والمرتبطة به نتيجة السرعة والاستجابة الفورية لمعالجة البيانات من خلال هذا النظام ، وأهم العوامل التى تساعد على انتشار الغش فى النظم الالكترونية هى عدم توافر الأساليب والضوابط الرقابية الفعالة<sup>(٣٨)</sup>

## ٤- عدم تحمل المراجع المسؤولية أمام الغير فى ظل بيئة الأفصاح الألكترونى

تعتبر مسؤولية المراجع فى ظل بيئة الأفصاح الألكترونى من القضايا الهامة مع زيادة أعداد مستخدمى المعلومات المحاسبية المفصح عنها الكترونياً عن موقع المنشأة ، مع انه يمكن أن يكون التغيير الحادث بسبب أطراف أخرى.<sup>(٣٩)</sup>

## ٥- قيام المراجع بالحصول على العملاء عن طريق الإعلان وارسال المنشورات

يحظر على العضو المزاوول لمهنة المحاسبة القانونية أن يقوم بالحصول على العملاء عن طريق الاعلان أو أى وسائل أخرى لإجتذاب العملاء بطرق غير صحيحة أو مضللة أو إحتيالية حيث يحظر إجتذاب العملاء عن طريق الإكراه والاحتيال والمضايقة والاستجداء.

السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجى وأثرة على جودة أداء عملية المراجعة في ظل .....  
حمدى عبد المولى عباس الشايب

من ناحيه اخري يجب عدم قيام المراجع بالاعلان عن خدماته في الجرائد العامة أو استخدام التكنولوجيا الحديثه في ذلك ليحصل على أكبر عدد ممكن من العملاء ، حيث أن هذا الأسلوب قد يكون مضللاً ، وغير صحيح ، ويؤدي إلى وجود جيل من المراجعين غير جدير بالاحترام ، كما أن العمل الجيد هو خير دعاية للمراجع الكفاء<sup>(٤٠)</sup>

#### ٦- عدم ادراك المراجع للمسؤولية

لم يتغير هدف المراجع الخارجى من فحص القوائم المالية القائمة على التشغيل اليدوى للبيانات عن التشغيل الإلكتروني، فالهدف واحد وهو فحص وتقييم القوائم المالية بغرض ابداء رأيه فى صحة وسلامة المركز المالى ونتائج العمليات والتغيرات فى المركز المالى ، التى تظهرها هذه القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً<sup>(٤١)</sup>.

#### ٧- عدم إمام المراجع بعمليات الحاسب الآلي وبرامجه وتطبيقاته

عندما تتم المراجعة في ظل التشغيل الألكتروني للبيانات ينبغي أن يكون المراجع على دراية كافية بالحاسب الآلي والتطبيقات وبرامج التشغيل ، وذلك لتخطيط مهمة وتفهم تأثير التشغيل الألكتروني للبيانات على دراسة وتقييم المراقبة الداخلية ، وعلى تطبيق اجراءات المراجعة بما في ذلك أساليب المراجعة الألكترونية<sup>(٤٢)</sup>

#### ٨- عدم بذل المراجع العناية المهنية اللازمة

أشارت معايير المراجعة المصرية في المعيار رقم (١٠٠) الفقرة السادسة بعنوان " إطار العمل لمعايير المراجعة المصرية " دليل واضح على اهتمام المراجع ببذل العناية المهنية اللازمة لتأدية مسؤوليته المهنية وتنفيذ واجباته بمهارة وكفاءة<sup>(٤٣)</sup>

#### ٩- عدم إمام المراجع باستخدام أسلوب المراجعة الألكترونية

إن الأهداف العامة للمراجعة ونطاقها لا تتغير عندما تتم المراجعة في ظل التشغيل الألكتروني للبيانات ، إلا أن الأساليب المستخدمة في عملية المراجعة في ظل

السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجى وأثرة على جودة أداء عملية المراجعة في ظل .....  
حمدى عبد المولى عباس الشايب

التشغيل الالكتروني للبيانات تختلف عنها في ظل المعالجة اليدوية لهذه البيانات، الأمر الذي يتطلب ضرورة إمام المراجع بشكل كاف بأساليب المراجعة الالكترونية. أن التقدم التكنولوجي لن يتوقف ، وستظهر تحديات جديدة ، وهذه التحديات إذا لم يتم تداركها سريعا فإنها قد تسبب أضرارا للكثير من مستخدمي المعلومات المحاسبية الالكترونية<sup>(٤٤)</sup>.

١٠ - عدم استقلالية المراجع عند تقديمه لخدمة إضفاء الثقة على المواقع التجارية للشركة

يعرف الاستقلال في المراجعة بوجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج ، وإصدار تقرير المراجعة لذا يجب أن ينظر إلى الاستقلال على أنه من أهم الخصائص التي يجب توافرها في المراجع ، حيث أن مستخدمي التقارير المالية يعتمدون اعتمادهم على تقارير المراجعين الخاصة بعدالة القوائم المالية ، إلى اعتقادهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة ، وإن عدم تحلي المراجع بالاستقلال التام خلال تأديته لعملية المراجعة سيقود إلى ظهور ما يسمى ( بفجوة الاستقلال )<sup>(٤٥)</sup>.

١١ - عدم إمام المراجع بمفهوم ومتطلبات عمليات التجارة الالكترونية

جاءت شبكة المعلومات الدولية وليدة تقنية الحاسبات والاتصال عن بعد ، وجاءت التجارة الالكترونية وليدة لشبكة المعلومات الدولية ، وعلى الرغم من المزايا التي تحققت التجارة الالكترونية سواء للعملاء أو للمنشآت ، إلا أن لها مخاطرها التي أدت إلى وجود فجوة ثقة لدى عملائها ، حالت دون رواجها ، بالقدر الذي تستحقه ، وإدراكا من معهدي المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندي ، لضرورة أن يكون للمراجع الخارجى دورا مميزا في تدنية فجوة الثقة ، من خلال أدائه لخدمة أضعاف الثقة على الأنظمة الالكترونية ، والمواقع التجارية على شبكة المعلومات الدولية ، أصدرت مجموعة من المبادئ والمعايير التي ينبغي على المراجع الالتزام بها عند أدائه لهذه الخدمات<sup>(٤٦)</sup>.

السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجى وأثرة على جودة أداء عملية المراجعة في ظل .....  
حمدى عبد المولى عباس الشايب

## ١٢- إفشاء أسرار الشركة التي يقوم بمراجعتها عن طريق شبكة الانترنت

يجب على المحاسب المهني أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني ، كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد أو عندما يكون هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يعطيه الحق بالكشف عنها ، ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية للمحاسب المهني أو الغير<sup>(٤٧)</sup>

## ١٣- نقص الكفاءة المهنية للمراجع

تعتبر كفاءة المراجع ومؤهلاته سواء كان تحصيله العلمي أو خبرته العملية من الشروط الأساسية لمزاولة مهنة المراجعة ، حيث أن أداء المراجع مرتبط بمعرفته بثنايا علم المحاسبة وفروعه ، كما أن لنجاحه علاقة وثيقة باطلاعه الدائم والمستمر على قوانين البلد التي يعمل فيها وعلى المعايير الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة ، كما يجب أن يتوفر لديه معرفة عامة بمجمل القطاعات الاقتصادية ، الأمر الذي يمكنه من فهم عمل معظم المنشآت المكلف بمراجعتها<sup>(٤٨)</sup> .

## ١٤- عدم قدرة المراجع على استخدام أسلوب المراجعة المستمرة كأسلوب متطور في المراجعة

المراجعة المستمرة هي المنهجية التي توفر للمراجع الخارجى إمكانية مراجعة الكترونية شاملة تتضمن تقديم تأكيد كتابي مستمر للمعلومات من خلال إصدار تقارير متزامنة مع وقوع الأحداث، أو بعد فترة زمنية قصيرة من وقوعها بما يخدم مصالح متخذى القرارات ومستخدمي القوائم المالية<sup>(٤٩)</sup> .

## ١٥- عدم تحقيق المراجع لاتصالات جيدة مع العملاء

مما لاشك فيه أن الاتصالات الجيدة بالعملاء والزيارات المتكررة للعميل يمكن أن تؤثر على جودة أداء عملية المراجعة ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعد على فهم طبيعة نشاط العميل والحصول على

الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم<sup>(٥٠)</sup>

## ١٦- عدم إفصاح المراجع عن نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية الالكترونى للعميل

ينبغي على المراجع عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة التي تستخدم نظام التشغيل الالكترونى للبيانات أن يتعرف على النظام المحاسبي حتى يتمكن من تفهم المجال العام للرقابة وتدقيق العمليات ، وإذا كان في نية المراجعة التي يقوم بها ، فعليه دراسة الرقابة اليدوية ورقابة الحاسب الالكترونى التي تؤثر في وظيفة التشغيل الالكترونى للبيانات<sup>(٥١)</sup> .

## ١٧- عدم قيام المراجع بتقويم نظم الضبط الداخلى لعملية تجهيز وادخال البيانات فى الحاسب وكذلك البرامج المستخدمة

يجب على المراجع الخارجى فحص وتقويم نظم الضبط الداخلى في ظل التشغيل الالكترونى للبيانات قبل أن يخطط ويضع برنامج المراجعة وينفذه ، ويتم ذلك على النحو الآتى:-

- أ- فحص وتقويم نظم الضبط الداخلى العامة خارج نطاق التشغيل الالكترونى للبيانات •
- ب- فحص وتقويم نظم الضبط الداخلى لعمليات إدخال البيانات
- ت- فحص وتقويم نظم الضبط الداخلى على مخرجات الحاسبات الألكترونية.

## ١٨- عدم التأكد من سلامة نظم حماية برامج وأجهزة الحاسب وصيانتها عن طريق المتخصصين فى هذا المجال

أن سلامة نظم حماية برامج التشغيل الالكترونى للبيانات وأجهزة الحاسبات الالكترونية وبرامج الصيانة الضرورية لهذة الأجهزة تعتبر مسألة فى غاية الأهمية لضمان تشغيل سليم للبيانات المحاسبية وأنتاج معلومات محاسبية سليمة يمكن الاعتماد عليها فى إتخاذ القرارات وهى مسؤلية غير مباشرة للمراجع

السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجى وأثرة على جودة أداء عملية المراجعة في ظل .....  
حمدى عبد المولى عباس الشايب

## ١٩- عدم التأكد من سلامة ودقة نظام توزيع المعلومات الخارجة وحمايتها وإمكانية استرجاعها للاستفادة منها

أن المعلومات الخارجة الناتجة عن التشغيل الإلكتروني تعتبر ذات قيمة إقتصادية كبيرة لمتخذى القرارات فى الوحدات الأقتصادية والمؤسسات المالية من هذا المنطلق تقع المسؤولية الغير مباشرة أيضا على المراجع فى أن يقوم بالتأكد من سلامة ودقة نظام التوزيع لهذه المعلومات حتى يمكن إستخدام هذه المعلومات فى الاغراض التى إنتجت من أجلها بالإضافة الى إمكانية إسترجاع هذه المعلومات للاستفادة منها مرة أخرى.

## ٢٠- عدم التأكد من سلامة نظام حفظ الملفات التى تحتوى على البيانات الداخلة والمعلومات الخارجة لحمايتها من التلاعب

تقع على المراجع مسئولية غير مباشرة فى التأكد من سلامة نظام حفظ الملفات الخاصة بعمليات الشركة التى يقوم بمراجعتها وهذه المسئولية تتضمن التأكد من صحة حفظ ملفات البيانات قبل إجراء عمليات التشغيل الإلكتروني عليها وضمان عدم وصول الأشخاص غير المصرح لهم الى هذه البيانات كذلك تتضمن مسئولية المراجع التأكد من سلامة حفظ المعلومات الخارجة من عمليات التشغيل الإلكتروني وحمايتها من أى تلاعب قد يصل اليها من الافراد غير المصرح لهم بالتعامل مع تلك المعلومات حيث أن التعامل مع هذه المعلومات والتلاعب والتحرif فيها يؤدي الى فقد هذه المعلومات قيمتها فى التعبير الصادق عن حقيقة نتائج أعمال المنشأة محل المراجعة.

## ٢١- عدم قيام المراجع بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة فى ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

تعتبر المرحلة الثانية من عملية المراجعة وهي التخطيط لعملية المراجعة من المراحل الهامة فى عملية المراجعة والتي تلي مرحلة قبول العميل ، ويهدف التخطيط لعملية المراجعة إلى التأكد من إعطاء المراجع الاهتمام المناسب إلى المناطق المهمة من عملية المراجعة وتحديد المشاكل المحتمل حدوثها والتوزيع المناسب للعمل على المساعدين وتحقيق الهدف المطلوب فى الوقت المناسب<sup>(٥٢)</sup>

## ٢٢- عدم تحمل المراجع المسؤولية عن التحديث الفوري للمعلومات المحاسبية المنشورة للشركة عبر شبكه الانترنت .

تمثل خدمة مراقب الحسابات في مجال التصديق على تقرير الادارة عن فاعلية الرقابة الداخلية ، سواء التقليدية أو الفورية ، واحدة من أهم وأحدث الخدمات المهنية التصديقية غير التقليدية لمراقب الحسابات لأن لها مردودها الايجابي على المتعاملين في أسواق المال الدولية و يمثل التأكيد المهني عامة خدمة مهنية تستهدف تحسين جودة المعلومات وبيئة إنتاج هذه المعلومات وذلك لخدمة متخذ القرار ، وفي ظل عولمة أسواق المال من جهة وتكنولوجيا المعلومات من جهة أخرى ، أصبح مراقب الحسابات مطالب بأداء هذه الخدمة بصفة مستمرة وفورية ، حيث لن يقف دوره عند التصديق فقط بل يمتد ليشمل إنتاج المعلومات الملائمة لمتخذ القرار ، ووفقا لهذا التوجه المهني سيكون بإمكان مكاتب المراجعة أن تقوم بأداء تأكيدات مهنية بشأن ، تحليل الفرص الأستثمارية الألكترونية ، تقييم أداء الأستثمارات الألكترونية ، إعداد تقارير أداء الأستثمارات الدولية ونشرها عبر شبكة الانترنت.<sup>(٥٣)</sup>

## ٢٣- عدم قيام المراجع بنشر التقارير السنوية للمراجعة فى التوقيت المناسب

إن الهدف النهائي لخدمات المراجعة يتمثل في إبداء الرأى حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية أو بمعنى آخر أن مسؤولية المراجع في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء برأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير المراجعة.

وبما أن تقرير مراجع الحسابات أصبح في الوقت الحاضر جزءا من القوائم المالية التي يبني عليها المساهمون وغيرهم من أصحاب المصالح في المنشأة قراراتهم الأستثمارية المختلفة ، وبالتالي فإن عدم إدراج المراجع للتحفظات والملاحظات التي لها تأثير كبير في عملية اتخاذ القرار سيؤدي إلى حدوث فجوة بين المراجعين ومستخدمي التقارير المالية وتعرف هذه الفجوة (بفجوة التقرير)<sup>(٥٤)</sup>.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

- توصل الباحث الى مجموعة من النتائج أهمها ما يلى :-
١. وجود إتفاق بين فنتى الدراسة على بنود السلوكيات غير المعتادة للمراجع (فى بيئة المراجعة التقليدية والحديثة ) و الإتفاق ايضاً على تأثير هذه السلوكيات على جودة عملية المراجعة مع اختلاف فى ترتيب هذه البنود .
  ٢. وجود إتفاق بين فنتى الدراسة على أهمية إستخدام عناصر تكنولوجيا المعلومات فى عملية المراجعة مع إختلاف فى ترتيب هذه العناصر أيضاً.
  ٣. يعتبر ممارسة المراجع للسلوكيات غير المعتادة شكلاً من أشكال السلوك المختل وظيفياً للمراجع والذى يخل بعملية المراجعة وبالتالي يؤثر سلباً على جودة أداء عملية المراجعة.
  ٤. يعتبر ممارسة المراجع للسلوكيات غير المعتادة نتاجاً للضغوط المتزايدة عليه سواء من ناحية المنافسة المحلية والعالمية أو الضغوط التجارية أو ضغوط الوقت بالإضافة الى الضغوط التكاليفية لعملية المراجعة.
  ٥. يؤدى سلوك المراجع لهذه السلوكيات الى إلحاق اضرار بمستخدمى المعلومات المحاسبية نتيجة إتخاذهم قرارات تعتمد بصورة رئيسية على رأى المراجع ولذلك تعد ممارسة المراجع لهذه السلوكيات سلوك وتصرف غير مقبول مهنيّاً.
  ٦. أن عدم إلمام المراجع بالتطورات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات يشكل عائقاً نحو أداء عملية مراجعة متطورة.

## ثانياً: التوصيات

وفقاً للهدف من البحث وما أنتهت اليه الدراسة يوصى الباحث بما يلي :-

١. أن يتم تعديل الأصدار المصرى الخاص بقواعد آداب وسلوكيات مهنة المراجعة لكي يراعى ظروف وبيئة الممارسة المهنية المصرية وثقافة المهتمين بالمهنة ومدى خبراتهم المالية والمهنية
٢. ضرورة لفت أنظار مكاتب المراجعة المصرية الى ضرورة إلمام مراجعيها بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة ، ويفضل أن يتم ذلك بالتعاون مع أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية.
٣. ضرورة العمل على بناء شراكة قوية وفاعلة بين كل من أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية ، والمنظمات المهنية المشرفة على مزولة المهنة بحيث تعمل تلك الشراكة على تنمية وتطوير البنية الأساسية لمهنة المحاسبة والمراجعة.
٤. ضرورة إتباع مكاتب المراجعة لقواعد وآداب الممارسة المهنية والجوانب الأخلاقية وعدم اللجوء الى ممارسة السلوكيات غير المعتادة الواردة بالبحث.
٥. ضرورة الأسراع فى إصدار قانون تطوير المهنة فى مصر لما يتضمنه القانون من قواعد ترقى بالمهنة الى المستوى المرغوب فيه وتتصف بجودة الأداء المهني مع ضرورة توافر كيان قانونى له سلطة الالزام المهني يأتصر أعضاؤه بأومره وتعليماته .
٦. ضرورة تحديد المخالفات او السلوكيات غير المعتادة للمراجع فى صورة منظومة متكاملة عن طريق الجهات المشرفة على المهنة وتوزيعها على مزاولى المهنة وكذا تحديد الجزاءات التى توقع على من يرتكب هذه المخالفات مع عدم التهاون فى تطبيقها.

## المراجع

١. د. صالح السعد ، د.مراد درويش ، " أسباب ونتائج ضغوط العمل في بيئة المراجعة السعودية " ، دراسة استكشافية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارة ، جدة ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والادارة ، مركز النشر العلمي ، المجلد (١٢) ، العدد ( ١ ) ، ٢٠٠٨ ، ص ص : ٦٣ - ١٠٨
٢. د. أمال محمد عوض ، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد (٤٥) ، يوليو ٢٠٠٨ ص : ص:١-٤٥
٣. د. عبد الله عبد العظيم هلال ، " تأثير إلتزام مراقبي الحسابات بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على بيئة الممارسة المهنية فى مصر " ، مجلة الدراسات المالية و التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الثاني ، ٢٠٠٨ ، ص ص:٤٥٥-٥١٧.
٤. د. صالح بن عبد الرحمن السعد ، " العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقى فى بيئة المراجعة السعودية " دراسة إستكشافية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الثامن والأربعون ، يناير ٢٠١١ ، ص ص:١٨٧-٢٢٩ .
5. Hans Blokdiijk, Fred Drienuhuizen , " Determinants of the Mix of Audit Procedures : Key Factors that Cause Auditors to Change what They Do", " Working Paper " , Bentley College,2007 , P.50.
6. Shafer, W.E. , "Ethical climate in Chinese CPA Firms " Journal of Accounting " , Organization and Society , Vol.33 , Issu.7-8,2008, PP . 825- 835 .
7. BarLaup , "Restoring trust in auditing : ethical discernment and the Adelphia scandal", " Managerial Auditing Journal " , Bradford,vol.24 ,No.2 ,2009 ,p-p:183-203.
8. Sweeney, "The Impact of perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic variables on auditors,Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions " , " Journal of Business " Ethics No.93 ,2010, p-p:531-551 .

٩. د.نعيم دهمش ، د.عفاف اسحق أبوزر، "ادارة المعرفة بين تكنولوجيا المعلومات والتأهيل المحاسبى" ، (بدون ناشر) ، ٢٠٠٥، ص ٢٠.
١٠. رلى نعيم دهمش، " رقابة الجودة فى تدقيق الحسابات " ، مجلة المحاسب القانونى العربى، العدد الخامس والتسعون ، ١٩٩٤ ، ص ٢٣ .
١١. د.حسن عبدالحميد العطار، د.جمال على سعد مروان، "المراجعة" ، بدون ناشر، ٢٠٠٦، ص ١٧٤.
١٢. د.حسين شحاته ، " أصول المراجعة والرقابة فى ظل الكمبيوتر والانترنت " ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر، بدون ناشر، ٢٠٠٠ ، ص ٢٠ .
١٣. د. حسن عبد الحميد العطار، د.عبدالغفار شحاته عبده فرحات ، " دراسات فى المراجعة" ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٦ ، ص ٢٦ .
١٤. د.أمين السيد أحمد لطفى ، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات ، الدار الجامعية ، الابراهيمية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٥ ، ص:ص ٨ - ١٩ .
١٥. المرجع السابق ، ص : ص ١٩- ٢٢ .
١٦. د.عبدالوهاب نصرعلي ، د. شحاتة السيد شحاته ، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة (مدخل عربي ودولي مقارن) ، الدار الجامعية، تانيس، الاسكندرية، ٢٠٠٨ ، ص ٥٨ .
١٧. محمد حسين محمد زكى، " تأثير المتغيرات البيئية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات (دراسة ميدانية) ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠١ ، ص ٣٣ .
١٨. د. صالح بن عبد الرحمن ، د. محمد حسين على مفتي ، " أسباب ونتائج ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني ، ٢٠٠١ .
١٩. د. محمد حسن على مفتي، " أثر الصفات الشخصية للمراجع على جودة عملية المراجعة فى ظل التطورات الحديثة لتقنية المعلومات " ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد ٦٣ ، ٢٠٠٤ ، ص:ص ٣٦٩ - ٣٧٠ .
- DezoorT and A.T.Lord, " AnunvesTigaTion of obesdience pressure Effects an Auditorsjudgments " , Behavior Research in occaunting , (suplement) , 1999.
٢٠. ياسر سعيد قنديل ، دراسة وتقييم العوامل المؤثرة فى مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية ، ٢٠٠١ ، ص ١٦ .

٢١. المرجع السابق ، ص ١٨ .
٢٢. المرجع السابق ، ص ١٧ .
٢٣. سلوى راغب سعيد المريش ، "دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة بالجمهورية اليمنية" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٤٩ .
٢٤. د. ثناء على القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونياً ، الدارالجامعية – تانييس ابقا ، الاسكندرية ، ٢٠٠٨ ، ص٥٧-٥٨ .
٢٥. د. حسن عبد الحميد العطار، د.عبدالغفار شحاته عبده فرحات، " دراسات في المراجعة" ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧ .
٢٦. د. محمد يوسف عبدالسلام ، "المراجع والاستشارات الادارية في جمهورية مصر العربية " ، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد الثامن ، يناير ١٩٨٤ ، ص ١٦٦ .
27. Olson W.E , " what is Auditor Independence" , The Journal of Accountancy, April,1990,p.84-86 .
٢٨. باسم نعيم عوض ، "مسؤولية مراقب الحسابات المدنية والجنائية" ، مجلة المحاسب ، العدد الثالث عشر، يناير، مارس، ٢٠٠٢ ص ١٣ .
٢٩. د.سامى وهبه متولى ، " مفهوم الاستقلال فى المراجعة والمخاطر التى تهدده " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، عين شمس ، العدد الثاني ، ١٩٩٠ ، ص ١١٣ .
٣٠. عامر رجب رشدى الحداد ، "تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية فى مكاتب المراجعة بدولة فلسطين- دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٦، ص ١٠٤ - ١٠٥ .
٣١. محمد أحمد حسن سرور، منهج مقترح لتدعيم إستقلال مراقب الحسابات واثرت ذلك على مخاطر المراجعة دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ٢٠١١، ص ٥١ .
٣٢. عادل على حسن أبوالسعود ، " اطار مقترح بالعوامل المؤثرة فى تغيير مراقب الحسابات (دراسة ميدانية) " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، ٢٠٠٧ ، ص ٥٥ .
٣٣. د. عبدالله عبدالعزيز هلال، " تأثير التزام مراقبى الحسابات بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على بيئة الممارسة المهنية فى

- مصر " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ،  
العدد الثاني، ٢٠٠٨ ص ٤٧١ .
٣٤. د. هادي عمرطه ، " دور المراجع الخارجى فى الحفاظ على سرية معلومات عميله ،  
دراسة نظرية ميدانية " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة  
وأدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الثالث ، الجزء الثاني ، ٢٠١٠ ، ص ٤٦ .
٣٥. عبير كمال الدين حنفى على، " قياس أثر عوامل البيئة الخارجية على جودة أداء  
عملية المراجعة (دراسة اختيارية)" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ،  
جامعة الزقازيق ، فرع بنها ، ٢٠٠٥ ، ص ١٢١ .
٣٦. د. حسن عبد الحميد العطار ، د. جمال على سعد مروان، " المراجعة" ، مرجع  
سبق ذكره ص ص ١٩٧:١٩٨ .
٣٧. سعود عوض ضاحى مطر، " مدى مسؤولية المراجع الخارجى عن أخفاء الغش  
والممارسات المحاسبية الخاطئة والتصرفات غير القانونية وعدم التقرير عنها (دراسة  
مقارنة لأحدث المعايير الدولية والمعايير الأمريكية)" ، رسالة  
ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ٢٠٠٧ ، ص ص ١١٦ -  
١١٧ .
٣٨. أحمد محمد عبدالرحمن الجندى ، " تقييم ومراجعة المعلومات المحاسبية الدورية على  
شبكة الانترنت لترشيد قرارات الاستثمار (دراسة تطبيقية) " ، رسالة ماجستير  
غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٩ ، ص ص ١٤٠-١٤١ .
٣٩. د. ثناء على القبانى ، " المراجعة " ، الدار الجامعية ، تانيس سابقا ، الاسكندرية ،  
٢٠٠٧ ص ٥٧ .
٤٠. د. احمد حسين علي حسين " التشغيل الالكتروني ومسؤوليات المراجع الخارجى"  
مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية " ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد  
الأول ، المجلد السادس والعشرون ، ٢٠٠٠ ، ص ٣٥٣ .
٤١. د. أمين السيد أحمد لطفى، دراسات متقدمة فى المراجعة وخدمات التأكيد ، الدار  
الجامعية ، الابراهيمية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٧ ، ص ٤٣٢ .
٤٢. معايير المراجعة المصرية ، وزارة التجارة الخارجية ، ٢٠٠٣ ، ص ٥ .
٤٣. محمد حسين محمد زكى ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٩٣:٩٤ .
٤٤. عبدالرحمن عمر الحارس ، " فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية ( دراسة ميدانية  
فى الجمهورية العربية السورية ) " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد  
، جامعة تشرين ، سوريا ، ٢٠٠٠ ، ص ١٥ .

٤٥. د.سمير عبد الغني محمود ، " دور المراجع الخارجي في تدنية فجوة الثقة في بيئة التجارة الالكترونية " ، مع دراسة استكشافية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الأول ، ٢٠٠٦ ، ص ٣ .
٤٦. د.عبدالوهاب نصرعلي ، د. شحاتة السيد شحاتة ، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة (مدخل عربي ودولي مقارن ) ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٨ .
٤٧. عبدالرحمن عمرالحارس ، مرجع سبق ذكره ، ص ١١ .
٤٨. شادي ابراهيم جوهر ، " دور المراجعة المستمرة في تحسين جودة المعلومات المنشورة الكترونيا لخدمه متخذي القرارات (دراسه ميدانية في القطاع المصرفي ) " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٦ .
٤٩. عبد السلام سليمان قاسم الأهل ، " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ( دراسة نظرية ) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة اسبوط ، ٢٠٠٨ .
٥٠. محمد حسين محمد زكى ، مرجع سبق ذكره ، ص ص : ١٣٢-١٣٣ .
٥١. أحمد السعيد السعيد قرطام ، " المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي عن الأخطاء والغش فى ظل معايير المراجعة الأمريكية والدولية - دراسة تجريبية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١١ ، ص ٣٨ .
٥٢. د.عبدالوهاب نصرعلي ، د. شحاتة السيد شحاتة ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٤٢ .
٥٣. عبدالرحمن عمرالحارس ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٤ .