

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)

" قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

هشام زغلول إبراهيم¹

ملخص

هدف البحث بصفة رئيسة اختبار مدى تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " وتأثيره على جودة العمل الرقابي؛ وتحقيقاً لهدف البحث؛ تم إجراء دراسة ميدانية وتطبيقية؛ وتوصل البحث إلى نتيجة وهي: وجود تأثير لتطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" على جودة عمله الرقابي؛ وأوصى الباحث القائمين على أمر الجهاز المركزي للمحاسبات بضرورة: التطبيق التام لسياسات وإجراءات تناوب الأعضاء الفنيين كلما أمكن ذلك؛ تغليظ العقوبات التأديبية على عضو الجهاز الذي يثبت استعماله لمنصبه الرسمي لأغراض شخصية؛ وإعادة النظر في قانون الجهاز بحيث تتسق مواده مع الدستور الحالي وخاصة فيما يتعلق بترسيخ حرية تداول المعلومات. كما أوصى أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بعدم استخدام مناصبهم الرسمية لأغراض شخصية؛ وعدم الاحتفاظ بأصول المستندات الخاصة بفحص المهام الرقابية؛ وعدم مزاوله المهنة لغير جهة العمل دون إذن من السلطة المختصة.

الكلمات الرئيسية المفتاحية: الجهاز المركزي للمحاسبات، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الإنتوساي"، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"، جودة العمل الرقابي.

¹ وكيل وزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات

The effect of activating The General External Auditor of ISSAI (130)"Code of Ethics" on Audit quality

Abstract

The main objective of the research is to test the extent to which Accountability State Authority- as The General External Auditor - applies ISSAI- 130- Code of Ethics and its impact on the audit quality. In order to achieve the goal of the research, the researcher conducted an applied and field study. The research reached a conclusion, which is: There is an effect of Accountability State Authority's activation of ISSAI-130- "Code of Ethics" on the audit quality. The researcher recommends the Accountability State Authority Officials to: fully implement the policies and procedures for the rotation of auditors whenever possible, toughening disciplinary penalties for Accountability State Authority's members who use their official position for personal purposes; And reconsider the of Accountability State Authority'slaw, SO that its articles are consistent with the current constitution, especially with regard to consolidating the freedom of information circulation. The researcher also recommended Accountability State Authority's members to: Not using their official position for personal purposes; not keeping the original documents relating to audit tasks; And not to practice the profession for anyone other than Accountability State Authority without permission from the competent authority.

Keywords: Accountability State Authority, International Organization of Supreme Audit Institutions, International Standards for Supreme Audit Institutions, ISSAI- 130- Code of Ethics, Audit Quality.

مقدمة

تلعب المراجعة العامة دوراً هاماً في بيئة الأعمال، إذ أصبحت مهمة أساسية تسهم في تعزيز الإدارة العامة ونظام الحكم الرشيد الذي يسعى إلى تحقيق التماسك الدائم والتقدم بين الجهات المعنية وشرائح المجتمع؛ هذا وتتصف بيئة الأعمال بالتعقيد المتزايد؛ والتغير المستمر وارتفاع التوقعات حول وضع أفضل الممارسات في مجال الحكم الرشيد وهذا من شأنه وضع الأجهزة العليا للرقابة في مواجهة مع هذه التحديات الجديدة؛ لذا يتعين عليها تعزيز الجوانب التنظيمية والتشغيلية والمالية لاستقلاليتها، وتطوير مهاراتها المهنية والتحليلية وزيادة معارفها العلمية والتقنية على المستويين الإقليمي والدولي.

يُعد تبني وتطبيق المعايير الرقابية واحد من أهم العوامل التي تساعد الأجهزة العليا للرقابة في مواجهة تلك التحديات - باعتبارها مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي- لما توفره من حد أدنى من التوجيه للمراجعين يساعدهم على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها، ومن ثم فهي مقياس هام لجودة نتائج العملية الرقابية. وفي ذلك الشأن أصدرت لجنة المعايير الرقابية المنبثقة من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) الإنتوساي" - باعتبارها منظمة دولية مهنية مستقلة ممثلة للأجهزة العليا للرقابة في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة - "المعايير الرقابية" خلال المؤتمر الـ 14 للإنتوساي يونيو 1992؛ وترى أنها تشكل "وثيقة حية" وبصفتها هذه عليها أن تعكس ما أمكن من مفاهيم مشتركة لعملية المراجعة تضمن جودة نتائج العملية الرقابية. (INTOSAI, 2013.)

يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات- باعتباره المراجع الخارجي العام- بدور فعال في مجال الرقابة العامة "الحكومية" كهيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية تهدف إلى تحقيق الرقابة علي أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى، وحتى يقوم الجهاز بأداء المهام الرقابية الملقاة على عاتقه يتعين عليه تعزيز الجوانب التنظيمية والتشغيلية والمالية وتطوير مهاراته المهنية وزيادة معارفه العلمية علي المستويين الإقليمي والدولي. ولن يتأتى ذلك إلا بتطبيق معايير مهنية ورقابية واضحة تحدد مستوى الأداء ويمكن الأخذ بها وصولاً للأهداف المبتغاة؛ وفي ذلك الشأن وقع الجهاز المركزي للمحاسبات في يونيو 2014 بيان الالتزام بالدار البيضاء- مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) ومبادرة تنمية الإنتوساي (IDI) - بشأن تطبيق معايير الإنتوساي في إطار تفعيل برنامج "IDI 3i".

(مبادرة تنمية الأنتوساي، الأنتوساي، 2014)

يعتبر معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" كأحد المتطلبات التنظيمية للأجهزة العليا للرقابة بمثابة بياناً شاملاً للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المراجع ضمناً لجودة نتائج العملية الرقابية؛ ولما كانت استقلالية المراجع العام ومسئوليته تفرض متطلبات أخلاقيات جسيمة على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة "عامة" وعلى عاتق أعضائه أو من ينوب عنه في إنجاز العمل الرقابي "خاصة"، لذا يتعين أن يأخذ الجهاز المركزي للمحاسبات "بوجه عام" وأعضاؤه "بوجه خاص" بعين الاعتبار المتطلبات الأخلاقية للموظفين المدنيين عامة ومتطلبات المراجعين خاصة إزاء التزاماتهم بواجباتهم المهنية.

(INTOSAI , ISSAI " 130", 2019.)

وفي شأن العلاقة بين الالتزام بقواعد السلوك المهني وبين جودة العمل الرقابي؛
فقد توصلت بعض الدراسات الأخرى منها:
(Asry & Ginting, 2020) ، (Dianeke, et al.,2021) ،
(Pflugrath, Bennie & Chen,2007.) ، (Satria, 2020.) ،
(Alrabba,2016.) ، (Al qtaish, Baker & Othman, 2014.) ،
(Abdelmoula,2020.) ، (Kertarajasa, et al.,2019.) ، (Hajering,) ،
(Zahmatkesh, & Rezazadeh ,2017.) et al., 2019.
(Darmawan, et al. ,2017) & (Nasrabadi & Arbabian,2015.)
إلى وجود علاقة إيجابية بين الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة كالكفاءة
والعناية المهنية الواجبة، والاستقلالية، والسرية، والنزاهة والمساءلة، والخبرة
المهنية... وبين نتائج جودة عملية المراجعة؛ حيث تؤثر كل منها إيجابياً على
جودة المراجعة؛ وأوصت هذه الدراسات: الجهات الرقابية؛ بضرورة تفعيل دورها في
تحسين الالتزام بتطبيق قواعد السلوك الأخلاقي؛ وأوصت شركات المراجعة؛
بضرورة توفير تدابير للحفاظ على استقلالية ونزاهة وموضوعية المراجعين بشكل
يضمن انخفاض الفضائح المحاسبية وفشل الشركات؛ وأن تجعل موظفيها عرضة
لقواعد السلوك المهني رسمياً من خلال التدريب الرسمي المستمر؛ كما أوصت
المراجعين المستقلين؛ بضرورة تنفيذ المهام الموكلة إليهم والوفاء بالتزاماتهم والتي
تمثل مسؤوليتهم أمام بيئتهم؛ فضلاً عن تنفيذ المعايير الأخلاقية كأحد جوانب
الالتزام المهني، حيث يؤثر فهمهم وتنفيذهم لمدونة الأخلاق على أدائهم في تنفيذ
مهام المراجعة لإنتاج خدمات ذات نوعية جيدة.

هذا وعلى إثر أهمية العلاقة بين الالتزام بقواعد السلوك المهني وجودة العمل الرقابي؛ فقد أفرّد معيار الإنتوساي رقم (140) "رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" ضمن عناصر إطار عمل نظام رقابة الجودة للجهاز الأعلى للرقابة؛ العنصر الثاني: متطلبات السلوك الأخلاقي ذات الجودة. (INTOSAI , 2019). "140" الأمر الذي حدا بالباحث لإجراء دراسة استطلاعية لواقع الحال بالجهاز المركزي للمحاسبات لبيان مدى استيفاء أعضائه للمتطلبات الأخلاقية للموظفين المدنيين عامة، وللأداب والسلوكيات المهنية للمراجعين خاصة.

الدراسة الاستطلاعية

وصولاً إلى تكاملية الفكر النظري والتطبيق العملي للبحث، قام الباحث بإجراء دراسة استطلاعية لواقع الحال بالجهاز المركزي للمحاسبات بهدف الوقوف على مدى استيفاء أعضائه (جميع الأعضاء العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) للمتطلبات الأخلاقية للموظفين المدنيين عامة وللمتطلبات المرجعية إزاء التزاماتهم بواجباتهم المهنية خاصة قوامها: الاطلاع على الأوراق والمذكرات المعروضة بشأن مخالفات بعض أعضاء الجهاز؛ وقد أسفرت الدراسة الاستطلاعية عن تزايد حالات تجاوز وخروج قلة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن مقتضيات الواجب الوظيفي، وسلوكهم في تصرفاتهم مسلماً لا يتفق والاحترام الواجب للوظيفة العامة. وفي ذلك الشأن يذكر الباحث منها ما يلي:

▪ الحكم الصادر عن المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا بمجلس الدولة - في الدعوى رقم 52 لسنة 62 قضائية عليا- بمعاقبة رئيس قطاع بالجهاز المركزي للمحاسبات بعقوبة اللوم ومراقب بإيقاف ثلاثة أشهر عن العمل، بعد ثبوت قيامهما بتزوير فواتير إقامة بأحد فنادق أسوان- على خلاف الحقيقة وتقديمها إلى النيابة

وجهة عملهما- وإرتكابهما مخالفات مالية وإدارية جسيمة، وأكدت المحكمة عبر أسباب حكمها صحة ما جاء في تقرير الإتهام بأن المخالفين خرجا علي مقتضى الواجب الوظيفي ولم يؤديا العمل المنوط بهما بدقة وأمانة وسلكا في تصرفاتهما مسلكا لا يتفق والاحترام الواجب للوظيفة العامة وخالفا القواعد والأحكام المنصوص عليها في القونين واللوائح المعمول بها "الكتاب الدوري رقم ١ لسنة ١٩٩٩ الصادر من الجهاز المركزي للمحاسبات".(مجلس الدولة، حكم المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا في الدعوى رقم 52 لسنة 62 قضائية عليا، 2020).

■ **قرار النيابة الإدارية في الدعوى رقم 69 لسنة 60 قضائية عليا - بإحالة رئيس** شعبة بالجهاز المركزي للمحاسبات للمحاكمة العاجلة بعد ثبوت ارتكابه وقائع تزوير في مستندات رسمية؛ حيث كشفت تحقيقات النيابة أن المتهم فحص شكوى استشاري الرمد بمستشفى التأمين الصحي بدمياط بشأن ما تضمنته من مخالفات في حق المختصين، بفرع هيئة التأمين الصحي بدمياط - بصفته مفتش الجهاز المركزي للمحاسبات-رغم عدم صدور تكليف له من جهة عمله بطلب المستندات وانتفاء صفته كفاحص للشكوى أي في تاريخ سابق على تاريخ تكليفه بالمأمورية لفحصها، وستراً لذلك زور تواريخ بعض المستندات بطريق التعديل وقدمها للشئون القانونية بجهة عمله واحتفظ بأصول بعض المستندات الخاصة بفحص الشكوى بالمخالفة للتعليمات التي تحظر الاحتفاظ بأي أوراق رسمية حتى ولو كانت خاصة بعمل مكلف به. وضمّن المتهم منكرتي الدفاع المقدمتين منه إلى جهة التحقيق بجهة عمله بعض العبارات غير اللائقة والتي تشكل تجاوزاً في حق أعضاء الجهاز العاملين بالتفتيش الفني وخروجاً على حدود اللياقة. وبذلك يكون المخالف قد ارتكب

المخالفات الإدارية المنصوص عليها في المواد أرقام 55/54 من لائحة الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 196 لسنة 1999. (هيئة النيابة الإدارية، تقرير إتهام في القضية رقم 82/2017 رئاسة الهيئة، الدعوى رقم 69/60 ق ع ، 2018).

▪ الحكم الصادر عن المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا بمجلس الدولة- في الدعوى رقم 53 لسنة 62 قضائية عليا - بمعاقبة مدير عام بالجهاز المركزي للمحاسبات للمحاكمة العاجلة بعقوبة اللوم بعد ثبوت ارتكابه مخالفات إدارية وقانونية جسيمة وأدى عملاً للغير دون إذن رئاسته. بناء علي بلاغ من المستشار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات بكتابه المؤرخ 2018/9/17 بشأن شكوى أحد المواطنين والتي تتضرر فيها من ممارسة عضو الجهاز أعمال المحاماة، وكشفت تحقيقات مكتب فني رئيس هيئة النيابة الإدارية أن عضو الجهاز مدير عام بالإدارة المركزية الثانية للمخالفات المالية بالجهاز المركزي للمحاسبات لم يلتزم بأحكام القوانين واللوائح وأدى عملاً للغير "زاول مهنة المحاماة لغير جهة عمله" دون إذن من السلطة المختصة. وبذلك يكون المخالف قد ارتكب المخالفات الإدارية المنصوص عليها في المواد أرقام 2/1/54 من لائحة الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 196 لسنة 1999. (مجلس الدولة، حكم المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا في الدعوى رقم 53 لسنة 62 قضائية عليا، 2020).

ويرى الباحث أن الحالات الثلاثة السابقة تعد انتهاكاً للسلوك المهني - كأحد القيم الأخلاقية والمبادئ الأساسية التي نص عليها الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة (قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009، 2009، ص4). والذي يقتضي الالتزام بالقوانين واللوائح

ذات الصلة وتجنب أي عمل يسيء للمهنة؛ وخروجاً عن متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) والذي يقتضي الالتزام بسياسات جهاز الرقابة المالية والإجراءات المتعلقة بالسلوك المهني للمعايير المهنية المعمول بها والقوانين واللوائح والاتفاقيات السائدة بالبيئة التي يعملون بها والتي تربط بينهم داخل وخارج بيئة العمل.

■ **تأييد المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا بمجلس الدولة في الطعن رقم 84 لسنة 55 قضائية** عليا قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات بمجازاة نائب أول مدير إدارة (فئة وكيل وزارة) بالجهاز بعقوبة التنبيه بعد ثبوت قيامه بالتوسط في تعيين نجلتيه بشركات الأدوية وذلك إبان عمله بإدارة مراقبة حسابات الأدوية وخضوع الشركتين لمراقبته. ولم يُضمّن الإقرارات المقدمة منه بشأن الأقارب العاملين بالجهات محل رقابة الإدارة اسم نجلتيه؛ وكذا ذكر بيانات مخالفة للحقيقة بالمخالفة لأحكام قرار رئيس الجهاز رقم 606 لسنة 2018. (مجلس الدولة، حكم المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا في الطعن رقم 84 لسنة 55 قضائية عليا، 2022).

■ **تأييد المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا بمجلس الدولة في الطعن رقم 112 لسنة 55 قضائية** عليا قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات بمجازاة نائب أول مدير إدارة (فئة وكيل وزارة) بالجهاز بعقوبة التنبيه بعد ثبوت تعيين نجلها مهندساً بإحدى الجهات التي تقوم بمراقبة أعمالها؛ وهي "شركة النيل العامة لإنشاء الطرق" وذلك إبان عملها بإدارة مراقبة حسابات الهيئة العامة للطرق والكباري والنقل البري؛ كما نسب إليها أيضاً مخالفتها بعدم تدوينها بإقرار الرقابة المقدم منها ما يفيد

تعيين نجلها بالشركة بالمخالفة لأحكام قرار رئيس الجهاز رقم 606 لسنة 2018. (مجلس الدولة، حكم المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا في الطعن رقم 112 لسنة 55 قضائية عليا، 2022).

وتعد الحالتان (4؛5) بمثابة أمثلة على الظروف التي يمكن للمصالح الشخصية أن تؤثر على استقلالية وموضوعية العاملين بالجهاز الرقابي وتنال من نزاهتهم- باعتبار الاستقلالية والموضوعية والنزاهة من القيم الأخلاقية التي نص عليها معيار الإنتوساي رقم (130)- إذ يجب على العاملين بالجهاز الرقابي أن يكونوا على علم بتهديدات الاستقلالية والموضوعية والتي يجب تقييمها مع كل حالة؛ وأن يكونوا في حالة تأهب لظروف قد تعرضهم إلى **مخاطر النزاهة** المرتبطة بجهاز الرقابة المالية وفي بيئة القطاع العام والعمل على تجنبها أو الكشف عنها حسب الاقتضاء؛ وهذه التهديدات والظروف قد تتعلق **بالآتي**: استغلال السلطة لتحقيق مكاسب شخصية؛ والظروف التي تكون فيها المصالح الشخصية قد تؤثر على صنع القرار؛ أو أن يكون لهم أحد من أفراد العائلة .. أو موظف ذو منصب وظيفي مؤثر في الجهة الخاضعة للرقابة أو جهة أخرى يكون جهاز الرقابة المالية لديه علاقة تعاقدية معها أو أخرى.

خلص الباحث من الدراسة الاستطلاعية إلى **نتيجة وهي**: "عدم التزام قلة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات - كشاغلي الوظائف ذات الطبيعة الرقابية التي حُمِلت في أعناقها أمانة حفظ المال العام ومسئولية الذود عنه ومراقبة أوجه صرفه - بمتطلبات المراجعين وبواجباتهم المهنية وما تفرضه عليهم من:

- **الاستمساك** بأبلغ صور النزاهة والترفع عن مواطن الذلل والبعد عن بواعث الريب والشبهات، والأخذ في ممارساتهم وتعاطيهم مع تلك الوظائف بالسلوك الأحوط.

- **أن تنحصر معاملاتهم** مع الجهات الخاضعة لرقابتهم فيما فُرض عليهم فرضاً واستعصى عليهم اجتناباً، كي لا يؤخذ هذا التعامل سبيلاً للمساومة أو الضغط عليهم،

أو يرتب لهم في ممارستهم لأعمال رقابتهم عُسرة أو حرج، أو يصممهم بشبهة الخضوع أو الاستئناس، وبما يكون من آثاره أو يُشتبه معه انحراف أعمال الرقابة، واصطباغ ما قد يشوب أعمالهم من تقصير؛ كان يُعدّ إهمالاً لو احتذوا حذواً آخر تعمّداً ومحاباة، بما يفقد معه شاغلي تلك الوظائف مصداقيّتهم، ولتختلّ ممارستهم لتلك الرقابة.

من ثم برزت الحاجة لدراسة مدى تفعيل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم ممثلو المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" باعتبارها تعبيراً عن المبادئ والقيم التي يقنّدي بها المراجعون في عملهم اليومي ضماناً لجودة نتائج الرقابة وتأثيرها على سمعة ومصداقية الجهاز.

مشكلة البحث.

في ضوء النتيجة التي أسفرت عنها الدراسة الاستطلاعية لواقع الحال بالجهاز المركزي للمحاسبات بشأن مدى التزام أعضائه بواجباتهم المهنية. ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيس التالي:

"ما مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" وتأثيره علي جودة العمل الرقابي؟".

وينبثق من هذا التساؤل الرئيس تساؤلات فرعية:

التساؤل الأول:

- ما مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني"؟

التساؤل الثاني:

- ما مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم ممثلو المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني؟

التساؤل الثالث:

- ما هو تأثير تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " علي جودة العمل الرقابي؟

هدف البحث

هدف البحث بصفة رئيسة اختبار مدى تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) باعتباره المراجع العام الخارجي لمعيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " وتأثيره علي جودة العمل الرقابي.

وتنبثق ثلاثة أهداف فرعية وهي:

- اختبار مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني".
- اختبار مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم ممثلو المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني".
- اختبار مدى تأثير تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي.

فروض البحث

تتمثل فروض البحث في الآتي:

- الفرض الرئيس الأول:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات "عينة الدراسة" بشأن مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) باعتباره المراجع العام الخارجي) لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " .

وينبثق منه فرضان فرعيان:

■ "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات "عينة الدراسة" بشأن مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع العام الخارجي للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية كمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" .

■ "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات "عينة الدراسة" بشأن مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم ممثلو المراجع العام الخارجي للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" .

- الفرض الرئيس الثاني:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني وبين جودة العمل الرقابي."

أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أهمية المشكلة؛ حيث يهتم بمنطقة بحثية هامة في حقل المراجعة ألا وهي "المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي" وترجع أهمية هذه المشكلة إلى أهمية معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" ذاته فهو يوفر الحد الأدنى من التوجيه الأخلاقي والسلوكي لمراجعي الأجهزة أعضاء الإنتوساي باعتبارها بياناً شاملاً للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي للمراجع وما يفرضه من متطلبات أخلاقية على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة من جانب وعلى عاتق أعضائه أو من ينوب عنه في إنجاز العمل الرقابي إزاء التزامهم بواجباتهم المهنية من جانب آخر. وتزيد أهميته في ظل تزايد حالات تجاوز وخروج قلة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن مقتضيات الواجب الوظيفي، وسلوكهم في تصرفاتهم مسلماً لا يتفق والاحترام الواجب للوظيفة العامة.

أقسام البحث

لتحقيق هدف البحث تم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالي:

- 1- التأسيس العلمي لموضوع البحث.
- 2- الدراسة الميدانية والتطبيقية واختبار فروض البحث.
- 3- نتائج وتوصيات البحث ودراسات وأبحاث مقترحة.

1- التأسيس العلمي لموضوع البحث.

1/1 تحليل الدراسات السابقة.

1/1/1 دراسات بشأن تأثير التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني "عامة" على جودة العمل الرقابي "الأداء المهني".

هدفت دراسة (Johari,et al., 2017) البحث في آثار التوجه الأخلاقي الفردي، وتهديد الاستقلالية، والكثافة الأخلاقية "Moral Intensity" في عملية صنع القرار الأخلاقي للمراجعين في ماليزيا. وتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين في مكاتب المراجعة المسجلين مع MIA؛ وتم اختيار 22% منها كعينة عشوائية؛ واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستقصاء في اختبار صحة الفروض التالية: توجد علاقة إيجابية بين تهديد المصلحة الذاتية وبين (الكثافة الأخلاقية والحساسية الأخلاقية)؛ توجد علاقة إيجابية بين مثالية التوجه الأخلاقي وبين (الكثافة الأخلاقية والحساسية الأخلاقية)؛ توجد علاقة إيجابية بين الكثافة الأخلاقية وبين الحساسية الأخلاقية؛ توجد علاقة إيجابية بين الحساسية الأخلاقية وبين الحكم الأخلاقي؛ توجد علاقة إيجابية بين النية الأخلاقية وبين السلوك الأخلاقي؛ توجد علاقة إيجابية بين نسبة التوجه الأخلاقي وبين (الكثافة الأخلاقية؛ والحساسية الأخلاقية). وتوصلت الدراسة إلى قبول كل فروض الدراسة باستثناء الفرض الأخير الخاص بالعلاقة الإيجابية بين نسبة التوجه

الأخلاقي وكل من الكثافة والحساسية الأخلاقية. وأوصت الدراسة بتثقيف المراجعين بشأن النتائج والآثار المحتملة للمشكلات الأخلاقية وإثراء منظورهم ومهارات اتخاذ القرار لا سيما في مواجهة المواقف الحساسة أخلاقياً؛ فضلاً عن فهم تأثير بناء الكثافة الأخلاقية كدليل مهم في تطوير مدونات قواعد السلوك.

وهدفت دراسة (Barrainkua & Pike, 2018.) تحليل مدى التزام المراجعين بالقيم المهنية (المصلحة العامة والاستقلالية) وتأثيره على حكمهم الأخلاقي. ومدى اختلاف هذه القيم المهنية لديهم عن تلك الخاصة بطلاب الدراسات العليا، وبين المراجعين أنفسهم في المراحل المهنية المختلفة؛ ووزعت استبيان على عينة من المراجعين عددها 122 مراجع في الدرجات المختلفة داخل الشركات والأعضاء في إحدى هيئات المراجعين المحترفين الإسبانية؛ ومن طلاب الدراسات العليا في المراجعة عددها 55 طالباً. وتوصلت الدراسة إلى أن التزام المراجعين بخدمة المصلحة العامة وبتطبيق الاستقلالية كان أقل بكثير من التزام الطلاب؛ وينخفض مع اكتسابهم الخبرة، بينما حكمهم الأخلاقي أعلى من طلاب الدراسات العليا ويزداد مع الخبرة والعمر؛ وأوصت الدراسة بضرورة رفع قدرات التفكير الأخلاقي للمراجعين بتنفيذ برامج التطوير المهني المستمر والتي تركز على تعزيز المصلحة العامة، فضلاً عن تعزيز مسؤوليتهم المهنية وقيمهم تجاه المصلحة العامة.

بينما أكدت دراسة (Sunyoto, 2020.) على تأثير خبرة المراجع، الالتزام المهني، والمعرفة على أداء المراجعة المالية في إندونيسيا، واعتمدت على ثلاثة فروض وهي: هناك تأثير إيجابي وهام للخبرة على أداء المراجع؛ هناك تأثير إيجابي وهام للالتزام على أداء المراجع؛ هناك تأثير إيجابي وهام للمعرفة على أداء المراجع. وشملت الدراسة 295 مستجيب من مراجعين يعملون في شركات محاسبة عامة في إندونيسيا، وتوصلت الدراسة إلى قبول الفرضين الأول، والثالث حيث أن أداء

المراجع يتأثر بكل من خبرة ومعرفة المراجع، وعدم قبول الفرض الثاني حيث ثبت تجريبياً أن الالتزام المهني ليس له تأثير كبير على أداء المراجع. وأوصت الدراسة بتشجيع المراجع على تحسين الكفاءة من خلال زيادة الخبرة المناسبة، وتحسين أدائه من خلال المعرفة بحيث يكون أكثر احترافاً ويمكن الوثوق به من قبل المجتمع وأصحاب المصلحة.

في حين اقتصرت دراسة (Yustina & Sutarsa,2020) على دور الالتزام المهني وتعليق الحكم في الموافقة المبكرة على اجراءات المراجعة " Premature sign-off" ؛ وتمثل مجتمع الدراسة في "المراجعين في أكبر عشر شركات محاسبة عامة "Big-Ten" في جاكرتا بإندونيسيا. تم توزيع 310 استبيان إلكتروني، وبنسبة استجابة 40,64%؛ لاختبار صحة الفروض التالية: الالتزام المهني له علاقة إيجابية تجاه تعليق الحكم؛ تعليق الحكم له علاقة سلبية بالتوقيع المبكر؛ تعليق الحكم يتوسط العلاقة السلبية بين الالتزام المهني والتوقيع المبكر، وتوصلت الدراسة "قبول الفروض الثلاثة وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز الخصائص المهنية لدى شركات المحاسبة العامة والمراجعين أنفسهم والتي ستؤدي إلى نتائج مراجعة ذات جودة عالية.

وشملت دراسة (Alsughayer,202) فحص تأثير كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المراجع على جودة عملية المراجعة؛ ووزعت استبياناً - علي عينة مكونة من 200مراجع حسابات في شركات المحاسبة والمراجعة المحلية والدولية والتي تقدم خدمات المراجعة بالمملكة العربية السعودية؛ بنسبة استجابة 48,5% - لاختبار صحة الفروض التالية: يوجد تأثير كبير للكفاءة على جودة المراجعة؛ يوجد تأثير

كبير للنزاهة علي جودة المراجعة؛ يوجد تأثير كبير لأخلاقيات المراجع علي جودة المراجعة؛ وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي كبير لكل من كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المراجع علي جودة عملية المراجعة.

وأخيراً هدفت دراسة (Nasution, et al.,2022.) إلى تحليل تأثير الكفاءة وخبرة العمل والمساءلة علي جودة عمليات المراجعة من خلال التفاعل الأخلاقي للمراجعين كوسيط؛ وتمثل مجتمع الدراسة في جميع المراجعين الذين يعملون في شركات المحاسبة العامة في مدينة ميدان المسجلين في دليل PPAJP (مركز تطوير خدمات المحاسبة والتقييم) ووزعت استبياناً - علي عينة مكونة من 100مراجع لجمع البيانات واختبار صحة الفروض التالية: تؤثر الكفاءة؛ خبرة العمل؛ المساءلة علي جودة عملية المراجعة؛ تعمل أخلاقيات المراجع علي تنسيق علاقات الكفاءة؛ وخبرة العمل والمساءلة مع جودة المراجعة؛ وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لخبرة العمل علي جودة عمليات المراجعة؛ بينما لا يوجد تأثير كبير لمتغيرات الكفاءة والمساءلة علي جودة المراجعة؛ ولا يمكن لأخلاقيات المراجع أن تجعل العلاقة معتدلة بين الكفاءة وخبرة العمل والمساءلة وبين جودة عمليات المراجعة. وأوصت الدراسة بالتمييز بين المراجعين عينة الدراسة بناء علي مناصبهم بشكل يمكن من تحديد مستوى الكفاءة والاستقلالية التي يتمتعون بها؛ فضلاً عن استخدام متغيرات أخرى تعتبر قادرة علي التأثير علي جودة عمليات المراجعة.

بناء علي ما تقدم؛ يمكن للباحث إيجاز أهم النتائج المستخلصة من تحليل المجموعة الأولى من الدراسات السابقة؛ بقدر اتفاق هذه المجموعة مع موضوع البحث في جانب وهو تأثير التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني علي جودة الأداء المهني "العمل الرقابي"؛ بقدر ما اتسعت الاختلافات فيما بين هذه الدراسات وموضوع البحث وذلك علي النحو التالي:

- اختصت هذه الدراسات بمدونة السلوك المهني " قواعد وأداب سلوك مزاولة مهنة المراجعة" (بصفة عامة) وتناولت بعض قواعد السلوك المهني دون البعض الآخر وتأثيرها على أحد جوانب الأداء المهني دون الجوانب الأخرى؛ كالتوجه الأخلاقي، وتهديد الاستقلال، والكثافة الأخلاقية وتأثيرها على عملية صنع القرار الأخلاقي للمراجعين دراسة (Johari, et al., 2017)؛ والمصلحة العامة والاستقلالية وتأثيرهما على الحكم الأخلاقي للمراجعين دراسة (2018. Barrainkua & Pike)؛ وخبرة المراجع، الالتزام المهني، والمعرفة وتأثيرها على أداء المراجعة المالية (Sunyoto, 2020)؛ ودور الالتزام المهني وتعليق الحكم في الموافقة المبكرة على اجراءات المراجعة دراسة (& Yustina Sutarsa, 2020)؛ وكفاءة ونزاهة وأخلاقيات المراجع وتأثيرها على جودة عملية المراجعة دراسة (Alsughayer, 2021)؛ والكفاءة وخبرة العمل والمساءلة وأخلاقيات المراجع على جودة عمليات المراجعة دراسة (Nasution, et al., 2022).

- اختصت هذه الدراسات بالمراجع الخارجي الخاص (كالمراجعين في مكاتب المراجعة المسجلون مع MIA بماليزيا؛ وفي هيئات المراجعة المحترفين الإسبانية؛ ومراجعو شركات محاسبة عامة في إندونيسيا، ومراجعي حسابات في شركات المحاسبة والمراجعة المحلية والدولية العاملة بالمملكة العربية السعودية؛ والمراجعين في شركات المحاسبة العامة في مدينة ميدان باندونيسيا) ولكنها لم تتناول مدى استيفائه "المراجع الخارجي الخاص" لكل متطلب من متطلبات مدونة السلوك المهني.

- تعد هذه الدراسات "دراسات ميدانية"؛ حيث اعتمدت على أسلوب الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات لاختبار صحة الفروض.

في حين تهتم الدراسة محل البحث - على خلاف ما تقدم - بمدى التزام المراجع الخارجي العام معبراً عنه بجهاز الرقابة المالية بجمهورية مصر العربية" الجهاز المركزي للمحاسبات وأعضائه" بتطبيق كل قواعد السلوك المهني وفقاً لمعيار الإنتوساي رقم (130) وبيان أثرها في جودة الأداء المهني" العمل الرقابي" برمته؛ فضلاً عن كونها "دراسة ميدانية وتطبيقية.

2/1/1 دراسات بشأن تأثير التزام المراجع الخارجي العام بقواعد السلوك المهني "عامّة" على جودة العمل الرقابي" الأداء المهني".

أوضحت دراسة (Tooranloo & Azizi, 2018) فحص وتحليل العلاقات السببية للقيم الأخلاقية في المراجعة في إيران من منظور الإسلام باستخدام نهج مختبر (DEMATE) الضبابي لصنع القرار، وتمثل مجتمع الدراسة في خبراء المراجعة في هيئة المراجعة الإيرانية، واعتمدت علي الاستبيان في جمع البيانات من 14 خبير مراجعة معتمدين باعتبارهم عينة الدراسة، وتم تحديد 15 قيمة أخلاقية في المراجعة وفقاً للشريعة الإسلامية. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها: تعتبر أخلاقيات المراجعة من أهم العوامل التي تحسن المراجعة وتحافظ على مصداقية مهنة المراجعة. يعد "الاستقلال" عنصراً أساسياً لثقة المستخدمين في البيانات المالية، وبدونه لن يكون لكثير من القيم الأخرى أي معنى؛ فضلاً عن تزايد توقعات المجتمع نحو تقديم المراجعين الرسميين خدماتهم المهنية في شكل أخلاقي؛ وأوصت الدراسة بتطوير ميثاق الأخلاقيات؛ ومطالبة المراجعين بالالتزام بهذا الميثاق في جميع أنشطتهم المهنية؛ ومحاسبة غير الملزمين بالأخلاق بموجب القانون.

وشملت دراسة (Ismail & Yuhanis, 2018) تأثير كل من: المناخ الأخلاقي والالتزام المهني والأيدولوجية الأخلاقية علي سلوك العمل الأخلاقي لمراجعي القطاع العام الماليزيين. وتم توزيع قائمة استبيان على 1074 مراجع من مراجعي

القطاع العام بقطاع الرقابة الوطني، مع إعادة 382 استبيان مكتمل بمعدل استجابة 35,6%. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير كبير لكل من: المناخ القانوني؛ والالتزام المهني؛ وتصورات مراجعي القطاع العام حول القيم الأخلاقية بأقسامهم؛ والأيدولوجية الأخلاقية لديهم على السلوك غير الأخلاقي (مع الميل نحو المثالية لتشجيع السلوك الأخلاقي، والميل نحو النسبية التي تشجع السلوك غير الأخلاقي)؛ بينما توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مناخ الاستقلال والسلوك غير الأخلاقي. وأوصت الدراسة بتحسين القيم الأخلاقية لدى المراجعين؛ وتقديم إرشادات واضحة وشاملة حول كيفية التصرف بشكل مهني مع زملائهم في العمل والعملاء والتعاطي مع المعضلات الأخلاقية المحتمل مواجهتهم إياها أثناء أداء واجباتهم.

في حين هدفت دراسة (Abdelhak, et al.2019) التحقيق في المنطق الأخلاقي "مستويات التفكير الأخلاقي" للمراجعين المصريين ومدى تأثيره بحجم شركة المراجعة و/ أو منصب المراجع؛ وافترضت الدراسة: وجود علاقة سلبية بين مستويات التفكير الأخلاقي للمراجعين في مصر وبين حجم شركة المراجعة؛ ووجود علاقة سلبية بين مستويات التفكير الأخلاقي للمراجعين في مصر وبين منصب المراجع. وتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين في مصر، وبلغت عينة الدراسة في 232 مراجع في (شركتان من شركات المراجعة الأربعة الكبرى، شركتا مراجعة متوسطة الحجم، ثلاث شركات صغيرة الحجم، والجهاز المركزي للمحاسبات) وزعت عليهم استمارات استبيان وارتدت 184 استمارة وخضعت للتحليل 178 استمارة بنسبة 76,7%. وتوصلت الدراسة إلى: وجود علاقة سلبية بين التفكير الأخلاقي وبين حجم مؤسسة المراجعة؛ انخفاض مستويات التفكير الأخلاقي مع زيادة منصب المراجعين باستثناء مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات؛ مما يشير إلى قدرة هذا الكيان على الحفاظ على المستويات القوية للتفكير الأخلاقي على جميع المستويات؛ فضلاً عن أن مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات أفضل في القدرة على الحفاظ

على مستويات أعلى من التفكير الأخلاقي مقارنة بمؤسسات المراجعة الخاصة. وأوصت الدراسة بقياس الأخلاقيات بشكل دوري لتحديد مدى استيفاء الممارسين للمتطلبات الأخلاقية للمعايير والقواعد المقبولة دوليًا لأفضل الممارسات؛ وفهم كيفية استمرار الجهاز المركزي للمحاسبات في الحفاظ على مستوى قوي من التفكير الأخلاقي عبر ممارساتهم.

في حين أكدت دراسة (Asry & Ginting,) 2020 على تأثير الذكاء العاطفي بجانب الأخلاق المهنية على أداء المراجع في مكتب المحاسب العام في منطقة باسار مينجو، جنوب جاكرتا. ووزعت استبيان علي 38 مشاركاً في 5 شركات محاسبة عامة، وتم تحليل البيانات باستخدام "SPSS : Version 24"، وتوصلت إلي مايلي: يؤثر كل من الذكاء العاطفي والأخلاقيات المهنية معاً (في وقت واحد) بشكل كبير على أداء المراجعين في مكتب المحاسب العام في منطقة باسار مينجو، جنوب جاكرتا، بينما يؤثر كل منهم منفرداً تأثير جزئياً وأوصت الدراسة المراجعين بتطبيق المعايير الأخلاقية كأحد جوانب الالتزام المهني؛ وألا يُنظر إلى أدائهم من خلال قدرتهم على العمل بشكل مثالي فحسب، بل أيضاً من خلال قدرتهم على إتقان وإدارة أنفسهم وعلى تعزيز العلاقات مع الآخرين (الذكاء العاطفي).

وأكدت دراسة (Lamba, et al.,2020.) على تأثير استقلالية المراجع والأخلاق على جودة المراجعة من خلال الشك المهني؛ وتم توزيع استبيان على 30 مفردة من المراجعين بمكتب التفتيش التابع لحكومة مقاطعة بابوا - إندونيسيا. وبلغت نسبة الاستجابة 100%؛ وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير مباشر إيجابي وهام لكل من استقلالية وأخلاقيات المراجع على جودة المراجعة وأوصت بضرورة أن يزيد المراجعون من الامتثال لمدونة قواعد السلوك لزيادة جودة المراجعة.

بناء على ما تقدم؛ يمكن للباحث إيجاز أهم النتائج المستخلصة من تحليل المجموعة الثانية من الدراسات السابقة؛ بقدر اتفاق هذه المجموعة مع موضوع البحث في جانب وهو تأثير التزام المراجع الخارجي العام بقواعد السلوك المهني على جودة الأداء المهني "العمل الرقابي"؛ بقدر ما اتسعت الاختلافات فيما بين هذه الدراسات وموضوع البحث وذلك على النحو التالي:

- اختصت هذه الدراسات بمدونة السلوك المهني "قواعد وأداب سلوك مزاوله مهنة المراجعة" (بصفة عامة) وتناولت بعض قواعد السلوك المهني دون البعض الآخر وتأثيرها على أحد جوانب الأداء المهني دون الجوانب الأخرى. كالمناخ الأخلاقي والالتزام المهني والأيدولوجية الأخلاقية وتأثيرها علي سلوك العمل الأخلاقي لمراجعي القطاع العام دراسة (Ismail, Yuhanis, 2018)؛ والعلاقات السببية للقيم الأخلاقية في المراجعة - باستخدام نهج مختبر الضبابي لصنع القرار - باعتبارها أهم العوامل التي تحسن المراجعة وتحافظ على مصداقية مهنة المراجعة دراسة (Tooranloo & Azizi, 2018)؛ والذكاء العاطفي بجانب الأخلاق المهنية وتأثيرهما على أداء المراجع دراسة (Asry & Ginting, 2020) واستقلالية المراجع والأخلاق وتأثيرهما على جودة المراجعة دراسة (Lamba, et -al., 2020) في حين تناولت دراسة (Abdelhak, et al. 2019) التحقيق في "مستويات التفكير الأخلاقي" للمراجعين ومدى تأثيرها بحجم ومنصب شركة المراجعة "الجهاز المركزي للمحاسبات" أو "المراجع" دون بيان مدى تأثيرها على الأداء المهني.

- اختصت هذه الدراسات بالمراجع الخارجي العام (كمراجعي القطاع العام الماليزيين بصفة عامة؛ ومكاتب المراجعة المسجلون مع MIA في ماليزيا خاصة؛ وخبراء المراجعة في هيئة المراجعة الإيرانية، ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية؛ والمراجعين في مكتب التفنيش التابع لحكومة مقاطعة بابوا - إندونيسيا، وفي مكتب المحاسب العام في منطقة باسار مينجو، جنوب جاكرتا، هيئة المراجعين المحترفين الإسبانية)؛ ولكنها لم تتناول مدى استيفاء "المراجع الخارجي العام" لكل متطلب من متطلبات مدونة السلوك المهني.

- تعد هذه الدراسات "دراسات ميدانية"؛ حيث اعتمدت على أسلوب الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات لاختبار صحة الفروض في حين تهتم الدراسة محل البحث - على خلاف ما تقدم - بمدى التزام المراجع الخارجي العام معياراً عنه بالجهاز الأعلى للرقابة بجمهورية مصر العربية" الجهاز المركزي للمحاسبات وأعضائه" بتطبيق كل قواعد السلوك المهني وفقاً لمعيار الإنتوساي رقم (130) وبيان أثرها في جودة الأداء المهني "العمل الرقابي" برمته؛ فضلاً عن كونها "دراسة ميدانية وتطبيقية".

3/1/1 دراسات بشأن التزام المراجع الخارجي العام" الجهاز الأعلى للرقابة" بقواعد السلوك المهني وتأثيره على جودة العمل الرقابي" الأداء المهني".

هدفت دراسة (Ali, et al., 2018.) بيان أهمية الثقافة الأخلاقية - وفقاً للمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المراجعة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) - وأثرها في الرأي المحايد للمراجع؛ وتم توزيع قائمة استبيان على 45 مفردة (الأساتذة العاملين في أقسام المحاسبة؛ وحاملي الشهادة المحاسبية المعادلة للدكتوراه، والموظفين في مكتب الإشراف المالي)

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة مهمة بين الثقافة الأخلاقية ورأي المراجع؛ وأوصت الدراسة بأن يكون المراجع مسؤولاً عن أفعاله وقراراته إلى الحد الذي يمتثل فيه لمبدأ النزاهة بامتثاله عن أداء الخدمات المهنية في حالة وجود علاقة تحيز قد تؤدي إلى مخالفة المعيار المهني "قواعد وأخلاقيات المهنة" فضلاً عن تجنبه السلوك المهني غير المناسب الذي يمكن أن يثير الشك في مصداقيته ويؤثر على سلامة وجودة عمله وأخلاقيات المهنة.

في حين هدفت دراسة كل من (Ahmad & Hmidi,2018) التعرف على ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد السلوك المهني التي تحكم سلوكيات المراجعين من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين والإداريين ورؤساء الأقسام بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق. وتمثل فرض الدراسة في الآتي: "يلتزم مراجعو الحسابات في ليبيا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة". واتبعت الدراسة أسلوب الحصر الشامل واعتمدت على أسلوب الاستبيان، وتم توزيعه على مجتمع الدراسة وعدد مفرداته 20 مفردة، تم استرداد 18 استبياناً. وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج كان من أهمها: هناك التزام عال من جانب المراجعين بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة وبين المراجعين في ليبيا من وجهة نظر المشاركين في الدراسة. ويرجع قصور وضعف التزام بعض المراجعين بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المراجعة إلى: عدم توافر مراكز خبرة وتدريبية في مجال المحاسبة، وعدم إدراج الأخلاقيات ضمن مفردات مناهج التكوين والمعاهد والجامعات، وعدم إصدار نقابة المحاسبين والمراجعين نشرات دورية تحدد فيها إخلاقيات مزاوله المهنة، وقصور التدريب المهني وعدم ملاءمته للواقع المهني للمحاسبة في ليبيا، فضلاً عن عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والدورات المخصصة بقواعد السلوك المهني.

وأوصت الدراسة بما يلي: بذل النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين في ليبيا مزيداً من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني مستمدة من قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن المؤسسات المهنية الدولية، وملائمة لطبيعة القوانين والأنظمة المعمول بها؛ وتنظيم ورش عمل ومؤتمرات متخصصة في أخلاقيات المهنة لتعزيز التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني؛ فضلاً عن تطوير المناهج العلمية في أقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بحيث تدعم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

بناء على ما تقدم؛ يمكن للباحث إيجاز أهم النتائج المستخلصة من تحليل المجموعة الثالثة من الدراسات السابقة علي النحو التالي:

- اتفقت دراسة (Ali, et al. ,2018.) مع الدراسة محل البحث في كونها تناولت معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" معبراً عنها ب: الثقافة الأخلاقية - وفقاً للمبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المراجعة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)؛ واختلفت كونها اقتصرت علي أهمية تطبيق المعيار وأثره في الرأي المحايد لمراجعي ديوان الرقابة المالية الاتحادي دون تأثيره على جوانب أدائه المهني الأخرى؛ ودون بيان مدى استيفاء كل متطلب من متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني"؛ فضلاً عن كونها دراسة ميدانية؛ اعتمدت على أسلوب الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات لاختبار صحة الفروض. في حين تعد الدراسة موضوع البحث هي "دراسة ميدانية وتطبيقية".
- اتفقت دراسة (Ahmad & Hmidi,2018.) مع الدراسة محل البحث في كونها تناولت مدى التزام مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة في ليبيا- بمنطقة مرزق- بقواعد السلوك المهني؛ واختلفت كونها لم تتناول معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" ؛ بل تناولت مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة

عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين؛ دون بيان أثر التزام مراجعي الحسابات بمدونة السلوك الأخلاقي في أدائهم المهني؛ فضلاً عن كونها دراسة ميدانية؛ في حين تعد الدراسة موضوع البحث هي "دراسة ميدانية وتطبيقية".

تؤكد النتائج المستخلصة من المجموعات الثلاثة من الدراسات السابقة سالفه الذكر على ندرة - إن لم يكن غياب- دراسات تناولت بمدى التزام المراجع الخارجي العام معبراً عنه بالجهاز الأعلى للرقابة "جهاز الرقابة المالية" بتطبيق كل قواعد السلوك المهني وفقاً لمعيار الإنتوساي رقم (130) وبيان أثرها على جودة الأداء المهني "العمل الرقابي" بكل عناصره؛ وتدلل على وجود فجوة بحثية (نظرية؛ تطبيقية) كان لزاماً على الباحث العمل على تقليصها من خلال موضوع البحث بالتطبيق على الجهاز الأعلى للرقابة "جهاز الرقابة المالية" بجمهورية مصر العربية معبراً عنه ب: الجهاز المركزي للمحاسبات.

2/1 المفاهيم ذات الصلة بموضوع البحث.

1/2/1 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الإنتوساي".

يعبر مصطلح الإنتوساي INTOSAI عن الحروف الأولى من عبارة International Organization of Supreme Audit Institutions المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وهي منظمة دولية غير سياسية وغير حكومية مهنية مستقلة بذاتها معترف بها للرقابة المالية الخارجية العامة والممثلة للأجهزة العليا للرقابة في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة؛ وبرزت الإنتوساي للوجود سنة 1953 عندما اجتمعت

الأجهزة العليا وعددها "34" جهازاً ومنظمات شريكة بمبادرة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في كوبا للمشاركة في المؤتمر الأول في هافانا، وكان الغرض من إنشائها: (INTOSAI, Intosai: (INTOSA, Intosai: 50Years,2003) & (60 Years,2013)

- تقديم الدعم المشترك للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.
 - تعزيز تبادل الأفكار والمعارف والخبرات،
 - توفير وتبني معايير دولية ومهنية رقابية والحفاظ عليها والإسهام في تطويرها ،
 - تعزيز الحكم الرشيد،
 - وتعزيز تنمية قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.
- وتجدر الإشارة إلى انضمام جمهورية مصر العربية ممثلة في الجهاز المركزي للمحاسبات لعضوية المنظمة عام 1974، ويبلغ عدد أعضائها الآن 196 عضو عضوية كاملة، 5 أعضاء مشاركين، وعضوان منتسبان.

2/2/1 المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وفي ذلك الشأن فرق منتدى الإصدارات المهنية للإنتوساي بين المفاهيم الثلاثة التالية: (INTOSAI, FIPP,2022.)

• مبادئ الإنتوساي: وتضم؛

- مبادئ تأسيسية؛ وهي تحدد الدور والوظائف التي يجب أن تطمح إليها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛ وتستخدم كمرجعية لتحديد الصلاحيات الوطنية لهذه الأجهزة الرقابية العليا؛ فضلاً عن توفيرها معلومات مفيدة للحكومات والبرلمانات والأجهزة الرقابية ذاتها والجمهور العام.
- مبادئ أساسية: وهي تدعم المبادئ التأسيسية للأجهزة وتوضح دور هذه الأجهزة في المجتمع؛ وكذلك الشروط المسبقة اللازمة لحسن سير عملها وسلوكها المهني.

• المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وهي: المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام؛ والغرض منها: ضمان جودة العمليات الرقابية، تعزيز مصداقية تقاريرها الرقابية، وشفافية العملية الرقابية، وتحديد مسئولية المراقبين الماليين تجاه الأطراف المعنية الأخرى، وتحديد مختلف أنواع العمليات الرقابية، والمفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام. وتضم المبادئ الأساسية لمراجعة القطاع العام.

• إرشادات الإنتوساي.

توضع الارشادات لدعم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياً.

3/2/1 معيار الإنتوساي رقم (130) قواعد السلوك المهني.

تفرض استقلالية وصلاحيات ومسؤوليات مراجع القطاع العام (مجموعة الكيانات التي تقوم على إدارة المال العام) مطالب أخلاقية عالية على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "عامة" والموظفين الذين يوظفونهم أو يشاركون في أعمال المراجعة "خاصة" وذلك لكسب ثقة أصحاب المصلحة (المواطنين والهيئات التشريعية والتنفيذية الخاضعين للمراجعة وغيرهم) بشكل باتت معه هذه الأجهزة بحاجة للعمل كمنظمات نموذجية قائمة على خلق الثقة والمصداقية.

ويعد السلوك الأخلاقي عنصر أساسي لإنشاء والحفاظ على الثقة والمصداقية اللازمتين، بينما يعد ميثاق الشرف هو شرط أساسي لعمل تلك الأجهزة؛ وفي ذلك الشأن تم اعتماد النسخة الأولى لمدونة السلوك المهني للإنتوساي المعروفة سابقاً باسم معيار (30) " أخلاقيات المهنة" من قبل مؤتمر الإنتوساي السادس عشر في مدينة مونتيفيديو عام 1998 (INTOSAI , XVI – INCOSA, 1998). وفي يونيو 2013 قررت لجنة المعايير المهنية في الإنتوساي، إجراء تقييم لفحص ما إذا

كانت مدونة الأخلاقيات الحالية بحاجة إلى مراجعة لضمان أهميتها في بيئة مراجعة القطاع العام الحالية. وأظهرت نتائج التقييم الحاجة الضرورية لمجتمع الإنتوساي لمراجعة المدونة لجعل المعيار أكثر فائدة لأجهزة الرقابة العليا بحيث تتضمن المدونة أحكاماً للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

(INTOSAI, XXI-INCOSAI, 2013.)

وفي مايو عام 2016؛ تم اعتماد النسخة الحالية من قبل مؤتمر الإنتوساي الثاني والعشرون في أبوظبي؛ وتم إعادة تسمية المدونة باسم معيار الأنتوساي (130) "قواعد السلوك المهني؛ بحيث تضم منظور الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة كمنظمة بجانب منظور الموظف الفردي (مراجع وغير مراجع على حد سواء) بحيث يقع على عاتق كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة مسؤولية تعزيز الحفاظ على الأخلاق والقيم الأخلاقية في كل جانب من جوانب منظمته والتأكد من أن جميع مراجعيه يعرفون القيم والمبادئ الواردة في مدونة الأخلاقيات الوطنية ويتصرفون وفقاً لذلك. فهي تقود الأجهزة العليا للرقابة وقرارات موظفيها، وتوجهها نحو كيفية تطبيق هذه القيم في الممارسة، وما يجب أن يكون السلوك المناسب؛ بشكل باتت المدونة مفيدة لكل من الأجهزة العليا للرقابة كمؤسسات وموظفيها، ليكونا قادرين على الاستجابة بشكل أفضل للتحديات الحالية لجمهور بيئة الرقابة؛ (INTOSAI , XXII- INCOSAI, 2016.) وفي عام 2019 تم إجراء بعض تغييرات تحريرية.

تعد مدونة الأخلاقيات "قواعد السلوك المهني" موجهة إلى رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والمسؤولين التنفيذيين والمراجعين الأفراد وجميع الأفراد العاملين لصالح أو نيابة عن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الذين يشاركون في أعمال المراجعة بهدف تشكيل أساس لمدونات الأخلاق الوطنية؛ وما يجب أن يكون السلوك المناسب من خلال تزويدهم بمجموعة القيم والمبادئ التي يمكن أن يستند

إليها السلوك، والتعرف على بيئة مراجعة القطاع العام فهي تعطي إرشادات إضافية حول كيفية تضمين هذه القيم في العمل اليومي وفي حالات معينة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. فهي تشتمل على نهج شامل للسلوك الأخلاقي، ووصف المسؤوليات العامة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، فضلاً عن القيم الأساسية الخمسة التي توجه السلوك الأخلاقي: النزاهة؛ الاستقلال؛ والموضوعية؛ كفاءة السلوك المهني؛ السرية والشفافية.

(INTOSAI , ISSAI " 130", 2019.)

4/2/1 جودة العمل الرقابي " الأداء المهني".

ويقصد بجودة العمل الرقابي "الأداء المهني"؛ هو الالتزام من جانب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية وغيرها من الأعمال؛ وتؤثر جودة العمل الذي تقوم به الأجهزة العليا المالية والمحاسبة للرقابة على سمعتها ومصداقيتها وتتعلق بقدرتها على تنفيذ ما تكلف به.

(INTOSAI , ISSAI " 140", 2019.)

وفي شأن العلاقة بين الالتزام بقواعد السلوك المهني وجودة العمل الرقابي " الأداء المهني"؛ فقد أفرد معيار الإنتوساي رقم (140) "رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" ضمن عناصر إطار عمل نظام رقابة الجودة للجهاز الأعلى للرقابة؛ العنصر الثاني: متطلبات السلوك الأخلاقي ذات الجودة والذي نص على أنه "يجب علي كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أن الجهاز وجميع موظفيه وأي من الأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعمال له ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي".

(INTOSAI , ISSAI " 140", 2019,p.6.)

وعلى إثر ما تقتضيه جودة العمل الرقابي من الإلتزام بقواعد السلوك المهني؛ وانعكاس ذلك على سمعة ومصداقية الجهاز الأعلى للرقابة تزيد الثقة في تقاريره الرقابية؛ وفي القوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابته؛ ومن ثم تفهم دوره المجتمعي في تحقيق رقابة فعالة على المال العام وتعزيز قيمته المجتمعية بإضافة تحسينات على أداء الجهات الخاضعة للرقابة وإحداث فرق في حياة المواطن.

2- الدراسة الميدانية والتطبيقية واختبار فروض البحث.

1/2 مقدمة.

وصولاً إلى تكاملية الفكر النظري والتطبيق العملي للبحث، قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية وتطبيقية لواقع الحال بالجهاز المركزي للمحاسبات اعتمدت على إتجاهين: الإلتجاه الأول: دراسة ميدانية؛ هدفها الرئيس استقراء آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الفنيين " القائمين بالعمل الرقابي " بشأن مدى تطبيق أو التزم أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني"؛ وتأثيره على جودة العمل الرقابي؛ من خلال اختبار الفروض التي بُنيت عليها الدراسة؛ وقوامها: الاستقصاء القائم على المقابلة الشخصية مع "عينة الدراسة" من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الفنيين- القائمين بالعمل الرقابي.

يتمثل مجتمع الدراسة في أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الفنيين " القائمين بالعمل الرقابي"؛ واعتمد الباحث على أسلوب العينات العمدية؛ وتمثلت عينة الدراسة في أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الفنيين الذين اجتازوا ورشة العمل بعنوان "أخلاقيات المهنة وفقاً لمعايير الإنتوساي" المدرجة بالخطط التدريبية المنفذة خلال الفترة من عام 2016/2017 حتي عام 2021/2022 بواقع أربع ورش عمل تضم كل منها 25 مشاركاً بإجمالي 100 مشارك - والتي نظمتها الإدارة المركزية للتدريب

والتعليم المستمر تنفيذاً لبيان الالتزام الذي وقعه الجهاز المركزي للمحاسبات عام 2014 بالدار البيضاء - مع كل من المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) ومبادرة تنمية الإنتوساي (IDI) - بشأن تطبيق معايير الإنتوساي (International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAIs) في إطار تفعيل برنامج "IDI 3i" - بشكل أتاح لهم الإلمام الجيد والكافي بمتطلبات المعيار موضع البحث والتطبيق السليم لقواعد الحكم على مدى التزام الجهاز الأعلى للرقابة بمعايير الإنتوساي وفقاً لأدوات تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي (الآي كات) "ICAT" ISSAIs Assessment Tools " Compliance دون غيرهم ممن لم يجتازوا هذه الورشة بشكل يتعذر معه إمكانية الإجابة على قائمة الاستقصاء موضوع الدراسة الميدانية.

وعلى ضوء مفردات عينة الدراسة؛ قام الباحث بتوزيع عدد 100 استمارة استقصاء مدعومة بالمقابلات الشخصية أثناء عملية توزيع الاستمارات والإجابة عليها؛ وتم الإجابة على 92 استمارة منها وبذلك باتت نسبة الاستجابة 92%؛ ولكن تم استبعاد استمارة واحدة لم يتم الإجابة عليها بشكل كامل يتعذر معه استخدامها في عملية التحليل الإحصائي ليصبح بذلك عدد الاستمارات التي خضعت للتحليل الإحصائي 91 استمارة وبنسبة 91% من عينة الدراسة. وتكونت قائمة الاستقصاء من ثلاثة محاور بإجمالي (26) عبارة "فقرة" موزعة على النحو التالي:

- **المحور الأول: ويختص** باستطلاع آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الفنيين - القائمين بالعمل الرقابي "عينة الدراسة" بشأن مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" بشأن **المسئوليات العامة**

للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ويضم "ثلاث عبارات / فقرات". وبشأن القيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية ويضم "تسع عبارات/ فقرات" بإجمالي. "اثنتا عشرة عبارة/ فقرة"؛ (12:1) تمثل كل منها متطلب من متطلبات هذا المعيار.

■ **المحور الثاني:** ويختص باستطلاع آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الفنيين - القائمين بالعمل الرقابي "عينة الدراسة" بشأن مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم ممثلو المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" بشأن القيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية ويضم "ثمان عبارات/ فقرات"؛ (13: 20) تمثل كل منها متطلب من متطلبات هذا المعيار.

■ **المحور الثالث:** ويختص باستطلاع آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات الفنيين - القائمين بالعمل الرقابي - "عينة الدراسة" بشأن مدي تأثير تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي. ويضم "ست عبارات/ فقرات".(1: 6) تمثل كل منها مؤشر من مؤشرات جودة العمل الرقابي.

واعتمد الباحث على مقياس ليكرت الثلاثي مصنف: "مستوفي كلي؛ مستوفي جزئي؛ غير مستوفي" لعبارات / فقرات المحورين الأول؛ والثاني باعتبارها تمثل صيغ الحكم على مدى التزام الجهاز الأعلى للرقابة بمعايير الإنتوساي وفقاً لأدوات تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي (الأي كات) وذلك على النحو التالي:
(INTOSAI, IDI, ICAT,2014.)

- تعد المتطلبات مستوفاه كلياً؛ نظراً لتوافر أدوات لدى الجهاز الأعلى للرقابة تدعمه أو تُلزمه أو تمنحه الحق في تفعيل متطلبات المعيار؛ فضلاً عن الممارسة العملية باعتبارها تطبيقاً فعلياً لهذه المتطلبات.
- تعد المتطلبات مستوفاه جزئياً؛ نظراً لتوافر أدوات لدى الجهاز الأعلى للرقابة تدعمه أو تُلزمه أو تمنحه الحق في تفعيل متطلبات المعيار؛ أو نظراً لممارسة الجهاز الأعلى للرقابة لهذه المتطلبات فعلاً.
- تعد المتطلبات غير مستوفاه؛ نظراً لعدم توافر أدوات لدى الجهاز الأعلى للرقابة تدعمه أو تُلزمه أو تمنحه الحق في تفعيل متطلبات المعيار؛ وكذا لعدم تطبيق الجهاز لهذه المتطلبات ذاتها؛ أو قد يتحقق أحد الأمرين (توافر أدوات لدى الجهاز الأعلى للرقابة / يتم تطبيق المتطلبات) ولكنها قاصرة عن تغطية كل جوانب المتطلب..

فضلاً عن التصنيف "موافق؛ محايد؛ غير موافق" بشأن مدى تأثير تطبيق المعيار على جودة العمل الرقابي وذلك لعبارات المحور الثالث.

الإتجاه الثاني: دراسة تطبيقية؛ هدفها الرئيس التحقق من نتائج الدراسة الميدانية "آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات" عينة الدراسة" بشأن:

- **مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه-** باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" من خلال دراسة الواقع التطبيقي بالجهاز المركزي للمحاسبات بشأن **عنصرين: الأول:** التحقق من مدى توافر أدوات لدى الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره جهاز الرقابة المالية - تدعمه أو تُلزمه أو تمنحه الحق في تفعيل متطلبات هذا المعيار من خلال الاستقراء التحليلي لنصوص ومواد دستور جمهورية مصر العربية، وقانون الجهاز المركزي للمحاسبات، والقرارات واللوائح والتعليمات... وغيرها من الأمور ذات الصلة

بالعمل الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات وأدائه المهني "عامة" ومتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) قواعد السلوك المهني "خاصة" والثاني: التحقق من مدى تفعيل الجهاز المركزي للمحاسبات لهذه الأدوات من خلال دراسة تحليلية للواقع العملي لممارسات الجهاز المركزي للمحاسبات - إجراءات وفعاليات - تطبيقاً لهذه القوانين واللوائح والتعليمات ... وتفعيلاً لمتطلبات هذا المعيار. وذلك على إعتبار أن هذين العنصرين هما قواعد الحكم على مدى التزام جهاز الرقابة المالية بمعايير الإنتوساي وفقاً لأدوات تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي (الأي كات).

- مدى تأثير تطبيق متطلبات المعيار على جودة العمل الرقابي من خلال استقراء بعض ملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات- المستندة على "قواعد السلوك المهني"- والتي هي مرآة لجودة عمله الرقابي "أدائه المهني".

2/2 اختبار ثبات وصدق الاستبيان.

لقياس مدى ثبات وصدق الاستبيان؛ استخدم الباحث (معادلة ألفا كرونباخ) علي عينة استطلاعية مكونة من (30) مشاهدة/ مفردة من إجابة أسئلة الاستقصاء؛ وكانت نتائجها على النحو المبين بالجدول رقم (1) التالي:

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

جدول رقم (1)*

ثبات وصدق تقديرات بيانات الاستبيان لعدد (30) مشاهدة باستخدام أسلوب ألفا كرونباخ

قيمة معامل الصدق	قيمة معامل الثبات	عدد العبارات	المعاملات محاور الاستبيان
0,888	0,788	12	- تقديرات بيانات الاستبيان فقرات المحور الأولي.
,800	,640	8	- تقديرات بيانات الاستبيان فقرات المحور الثاني.
0,910	,829	6	- تقديرات بيانات الاستبيان فقرات المحور الثالث.
0,923	0,852	26	- تقديرات بيانات الاستبيان فقرات المحاور الثلاث. (الثبات العام للاستبيان)

*المصدر: الجدول من إعداد الباحث من واقع نتائج التحليل الإحصائي لاختبار معامل الثبات والصدق لبيانات الاستبيان.

يتضح من الجدول السابق رقم (1) أن قيمة معامل الثبات العام لجميع فقرات الاستبيان وعددها (26) فقرة في المحاور الثلاثة مجتمعة بلغت 0,852 وهي قيمة مرتفعة؛ بينما تراوح معامل ثبات فقرات المحاور بين (0,640 كحد أدنى وبين 0,829 كحد أعلى)؛ وبلغت قيمة معامل الصدق العام لجميع فقرات الاستبيان في المحاور الثلاثة" مجتمعة 0,923 وهي قيمة مرتفعة؛ بينما تراوح معامل صدق فقرات المحاور بين (0,800 كحد أدنى وبين 0,910 كحد أعلى)؛ وتعتبر النسب المذكورة ذات درجة ثبات وصدق عالية - باستثناء قيمة معامل كرونباخ ألفا لفقرات المحور الثاني فهي مقبولة - وتؤشر على صلاحية الاستبانة وإمكانية الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة؛ وبصفة عامة تعد أصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا هي (0,6) وأفضل قيمة تتراوح بين (0,7 إلى 0,9) وكلما زادت قيمته عن 0,9 كان ذلك أفضل على أن لا تصل للواحد الصحيح.

3/2 قياس مدى الإتساق الداخلي للاستبيان.

تم قياس مدى الإتساق الداخلي؛ باستخدام أسلوب ارتباط بيرسون التثائي لحساب معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المحور؛ وبين الدرجة الكلية للمحور ذات الصلة؛ وكانت نتائجه على النحو المبين بالجدول أرقام (4؛3؛2؛4) التالية:

جدول رقم (2) *

معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة بالمحور الأول والدرجة الكلية للمحور.

فقرات المحور 1	معامل الارتباط	قيمة الدلالة	فقرات المحور 1	معامل الارتباط	قيمة الدلالة	فقرات المحور 1	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	** ,480	,007	5	* ,453	,012	9	** ,706	,000
2	** ,626	,000	6	** ,587	,001	10	* ,405	,026
3	** ,481	,007	7	* ,460	,011	11	** ,595	,001
4	** ,565	,001	8	** ,614	,000	12	** ,611	,000

* المصدر: الجدول إعداد الباحث من واقع نتائج اختبار صدق الإتساق الداخلي لبيانات الاستبيان.

*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

جدول رقم (3) *

معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة بالمحور الثاني والدرجة الكلية للمحور.

فقرات المحور 2	1	2	3	4	5	6	7	8
معامل الارتباط	** ,733	** ,558	** ,694	** ,465	* ,373	* ,449	** ,557	* ,373
قيمة الدلالة	,000	,001	,000	,010	,042	,013	,001	,042

* المصدر: الجدول من الباحث من واقع نتائج اختبار صدق الإتساق الداخلي لبيانات الاستبيان.

*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

جدول رقم (4)*

معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة بال محور الثالث والدرجة الكلية للمحور.

6	5	4	3	2	1	فقرات المحور 3
** ,783	** ,837	** ,761	** ,792	** ,480	** ,882	معامل الارتباط
,000	,000	,000	,000	,007	,000	قيمة الدلالة

* المصدر: الجدول إعداد الباحث من واقع نتائج اختبار صدق الإتساق الداخلي لبيانات الاستبيان.

**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يتضح من تحليل نتائج الجداول أرقام: (2؛3؛4) أن معظم معاملات ارتباط بيرسون بين فقرات المحور وبين درجته الكلية دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01 حيث تراوحت معاملات الارتباط لفقرات المحور الأول بين (** , 706 : ** ,480) ولفقرات المحور الثاني بين (** ,465 : ** ,733) ولفقرات المحور الثالث بين (** ,480 : ** ,882) بينما البعض الآخر دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 حيث تراوحت معاملات الارتباط لفقرات المحور الأول بين (* , 405 : * ,460) ؛ ولفقرات المحور الثاني بين (* ,373 : * ,449) وعليه فإن جميع فقرات المحور متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي له مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور. بشكل يسمح بتطبيقها على كامل العينة.

4/2 نتائج الدراسة الميدانية.

تم معالجة بيانات قوائم الاستقصاء بأسلوبين؛ الأول: أسلوب الإحصاء الوصفي باستخدام مقاييس النزعة المركزية كالمتوسط الحسابي والمنوال ومقاييس التشتت كالتباين والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف؛ والثاني: أسلوب الإحصاء الاستدلالي باستخدام الأساليب الآتية: التباين ذات الاتجاه الواحد "ANOVA" ارتباط بيرسون الثنائي، والانحدار البسيط؛ باستخدام برنامج "SPSS Version 20".

1/4/2 نتائج الدراسة الميدانية وفقاً للإحصاء الوصفي.
1/1/4/2 الإحصاء الوصفي بشأن مدى استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات -
باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني".

أسفر تحليل بيانات الجدول التالي رقم (5) عما يلي:

- يمثل الاتجاه العام للمتغير التجميعي: المسؤوليات العامة والقيم الأخلاقية الأساسية لجهاز الرقابة المالية "مستوفي" وفقاً لمقياس النزعة المركزية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو 2,598 (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي أوافق الذي تتراوح قيمته بين 2,33: 3) وبلغت قيمة المنوال "3"؛ ووفقاً لمقياس التشتت؛ بلغ التباين نحو 131، الانحراف المعياري نحو 3617، ومعامل الاختلاف نحو 1392، "وهي مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة" مما يشير إلي أن آراء عينة الدراسة مجتمعة كانت أقل تشتتاً؛ ومن ثم كانت الموافقة بالإجماع بدرجة عالية على استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره المراجع العام الخارجي - للمسؤوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية لجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً.
- بلغت قيمة "المنوال" القيمة الأكثر تكراراً على مستوى جميع العناصر المكونة للمتغير التجميعي؛ "3" والتي تعبر عن الإجابة ب: "مستوفي كلي".

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

جدول رقم (5) * الإحصاء الوصفي لآراء عينة الدراسة" بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع العام الخارجي للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية لجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"

متطلبات تطبيق معيار الانتوساي .	مستوفي كلي		مستوفي جزئي		غير مستوفي		المتوسط	المنوال	التباين	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
	%	تكرارات	%	تكرارات	%	تكرارات					
المسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة. 1- اعتماد جهاز الرقابة المالية لقواعد السلوك المهني بما يتفق والمعيار	78	71	14,3	13	7,7	7	2,703	3	,367	,6054	,2239

* الجدول من إعداد الباحث من واقع الاستقراء التحليلي لبيانات الاستبيان باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي.

											وتعميمه وتنفيذه ويعزز الثقافة الأخلاقية بداخله.
,2586	,6678	,446	3	2,582	9,9	9	22	20	68,1	62	2- تعد إدارة جهاز الرقابة المالية مثلاً يحتذى به بأفعالها المتوافقة والقيم الأخلاقية.
,2073	,5695	,324	3	2,747	6,6	6	12,1	11	81,3	74	3- يطلب جهاز الرقابة المالية من العاملين

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
 " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

											أن يتفق سلوكهم وقواعد السلوك المهني، ويقدم التوجيه والدعم اللازمين .
,1701	,4766	,227	3	2,802	3,3	3	13,2	12	83,5	76	القيم الأخلاقية الأساسية <u>لجهاز الرقابة المالية</u> 4- يقوم جهاز الرقابة المالية بالتأكيد علي ودعم وتعزيز النزاهة.
,2516	,6608	,437	3	2,626	9,9	9	17,6	16	72,5	66	5- يعد جهاز الرقابة

											المالية مستقل بشأن إعداد تقاريره الرقابية والحكم الذاتي في إدارته بناء على إطار دستوري وقانوني وتنظيمي وسياسات تكفل له استقلاليته وموضوعيته.
,3302	,7838	,614	3	2,374	18,7	17	25,3	23	56	51	6- يعتمد جهاز الرقابة المالية سياسات لضمان عدم تطوير المراجعين لعلاقات مع الجهات

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
 " قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

											الخاضعة للمراجعة بصورة تجعل استقلاليتهم وموضوعيتهم في خطر.
,2583	,6867	,472	3	2,659	12,1	11	9,9	9	78	71	7- عنما يسمح لجهاز الرقابة المالية تقديم خدمات استشارية أو أخرى غير المراجعة للجهة الخاضعة للمراجعة عليه توخي الحذر حتى لا تؤدي هذه

											الخدمات إلى تضارب في المصالح، وألا تشمل هذه الخدمات تولي مسؤوليات الإدارة.
,3412	,7612	,579	3	2,231	19,8	18	37,4	34	42,9	39	8- يتبني جهاز الرقابة المالية سياسات لضمان تنفيذ المهام المطلوبة قبل الموظفين ذوي المهارات المناسبة بنجاح بما في ذلك وضع سياسات

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
 " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

											للتوظيف على أساس الكفاءة؛ وتعيين فرق العمل ذوي الخبرة والتدريب والدعم المناسب؛ توفير الأدوات اللازمة لتعزيز المعرفة، ومعالجة تحديات بيئة القطاع العام.
3,034	7,504	563	3	2,473	15,4	14	22	20	62,6	57	9- يعد جهاز الرقابة المالية على علم بمستوي السلوك

											المهني المتوقع من قبل أصحاب المصلحة وفقاً للقوانين واللوائح وإتفاقيات المجتمع المطبق فيها.
,1527	,4364	,190	3	2,857	3,3	3	7,7	7	89	81	10- يقوم جهاز الرقابة المالية بالموازنة بين سرية المراجعة وبين الشفافية والمساءلة.
,2798	,7285	,531	3	2,604	3,14	13	11	10	74,7	68	11- يقوم جهاز الرقابة المالية بإنشاء نظام ملائم للحفاظ علي سرية البيانات

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

											الحساسة حسب الحاجة.
,3154	,7939	,630	3	2,517	18,7	17	11	10	70,3	64	12- يثبت جهاز الرقابة المالية أن الأطراف المتعاقدة لتنفيذ أعماله تخضع لاتفاقيات سرية مناسبة.
,1392	,3617	,131	3	2,598	الاتجاه العام للمتغير التجميعي: المسئوليات العامة والقيم الأخلاقية الأساسية لجهاز الرقابة المالية						

- تراوحت نسب عينة الدراسة التي أفادت باستيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية لجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً بين (42,9% - 89%) حيث:
- **احتل المتطلب رقم (10)** "يقوم جهاز الرقابة المالية بالموازنة بين سرية المراجعة وبين الشفافية والمساءلة" أعلى نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 89%، حيث حقق أعلى متوسط حسابي بلغ 2,857؛ (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي أوافق) مقترناً بأقل قيم - وفقاً لمقياس التشتت - حيث بلغت قيمة التباين 190؛ الانحراف المعياري 4364؛ ومعامل اختلاف 1527، وهي مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة" مما يشير إلي أن آراء عينة الدراسة مجتمعة كانت أقل تشتتاً؛ ومن ثم كانت الموافقة بالإجماع بدرجة عالية على استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره المراجع العام الخارجي لهذا المتطلب كأحد متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً.
- **حظي المتطلب رقم (8):** "يتبنى جهاز الرقابة المالية سياسات لضمان تنفيذ المهام المطلوبة قبل الموظفين ذوي المهارات المناسبة بنجاح بما في ذلك وضع سياسات للتوظيف على أساس الكفاءة .."؛ على أقل نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 42,9%؛ حيث حقق أقل متوسط حسابي بلغ 2,231 (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي محايد)؛ مقترناً بقيم مرتفعة - وفقاً لمقياس التشتت - حيث بلغت قيمة التباين 579،؛ الانحراف المعياري 7612، ومعامل اختلاف 3412؛ مما يشير إلي أن آراء المستقصى منهم "عينة الدراسة" بشأن هذا المتطلب كانت أكثر تشتتاً عن غيره من المتطلبات الأخرى.

هذا ويُعزى بعض المستقصي منهم رأيهم بشأن انخفاض نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي لهذا المتطلب إلى: عدم إجراء تعيينات منذ فترة طويلة؛ كان آخرها تعيينات المسابقة العامة لعام 2010 والتي تضمنت دفعات تخرج عن الأعوام من عام 2006 : 2009 بشكل حال دون وجود سياسات واضحة للتوظيف؛ وتأخر استجابة إدارة الجهاز لبيئة الأعمال الرقمية بشكل حال دون تفعيل المراجعة الإلكترونية بالجهات محل الرقابة حتى الآن؛ وأثر بالسلب على مهارات أعضائه في تنفيذ المهام الرقابية المطلوبة.

- **حظي المتطلب رقم (6):** "يعتمد جهاز الرقابة المالية سياسات لضمان عدم تطوير المراجعين لعلاقات مع الجهات الخاضعة للمراجعة بصورة تجعل استقلاليتهم وموضوعيتهم في خطر" ثاني أقل نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 56 % . هذا ويُعزى بعض المستقصي منهم رأيهم بشأن انخفاض نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي لهذا المتطلب إلى: تواجد بعض أعضاء الجهاز لفترات طويلة بالجهات الخاضعة للرقابة بشكل يؤدي إلى تألف غير مهني مع الجهة ويُعرض استقلاليتهم وموضوعيتهم للخطر؛ وفي ذلك الشأن يقترح البعض أن تكون مقر عمل إدارات مراقبات الحسابات منفصلة عن مباني الجهات الخاضعة للرقابة؛ أو داخل المقر الرئيس للجهاز مع توفير المستندات والبيانات المطلوبة في أماكن العمل بشكل يحول دون التألف غير المهني؛ وفي ذلك الشأن منحت المادة رقم (7) من قانون الجهاز لرئيس الجهاز حرية الاختيار بين مباشرة عملية الفحص إما في مقر الجهات التي تتواجد بها السجلات والمستندات؛ أو بمقر الجهاز وفقاً لما تقتضيه المصلحة العامة.

■ تراوحت نسب عينة الدراسة التي أفادت باستيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره المراجع العام الخارجي- للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية لجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً جزئياً بين (7,7% - 37,4%) حيث حظي المتطلب: "يقوم جهاز الرقابة المالية بالموازنة بين سرية المراجعة وبين الشفافية والمساءلة." بأقل نسبة موافقة على الاستيفاء الجزئي؛ بينما احتل المتطلب " يتبنى جهاز الرقابة المالية سياسات لضمان تنفيذ المهام المطلوبة قبل الموظفين ذوي المهارات المناسبة بنجاح بما في ذلك وضع سياسات للتوظيف على أساس الكفاءة " أعلى نسبة موافقة على الاستيفاء الجزئي.

■ تراوحت نسب عينة الدراسة التي أفادت بعدم استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية لجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" بين (3,3% - 19,8%) حيث حظي المتطلبان "يقوم جهاز الرقابة المالية بالتأكد علي ودعم وتعزيز النزاهة" و "يقوم جهاز الرقابة المالية بالموازنة بين سرية المراجعة وبين الشفافية والمساءلة. " بأقل نسبة موافقة على "غير مستوفي" ؛ بينما احتل المتطلب " يتبنى جهاز الرقابة المالية سياسات لضمان تنفيذ المهام المطلوبة قبل الموظفين ذوي المهارات المناسبة بنجاح بما في ذلك وضع سياسات للتوظيف على أساس الكفاءة .." أعلى نسبة موافقة على "غير مستوفي".

يُخلص الباحث إلى نتيجة عامة مؤداها: "إجماع الآراء بالموافقة بدرجة مرتفعة نسبياً على استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره المراجع العام الخارجي - للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

لجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً؛ باستثناء المتطلبين رقمي (6؛8).
2/1/4/2 الإحصاء الوصفي بشأن مدي استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات- باعتبارهم ممثلو المراجع العام الخارجي- لمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني".

أسفر تحليل بيانات الجدول التالي رقم (6) عما يلي:

- يمثل الاتجاه العام للمتغير التجميعي: القيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية "مستوفي" وفقاً لمقياس النزعة المركزية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو 2,696 (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي أوافق الذي تتراوح قيمته بين 2,3: 3) وبلغت قيمة المنوال "3"؛ ووفقاً لمقياس التشتت؛ بلغ التباين نحو 0,091 الانحراف المعياري نحو 3023، ومعامل الاختلاف نحو 1,121، "وهي مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة" مما يشير إلي أن آراء عينة الدراسة مجتمعة كانت أقل تشتتاً؛ ومن ثم كانت الموافقة بالإجماع بدرجة عالية على استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" "استيفاءً كلياً".
- بلغت قيمة "المنوال" القيمة الأكثر تكراراً على مستوى جميع العناصر المكونة للمتغير التجميعي؛ "3" والتي تعبر عن الإجابة ب: "بمستوفي كلي".
- تراوحت نسب عينة الدراسة التي أفادت باستيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية

جدول رقم (6) * الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة" بشأن مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم ممثلو المراجع العام الخارجي للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"											
متطلبات تطبيق معيار الأنتوساي	مستوفي		مستوفي جزئي		غير مستوفي		المتوسط	المنوال	التباين	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
	%	تكرارت	%	تكرارت	%	تكرارت					
13- يحرص العاملون بجهاز الرقابة المالية على ممارسة المسئوليات واستخدام الصلاحيات والمعلومات المتاحة من أجل المصلحة العامة ولا تستخدم وظائفها للحصول على امتيازات أو منافع شخصية لهم	68,1	62	18,7	17	13,2	12	2,549	3	,517	,7190	,2821

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
 " قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

أو لأطراف ثالثة.											
2052	5591	313	3	2,725	5,5	5	16,5	15	78	71	14- يعد العاملون بجهاز الرقابة المالية ممن لا يُشهد لهم بارتكاب شبهة فساد في الاستقلالية والموضوعية الناتج عن التحيز السياسي والمشاركة في الإدارة والمصلحة المالية، والعلاقات الشخصية، بإعتبارها تهديدات قد تقسد استقلاليتهم أو

موضوعيتهم.											
3245	7918	627	3	2,440	18,7	17	18,7	17	62,6	57	15- يقوم العاملون بجهاز الرقابة المالية بإبلاغ الإدارة عن أي علاقات ومواقف قد تشكل تهديداً للاستقلالية أو الموضوعية.
2002	5434	295	3	2,714	4,4	4	19,8	18	75,8	69	16- يؤدي العاملون بجهاز الرقابة المالية عملهم وفقاً لمتطلبات المهنة، وللمعايير المعمول بها، مع بذل العناية المهنية الواجبة.
2888	7015	492	3	2,429	12,1	11	33	30	54,9	50	17- يقوم العاملون

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

											بجهاز الرقابة المالية بتطوير معارفهم ومهاراتهم لمواكبة تطورات بيئتهم المهنية لأداء وظائفهم علي النحو الأمثل.
1310	3786	143	3	2,890	2,2	2	6,6	6	91,2	83	18- يمثل العاملون بجهاز الرقابة المالية للقوانين واللوائح ذات الصلة بالبيئة الرقابية، وبالتوجيهات الخاصة بسلوكهم التي وضعها جهازهم الرقابي ولا

											تتخبط في سلوك من شأنه التشكيك في الجهاز الرقابي.
,0850	,2495	,062	3	2,934	-	-	6,6	6	93,4	85	19- لا يكشف العاملون بجهاز الرقابة المالية عن أي معلومات مكتسبة نتيجة لعملهم دون سلطة مناسبة ومحددة، ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب للقيام بذلك.
,1088	,3145	,099	3	2,890	-	-	11	10	89	81	20- يحافظ العاملون بجهاز الرقابة المالية

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
 " قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

											على السرية المهنية أثناء وبعد انتهاء عملهم، ولا تستخدم معلومات سرية لتحقيق مكاسب شخصية أو لصالح طرف ثالث.
,1121	,3023	,091	3	2,696	الاتجاه العام للمتغير التجميعي: القيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية.						

* الجدول من إعداد الباحث من واقع الاستقراء التحليلي لبيانات الاستبيان باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي.

كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" "استيفاءً كلياً بين (54,9% - 93,4%) حيث:

- احتل المتطلب رقم (19) "لا يكشف العاملون بجهاز الرقابة المالية عن أى معلومات مكتسبة نتيجة لعملهم دون سلطة مناسبة ومحددة، ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب للقيام بذلك." أعلى نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 93,4%، حيث حقق أعلى متوسط حسابي بلغ 2,934؛ (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي أوافق) مقترناً بأقل قيم - وفقاً لمقياس التشتت- حيث بلغت قيمة التباين 0,062؛ الانحراف المعياري 2,495؛ ومعامل اختلاف 0,850، ؛ وهى مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة؛ مما يشير إلي أن آراء عينة الدراسة مجتمعة كانت أقل تشتتاً؛ ومن ثم كانت الموافقة بالإجماع بدرجة عالية على استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات هذا المتطلب كأحد متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً.

- حظي المتطلب رقم (17): "يقوم العاملون بجهاز الرقابة المالية بتطوير معارفهم ومهاراتهم لمواكبة تطورات بيئتهم المهنية لأداء وظائفهم علي النحو الأمثل."؛ على أقل نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 54,9%؛ حيث حقق أقل متوسط حسابي بنحو 2,429؛ كما بلغت قيمة التباين نحو 4,492، ؛ الانحراف المعياري نحو 7,015، ومعامل اختلاف بنحو 2,888؛ وهى مقاييس تشتت ذات قيم مرتفعة نسبياً عن قيم مقاييس التشتت لمعظم المتطلبات الأخرى مما يشير إلي أن آراء المستقصى منهم "عينة الدراسة" بشأن هذا المتطلب كانت أكثر تشتتاً عن هذه المتطلبات الأخرى.

هذا ويُعزى بعض المستقصى منهم رأيهم بشأن انخفاض نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي لهذا المتطلب إلى: نقص كفاءة البرامج التدريبية؛ وعدم وجود إدارة

للتطوير؛ فضلاً عن عدم وجود تشجيع كافي من جانب إدارة الجهاز على تنمية وتطوير مهارات أعضائه؛ فالتطوير هو تطوير ذاتي وسلوك شخصي من جانب أعضاء الجهاز وليس توجه عام؛ في مقابل تحمل بعض أجهزة الرقابة المالية بدول أخرى تكاليف الدراسة في مجال الشهادات المهنية الدولية عن أعضائها. علماً بأن الجهاز المركزي للمحاسبات يتحمل عن أعضائه رسوم امتحان جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عن أعضائه حال اجتيازهم إياه.

ويعتقد الباحث أن أصحاب هذا الرأي جانبهم الصواب؛ خاصة وأن هذا المتطلب ينص على قيام العاملين بجهاز الرقابة المالية بتطوير مهاراتهم؛ لا قيام جهاز الرقابة المالية ذاته؛ وعليه كون التطوير ذاتي وسلوك شخصي من جانب أعضائه فهذا دليل على استيفاء هذا المتطلب؛ كما أن الجهاز المركزي للمحاسبات ذاته - كجهاز رقابة مالية - يسعى جاهداً لتطوير مهارات أعضائه على النحو الذي سيوضحه الباحث لاحقاً في الدراسة التطبيقية.

■ تراوحت نسب عينة الدراسة التي أفادت باستيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" "استيفاءً جزئياً" بين (6,6% - 33%) حيث احتل المتطلب "يقوم العاملون بجهاز الرقابة المالية بتطوير معارفهم ومهاراتهم لمواكبة تطورات بيئتهم المهنية لأداء وظائفهم علي النحو الأمثل. " أعلى نسبة موافقة على الاستيفاء الجزئي، بينما حظي المتطلبان: "يمتثل العاملون بجهاز الرقابة المالية للقوانين واللوائح ذات الصلة بالبيئة الرقابية، وبالتوجيهات الخاصة بسلوكهم التي وضعها جهازهم الرقابي ولا تتخرب في سلوك من شأنه التشكيك في الجهاز الرقابي"؛ و"لا يكشف العاملون بجهاز الرقابة المالية

عن أى معلومات مكتسبة نتيجة لعملهم دون سلطة مناسبة ومحددة، ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب للقيام بذلك." بأقل نسبة موافقة على الاستيفاء الجزئي.

■ تراوحت نسب عينة الدراسة التي أفادت بعدم استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" بين (2,2 % - 18,7 %) حيث حظي المتطلب "يمثل العاملون بجهاز الرقابة المالية للقوانين واللوائح ذات الصلة بالبيئة الرقابية، وبالتوجيهات الخاصة بسلوكهم التي وضعها جهازهم الرقابي ولا تتخرب في سلوك من شأنه التشكيك في الجهاز الرقابي." بأقل نسبة موافقة على "غير مستوفي"؛ بينما حظي المتطلب "يقوم العاملون بجهاز الرقابة المالية بإبلاغ الإدارة عن أي علاقات ومواقف قد تشكل تهديداً للاستقلالية أو الموضوعية." بأعلى نسبة موافقة على "غير مستوفي".

يخلص الباحث إلى نتيجة عامة مؤداها: "إجماع الآراء بالموافقة بدرجة تراوحت بين (فوق المتوسط والمرتفعة) على استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً.

3/1/4/2 الإحصاء الوصفي بشأن مدي تأثير استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي.

أسفر تحليل بيانات الجدول التالي رقم (7) عن ما يلي:

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

جدول رقم (7) الإحصاء الوصفي لآراء عينة الدراسة بشأن مدي تأثير تفعيل/ تطبيق / استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي.												
معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	التباين	المنوال	المتوسط	درجة الموافقة	غير موافق		محايد		موافق		مؤشرات جودة " العمل الرقابي " الأداء المهني
						%	تكرارات	%	تكرارات	%	تكرارات	
,1848	,5076	,258	3	2,747	موافق	3,3	3	18,7	17	78	71	1- إضافة تحسينات علي أداء الجهات الخاضعة للرقابة.
,1356	,3828	,147	3	2,824	موافق	-	-	17,6	16	82,4	75	2- إضافة الثقة في القوائم المالية للجهات الخاضعة للرقابة.
,1615	, 4526	,205	3	2,802	موافق	2,2	2	15,4	14	82,4	75	3- تحقيق رقابة فعالة علي المال العام.
,3059	,7229	,523	3	2,363	موافق	14,3	13	35,2	32	50,5	46	4- إحداث فارق في حياة المواطنين بالتجاوب مع تحدياتهم ومقابلة توقعاتهم
,1455	,4108	,169	3	2,824	موافق	1,1	1	15,4	14	83,5	76	5- زيادة الثقة في تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات.
,2237	,5973	,357	3	2,670	موافق	6,6	6	19,8	18	73,6	67	6- تفهم دور الجهاز المركزي للمحاسبات وتعزيز قيمته في المجتمع.
,1334	,3609	,130	3	2,705	موافق	المتغير التجميعي الثالث بشأن تأثير تفعيل متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) على جودة العمل الرقابي.						*المصدر: الجدول إعداد الباحث من واقع الاستقراء التحليلي لبيانات الاستبيان باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي

■ يمثل الاتجاه العام للمتغير التجميحي: بشأن تأثير تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي. "موافق" حيث بلغ المتوسط الحسابي نحو 2,705 (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي "أوافق" الذي تتراوح قيمته بين 2,3: 3) وبلغت قيمة المنوال "3"؛ ووفقاً لمقياس التشتت بلغ التباين نحو 0,130، والانحراف المعياري نحو 3609، ومعامل الاختلاف نحو 0,1334 وهي مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة" مما يشير إلي أن آراء المستقصى منهم مجتمعة كانت أقل تشتتاً؛ ومن ثم كانت الموافقة بالإجماع بدرجة عالية على وجود تأثير واضح لتفعيل الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه -باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" انعكس في صورة مجموعة مؤشرات لجودة العمل الرقابي.

■ بلغت قيمة "المنوال" القيمة الأكثر تكراراً على مستوى جميع العناصر المكونة للمتغير التجميحي (3) وتعبّر عن موافقة عينة الدراسة على وجود أثر واضح لتفعيل الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي.

■ تراوحت نسب الموافقة على تأثير تفعيل متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي بين (50,5% : 83,5%) وهي نسب موافقة بين المتوسطة؛ والمرتفعة نسبياً؛ بشكل يؤكد على التأثير الواضح لتفعيل/ تطبيق / استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" - وفقاً لآراء المستقصى- على جودة العمل الرقابي؛ حيث:

- احتل مؤشر جودة الأداء المهني "العمل الرقابي" رقم (5) بشأن "زيادة الثقة في

تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات. " أعلى نسبة موافقة بلغت 83,5%، حيث حقق أعلى متوسط حسابي بلغ 2,824؛ (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي أوافق الذي تتراوح قيمته بين 2,3: 3) ؛ كما بلغت قيمة التباين 169؛ الانحراف المعياري 4108، ؛ ومعامل اختلاف 1455، ؛ وهي مقاييس تشتت ذات قيم منخفضة" مما يشير إلي أن آراء عينة الدراسة مجتمعة كانت أقل تشتتاً؛ ومن ثم كانت الموافقة بالإجماع بدرجة عالية على التأثير القوي لتطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي انعكس في زيادة الثقة في تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات .

- حظي مؤشر جودة الأداء المهني "العمل الرقابي" رقم (4) بشأن " إحداث فارق في حياة المواطنين بالتجاوب مع تحدياتهم ومقابلة توقعاتهم" بأقل نسبة موافقة بلغت 50,5%، حيث حقق أقل متوسط حسابي بلغ 2,363؛ (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي أوافق الذي تتراوح قيمته بين 2,3: 3) مقترناً بأعلى قيم- وفقاً لمقياس التشتت - حيث بلغت قيمة التباين 523؛ الانحراف المعياري 7229، ؛ ومعامل اختلاف 3059؛ مما يشير إلي أن آراء المستقصى منهم "عينة الدراسة" بشأن هذا المؤشر كانت أكثر تشتتاً عن غيره من المؤشرات الأخرى ؛ مقترنة بأعلى نسبة عدم موافقة بلغت 14,3%: باعتباره أحد مؤشرات جودة العمل الرقابي الناجمة عن تفعيل/ استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - وممثليه باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني". هذا ويُعزى بعض المستقصى منهم رأيهم بشأن انخفاض نسبة الموافقة على اعتبار

"إحداث فارق في حياة المواطنين بالتجاوب مع تحدياتهم ومقابلة توقعاتهم" مؤشر لجودة العمل الرقابي انعكاساً لتفعيل متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" إلى التزام إدارة الجهاز بالسرية التامة بشأن تقاريره الرقابية بشكل حال دون تقييم العموم للأداء الحكومي بالجهات التنفيذية المختلفة؛ ودون إحداث فارق في حياة المواطن؛ بل أحدث فجوة توقعات بين الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره جهاز الرقابة المالية وبين عموم الناس باعتبارهم عميل المراجعة.

و**جدير بالذكر**؛ أن هذا الرأي يتعارض مع رأى بعض أفراد عينة الدراسة بشأن حصول المتطلب رقم (10) "يقوم جهاز الرقابة المالية بالموازنة بين سرية المراجعة وبين الشفافية والمساءلة" أعلى نسبة موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 89 %، والذي يعني أنه بجانب التزام الجهاز بسرية تقاريره يقوم بالإفصاح للرأي العام عن نتائج عملية الرقابة. وفي ذلك الشأن؛ يذكر الباحث من واقع خبرته العملية ما يلي:

- رفع رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات- خلال الفترة من عام 2000: 2011 - "شعار الجهاز في قلب الأحداث"؛ وتفعيلاً لهذا الشعار نفذ الجهاز المركزي للمحاسبات بعض المهام الرقابية بشأن رقابة أداء الحكومة عن عمليات تتعلق بجمهور المواطنين، وتمس حياتهم اليومية، وتهم الرأي العام - والتي كُلف بمراجعتها أو فحصها - من جانب أحد من السادة: رئيس الجمهورية أو رئيس مجلس النواب أو رئيس مجلس الوزراء - مثال: أزمة احتكار حديد التسليح عام 2004؛ أزمة انتشار وباء إنفلونزا الطيور عام 2006؛ حادث انهيار صخرة الدويقة عام 2008، أزمة رغيف الخبز عام 2009؛ أزمة القمح الفاسد عام 2011؛ تقييم منظومة الغزل والنسيج عام 2014. إلي جانب موضوعات أخرى... وهذا من شأنه أتاح لمجلس النواب (باعتباره وكيلاً عن الشعب) وغيره من أصحاب المصلحة أن يكون على علم جيد بشأن تصرفات الحكومة ونتائج قراراتها، بشكل يزيد من الشفافية والمساءلة العامة

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

حول نتائج عمليات الكيانات الحكومية.

- تضمين الموقع الإلكتروني للجهاز المركزي للمحاسبات على شبكة الإنترنت ([/https://asa.gov.eg](https://asa.gov.eg)) صفحة (web page) بشأن استفسارات وشكاوي تسمح لجمهور المواطنين عرض شكاواهم بشأن الجهات الخاضعة للرقابة وبشأن أعضاء الجهاز ذاتهم؛ كشكوى أحد المواطنين والتي تتضرر فيها من ممارسة عضو الجهاز أعمال المحاماة باعتباره وكيلاً عنه على النحو السابق إيضاحه في الدراسة الاستطلاعية.

وعلى إثر نتائج الممارسة العملية؛ يتضح مدي جسامته الدور الذي يلعبه الجهاز المركزي للمحاسبات في إحداث فارق في حياة المواطنين من خلال التجاوب مع تحدياتهم ومقابلة توقعاتهم من ثم بث الثقة في المجتمع بشأن تقاريره الرقابية.

- تراوحت قيم مقاييس النزعة المركزية معبراً عنها بالمتوسطات- على مستوى العناصر المكونة للمتغير التجميعی- بين (2,363 : 2,824) (والذي يمثل في ميزان تقديرات ليكرت الثلاثي أوافق الذي تتراوح قيمته بين 2,3 : 3) ليمثل التأثير الواضح لتطبيق متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي؛ كما تراوحت قيم مقاييس التشتت؛ منها: التباين بين (147, : 523,) ومعامل الاختلاف بين (1356, : 3095,) وهى مقاييس تشتت ذات قيم بين منخفضة مما يشير إلي الموافقة بالإجماع بدرجة عالية نسبياً على التأثير الواضح لتطبيق متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي باستثناء مؤشر جودة الأداء المهني رقم (4).

يخلص الباحث إلى نتيجة عامة مؤداها: " إجماع الآراء بالموافقة بدرجة عالية على وجود تأثير واضح لتفعيل الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" انعكس في مجموعة مؤشرات لجودة العمل الرقابي؛ باستثناء مؤشر جودة الأداء المهني" العمل الرقابي رقم (4).

2/4/2 نتائج الدراسة الميدانية وفقاً للإحصاء الاستدلالي.

1/2/4/2 الإحصاء الاستدلالي بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني".

يقوم الباحث باختبار مدى صحة الفرض الرئيس الأول وفرضيه الفرعيين ذات الصلة التي بُنيت عليها الدراسة باستخدام الإحصاء الاستدلالي؛ وذلك باختبار معنوية الفرق بين متوسطات استجابات أفراد العينة (بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره المراجع العام الخارجي- للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية ومدى تطبيق أو التزام أو استيفاء أعضائه باعتبارهم - ممثلو المراجع العام الخارجي- للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" بناء على حساب المتوسط الفرضي للمتغير التجميحي حيث أعلى درجة محتملة للمستجيب هي (3) وأدنى درجة هي (1) إذاً المتوسط الفرضي لهذا المتغير (2)؛ وقد تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T Test) لتحديد معنوية الفرق بين متوسطات استجابات أفراد العينة؛ وإذا أسفرت نتائج الإختبار عن قيمة T المحسوبة؛ وكانت قيمة T المحسوبة < قيمة T الجدولية (عند درجة معنوية 5%، ودرجة حرية 99) ومستوى المعنوية أقل من 0,05 يتم (عدم قبول فرض العدم) القائل ب " لا يوجد

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)

"قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات "عينة الدراسة"؛ وقبول الفرض البديل؛ على النحو المبين في الجدول رقم (8) التالي:

جدول رقم (8) *

اختبار معنوية الفرق بين متوسطات استجابات أفراد العينة بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات

لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"

القيم الأخلاقية الأساسية للرقابة المالية.	المسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية.	المتغير التجميعي	
2,696	2,598	المتوسط	
2		المتوسط الفرضي " Test Value "	
0,696	0,598	Mean Difference	اختبار (T) لعينة واحدة One Sample T Test
21,978	15,773	قيمة t المحسوبة	
1,987		قيمة t الجدولية	
9		درجة حرية d f	
0,000		Sig.(2-Tailed)	مستوى معنوية 0,05

* المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبيان باستخدام أسلوب الإحصاء الاستدلالي.

أسفر تحليل بيانات الجدول رقم (8) عن مايلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,598 (للمتغير التجميعي الخاص بمدى استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره المراجع العام الخارجي- للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية) وهي أكبر من قيمة المتوسط الفرضي (Test Value) البالغة 2 بفارق

قيمته **0,598**؛ وبلغت قيمة t المحسوبة **15,773** وهي أكبر من قيمة t الجدولية البالغة **1,987** عند مستوى معنوية **0,000** أقل من **0,050**، مما يعني جوهرية الفروق؛ ومن ثم **(عدم قبول) رفض فرض العدم** وهو الفرض الفرعي الأول القائل "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات "عينة الدراسة" بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره المراجع العام الخارجي- للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"؛ وقبول الفرض البديل القائل ب: "عدم تساوي" بين متوسطات آراء المستقصى منهم والمتوسط الفرضي؛ أى وجود فروق ذات دلالة إحصائية: وهذه الفروق لصالح آراء عينة الدراسة بشأن استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات- باعتباره المراجع العام الخارجي- للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً. وبشكل يجب على التساؤل الفرعي الأول للبحث: ما مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني ؟ ويؤكد علي استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع العام الخارجي للمسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي **2,696** (للمتغير التجميعي الخاص بمدى استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم ممثلي المراجع العام الخارجي للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" وهي أكبر من قيمة المتوسط الفرضي (Test Value) البالغة 2 بفارق قيمته 696, ؛ وبلغت قيمة t المحسوبة 21,978 وهي أكبر من قيمة t الجدولية البالغة 1,987 عند مستوى معنوية 0,000 أقل من 0,050, مما يعني جوهرية الفروق؛ ومن ثم (عدم قبول) رفض فرض العدم وهو الفرض الفرعي الثاني القائل "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات "عينة الدراسة" بشأن مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم ممثلو المراجع العام الخارجي للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"؛ وقبول الفرض البديل. القائل ب: "عدم تساوي" بين متوسطات آراء المستقصى منهم والمتوسط الفرضي؛ أى وجود فروق ذات دلالة إحصائية: وهذه الفروق لصالح آراء عينة الدراسة؛ بشأن استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً. وبشكل يجيب على التساؤل الفرعي الثاني للبحث: ما مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم - ممثلو المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" ؟ ويؤكد علي استيفاء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتبارهم - ممثلو المراجع العام الخارجي - للقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية كمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني". استيفاءً كلياً.

- على إثر رفض الفرضين الفرعيين "فرضي العدم"؛ وقبول الفرضين البديلين؛ يمكن للباحث رفض (عدم قبول) الفرض الرئيس الأول " فرض العدم" القائل

ب: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات "عينة الدراسة" بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"؛ وقبول الفرض الرئيس البديل".

- على إثر رفض (عدم قبول) الفرض الرئيس الأول "فرض العدم" يمكن الإجابة الجزء الأول من هذا التساؤل الرئيس للبحث؛ "ما مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" وتأثيره على جودة العمل الرقابي؟ والتي تؤكد علي تفعيل (تطبيق والالتزام واستيفاء) الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً.

2/2/4/2 الإحصاء الاستدلالي بشأن مدى تأثير استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي.

يقوم الباحث باختبار مدى صحة الفرض الرئيس الثاني الذي بُنيت عليه الدراسة باستخدام الإحصاء الاستدلالي؛ وذلك باختبار جوهرية العلاقة (الارتباط؛ الانحدار) بين المتغير x "استيفاء متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" والمتغير y "جودة العمل الرقابي" وفقاً للجدول رقم (9) التالي:

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

جدول رقم (9)

تحليل العلاقة (الارتباط؛ الانحدار) بين المتغير x "استيفاء متطلبات معيار
الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " والمتغير y " جودة العمل الرقابي "

علاقة الانحدار			علاقة الارتباط		تحليل العلاقة بين المتغير x "استيفاء متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " وبين المتغير y " جودة العمل الرقابي ".
قيمة Sig. عند مستوى معنوية "a" 0.01	قيمة معامل الانحدار B	قيمة "F" المحسوبة	معامل التحديد R Square	Sig. (2- tailed) عند مستوى معنوية "a" 0,01	
0,000	,425	13,783	,134	0,000	*0,366

*المصدر: اعداد الباحث من واقع نتائج التحليل الإحصائي الاستدلالي: قائمة الاستقصاء.

أسفر تحليل بيانات الجدول رقم (9) عمايلي:

- بلغت قيمة معامل الارتباط (R) بين المتغير x والمتغير y 0,366 وهو معامل ارتباط دال معنوياً وذلك عند مستوى معنوية 0,01؛ وهو ارتباط "طردي/ موجب" منخفض؛ ويعنى ذلك وجود علاقة طردية بين استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " وبين مجموعة المؤشرات المعبرة عن جودة العمل الرقابي.
- يعد نموذج الانحدار "معنوي"؛ حيث أن قيمة Sig. أقل من مستوى المعنوية المحدد ب 0.01؛ وعليه فالعلاقة بين المتغير المستقل (x) "استيفاء الجهاز المركزي

للمحاسبات وممثليه باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" وبين المتغير التابع (y) "جودة العمل الرقابي" جوهرية إحصائياً؛ وبالتالي فإن المتغير المستقل (x) يفسر التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (y) حيث بلغت قيمة معامل التحديد 134, وتعني أن المتغير المستقل (x) يفسر 13,4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (y) ، أما النسبة الباقية وقدرها 86,6% ترجع لعوامل أخرى؛ بمعنى أن استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحسن جودة العمل الرقابي بنسبة 13,4%. وفقاً لآراء عينة الدراسة.

- وعلى إثر نتائج التحليل الإحصائي الاستدلالي لاختبار جوهرية العلاقة؛ توصل الباحث إلي نتيجة مؤداها: رفض (عدم قبول) الفرض الرئيس الثاني. فرض العدم القائل "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني وبين جودة العمل الرقابي." وقبول الفرض الرئيس البديل القائل والذي يؤكد علي أن العلاقة بين المتغير المستقل x، المتغير التابع y، جوهرية إحصائياً "الانحدار معنوي"؛ وبالتالي فإن المتغير المستقل يفسر بعض التغيرات التي تحدث في المتغير التابع y.

- على إثر (عدم قبول) رفض الفرض الرئيس الثاني " فرض العدم" يمكن الإجابة على الجزء الثاني من هذا التساؤل الرئيس للبحث: "ما مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء المراجع الخارجي لمعيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" وتأثيره علي جودة العمل الرقابي؟ والتي تؤكد علي وجود تأثير لتطبيق

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي

والتزام واستيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي وإن كان بنسبة محدودة.

5/2 نتائج الدراسة التطبيقية.

استهدفت الدراسة التطبيقية التحقق من نتائج الدراسة الميدانية بشأن مايلي:
1/5/2 مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني".

1/ 1/5/2 الاستقراء التحليلي بشأن المسؤوليات العامة لأجهزة الرقابة المالية.

يري الباحث على إثر الاستقراء التحليلي لنصوص ومواد دستور جمهورية مصر العربية، وقانون الجهاز المركزي للمحاسبات، والقرارات واللوائح والتعليمات... وغيرها من الأمور ذات الصلة بالعمل الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات وأدائه المهني "عامة" ومتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" في شأن المسؤوليات العامة لأجهزة الرقابة المالية والتي تضم ثلاث متطلبات (3:1) وهي:
1- اعتماد جهاز الرقابة المالية وتنفيذه لقواعد السلوك المهني بما يتفق وهذا المعيار ويتولي تعميمه ويعزز الثقافة الأخلاقية بداخله.

2- تعد إدارة جهاز الرقابة المالية مثلاً يحتذى به بأفعالها المتوافقة والقيم الأخلاقية.

3- يطلب جهاز الرقابة المالية من جميع العاملين أن يكون سلوكهم يتفق والقيم والمبادئ المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني، ويقدم التوجيه والدعم اللازمين.

تعد هذه المتطلبات الثلاثة "مستوفاه كلياً" حيث يوفر الجهاز المركزي للمحاسبات لأعضائه والعاملين به قواعد وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع معيار الإنتوساي رقم (130) قواعد السلوك المهني يطلب فيها أن يكون سلوكهم يتفق والقيم والمبادئ المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني، ويقدم التوجيه والدعم اللازمين ليكون مصدر للثقة والأمانة والمصداقية ومثالاً يحتذى به بأفعاله المتوافقة والقيم الأخلاقية وذلك بناء علي:

- **قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (144) لسنة 1988 المعدل بالقانون 157 لسنة 1998 ؛** والذي فرض بمقتضى المواد أرقام (25؛26) بعض المحاذير على أعضائه بكافة الأطياف؛ منها: عدم جواز القيام بأى عمل آخر - بمرتب أو مكافأة أو بأية صورة من أى جهة أخرى - أو أى عمل يتعارض ومقتضيات وظائفهم أو يمس الاستقلال الواجب، وحظر تعيينهم فى الجهات محل رقابة الإدارات التي عملوا بها إلا بعد مضي ثلاث سنوات؛ كما أكدت المادة رقم (5) - بند 2/ط) على مراعاة أصول المهنة والالتزام بواجباتها. (القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998، 1998).

- **قرار رئيس الجمهورية رقم (196) لسنة 1999** بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتي تنظم شئون العاملين بالجهاز، ومنها الباب السادس والذي يختص ب: (واجبات العاملين وتأديبهم). (قرار قرار رئيس الجمهورية رقم 196 لسنة 1999، 1999، ص 58-66)

- **قرار رئيس الجهاز رقم (2102) لسنة 2009** باعتماد الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة؛ وألزمت المادة رقم (2) من القرار مراقبي الجهاز والمعنيين من قبله ... بهذا الميثاق. (قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009، 2009)

- دستور جمهورية مصر العربية 2014، فقد أكدت المادة رقم (218) على الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية المختصة بذلك ومنها الجهاز المركزي للمحاسبات، الإلتزام بالتنسيق فيما بينها في مكافحة الفساد، وتعزيز قيم النزاهة والشفافية، ضماناً لحسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام. وإبلاغ سلطات التحقيق المختصة بما تكتشفه من دلائل على ارتكاب مخالفات، أو جرائم. (دستور جمهورية مصر العربية 2014،2014).

وتفعيلاً لهذه الأدوات "القرارات والقوانين..." الملزمة للجهاز المركزي للمحاسبات؛ فقد أسفرت الممارسة العملية عما يلي:

- تتولى الإدارة المركزية للتفتيش الفني ورقابة الجودة مهمة التأكد من التزام أعضاء الجهاز بقواعد السلوك المهني من خلال الفحص المفاجيء على كافة الوحدات والعاملين بالجهاز للتحقق من التزامهم بأداب وسلوكيات الوظيفة وتوافر معايير جودة الأداء. وفي ذلك تنفيذ لقواعد السلوك المهني؛ وتعزيز الثقافة الأخلاقية بداخله.

- تتولى الإدارة المركزية للبحوث والتعليم المستمر عقد ورش عمل بشأن "سلوكيات عضو الجهاز"؛ و"أخلاقيات المهنة". وبذلك يقدم الجهاز التوجيه والدعم اللازمين.

- تتولى الإدارة المركزية للشئون القانونية التحقيق مع العامل إذا خالف الواجبات المنصوص عليه في لائحة العاملين بالجهاز؛ وتقوم إدارة الجهاز المركزي للمحاسبات بمعاينة الموظف تأديبياً وفقاً للعقوبات التأديبية المحددة في ذلك الشأن. وبذلك تعد إدارة الجهاز مثلاً يحتذى به بأفعالها المتوافقة والقيم الأخلاقية.

2/1/5/2 الاستقراء التحليلي بشأن القيم الأخلاقية على مستوى جهاز الرقابة المالية.

وعلى إثر الاستقراء التحليلي لنصوص ومواد دستور جمهورية مصر العربية، وقانون

الجهاز المركزي للمحاسبات، والقرارات واللوائح والتعليمات... وغيرها من الأمور ذات الصلة بالعمل الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات وأدائه المهني "عامة" ومتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" بشأن القيم الأخلاقية (النزاهة- الاستقلالية والموضوعية- الكفاءة- السلوك المهني- السرية والشفافية) على مستوى جهاز الرقابة المالية والتي - تضم تسع متطلبات (4-12) - تلاحظ مايلي:

4- يقوم جهاز الرقابة المالية بالتأكيد علي ودعم وتعزيز النزاهة؛ ويعد هذا المتطلب "مستوفي كلياً" على إثر الاستيفاء الكلي للمتطلبات الثلاثة السابقة؛ حيث يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالتنفيذ والحفاظ على نظام مراقبة الأخلاق؛ الذي يتألف من مجموعة متوازنة من التدابير والضوابط ذات الصلة بهذا المعيار معبر عنها ب"المسئوليات العامة لأجهزة الرقابة المالية" وهي "مستوفاه كلياً" بطبيعتها.

5- يعد جهاز الرقابة المالية مستقل فيما يتعلق بموقفه وإعداد تقاريره الرقابية والحكم الذاتي في إدارته، وله حرية التصرف الكامل في أداء وظائفه، بناء على إطار دستوري وقانوني وتنظيمي مناسب وفعال، ويعد هذا المتطلب "مستوفي كلياً".

وفي ذلك الشأن يتوافر لدي الجهاز المركزي للمحاسبات قوانين وتنظيمات موجهة يكون بموجبها مسؤولاً ومساءلاً، ويؤدي عمله الرقابي بناء على إطار دستوري / نظامي/ قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية وواقعية لهذا الإطار، والذي يحدّد بالتفصيل مدى استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة وذلك على النحو التالي:

- دستور جمهورية مصر العربية 2014، فقد أكدت بعض موادّه أرقام من (215):
(219) على هذه الأمور: كتمتع الجهاز المركزي للمحاسبات - كأحد الهيئات

المستقلة والأجهزة الرقابية- بالاستقلال الفني والمالي والإداري في ضوء قانون يصدر بتشكيله يحدد اختصاصاته ونظام عمله و ضمانات استقلاله وسائر أوضاعه، على أن يقدم تقارير سنوية إلى كل من رئيس الجمهورية ومجلس النواب ورئيس مجلس الوزراء فور صدورهما. وحددت المادة رقم (219) على وجه الخصوص دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على المال العام. (دستور جمهورية مصر العربية 2014،2014).

قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (144) لسنة 1988 المعدل بالقانون 157 لسنة 1998؛ وفي ذلك الشأن فقد أقرت المواد أرقام من (1:5): الباب الأول والثاني - باستقلالية الجهاز وحددت أهدافه ووظائفه واختصاصاته وسلطته في القيام بمهامه؛ وأوضحت المادتان رقما (27، 28): الباب السادس : أحكام عامة أن للجهاز موازنة مستقلة وتدرج رقماً واحداً في موازنة الدولة ويضع مكتب الجهاز القواعد الخاصة بتنظيم حسابات الجهاز وغير ذلك من الشؤون المالية والادارية؛ فضلاً عن أن لرئيس الجهاز السلطات المخولة للوزير ولوزير المالية المنصوص عليها في القوانين واللوائح فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بموازنة الجهاز وفي تنظيمه وإدارة اعماله؛ ونظمت المادة رقم (18) الباب الرابع " تقارير الجهاز" عملية اصدار التقارير ومحتواها ومواعيد اصدارها ورفعها لأصحاب المصلحة (مجالس إدارة الجهات الخاضعة للرقابة، مجلس النواب، وزارة المالية، رئيس الجمهورية ، رئيس مجلس الوزراء) (القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998،1998)

وتفعيلاً لهذه الأدوات "القرارات والقوانين..." الملزمة للجهاز المركزي للمحاسبات؛

فقد أسفرت الممارسة العملية عما يلي: أنه مع إحترام الامتثال للقوانين التي تصدرها السلطة التشريعية؛ لا يخضع الجهاز المركزي للمحاسبات لأي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية في بعض الأمور ذات الصلة بعمله الرقابي بل يتمتع بالسلطة الكافية للرقابة على أموال الدولة ولا تقييد حريته بشأن اختيار مواضيع الرقابة؛ تنظيم وإدارة جهازه الرقابي؛ إدارة ميزانيته وتخصيصها على النحو المناسب؛ رفع تقارير بشأن نتائج أعمالها الرقابية، وتقرير محتواها، وتحديد الوقت المناسب لرفعها ما لم يفرض القانون شروطاً مُعيّنة خاصة برفع التقارير بشكل بات معه هذا المتطلب "مستوفى كلياً".

6- يعتمد جهاز الرقابة المالية سياسات لضمان أن العاملين بمجال المراجعة لا يقومون بتطوير العلاقات مع الجهات الخاضعة للمراجعة بصورة تجعل استقلاليتهم أو موضوعيتهم في خطر. "مستوفى جزئياً".

ينبغي لأجهزة الرقابة المالية أن تضمن عدم قيام موظفيها بتكوين علاقات وثيقة مع الجهات الخاضعة للرقابة لكي تبقى موضوعية أو تبدو موضوعية؛ من خلال تطبيق سياسات وإجراءات لضمان تناوب/تدوير موظفي الرقابة الرئيسيين حيثما كان ذلك ممكناً للتخفيف من مخاطر الإعتياد على الجهة الخاضعة للرقابة؛ ونظم ذلك الشأن:

- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (1124) لسنة 2019 بشأن " تعديل بعض قواعد وشروط القيد في سجل مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات" الذي أكد في بعض مواده على: ألا يكون مراقب الحسابات أو أحد شركائه أو أحد الأعضاء بمكتبه أو أحد أقاربه حتى الدرجة الرابعة رئيساً أو عضواً بالجمعية العامة أو بمجلس إدارة شركة المساهمة التي يعين مراقباً لحساباته ، أو يشارك في إدارته

بأي صورة ..، أو أن يكون أي منهم رئيساً أو عضواً في لجنة المراجعة في هذه الشركة أو من المشتركين في تأسيسها أو من المستثمرين .. بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أو أن يكون لهم أي مصالح مباشرة أو غير مباشرة في هذه الشركة؛ وألا تزيد فترة قيام المراقب بمراجعة البنك الذي يعين مراقباً لحساباته على خمس سنوات متتالية، وألا تزيد فترة قيام أعضاء مكتب المحاسبة بمراجعة البنك على عشر سنوات متتالية، كما لا يجوز إعادة تعيين أي منهم مراقباً لحسابات هذا البنك مرة أخرى إلا بعد مضي خمس سنوات على الأقل. (قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (1124) لسنة 2019؛2019)

قرار رئيس الجهاز رقم (2102) لسنة 2009 باعتماد الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة والذي نص في بعض فقراته منها: الفقرة (20-7) "قسم المقدمة" والتي أوضحت من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن التآلف غير المهني مع العميل ارتباط المسؤولين عن فريق العمل لفترة طويلة بالعمل؛ والفقرة رقم (12-2) قسم الموضوعية والتي أكدت على ضرورة تجنب العلاقات التي تؤدي إلى تحيز الأحكام الشخصية المهنية أو التأثير عليها بصورة غير مبررة. وتلك الفقرة رقم (28-2) التي اشترطت على المحاسب المهني المزاول الذي يقدم خدمة التأكد أن يتمتع بالاستقلالية شكلاً وموضوعاً عن عميل التأكد .. للتعبير عن النتائج دون تحيز أو تعارض مصالح ... (قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009،2009).

وتفعيلاً لهذه الأدوات "القرارات والقوانين..." الملزمة للجهاز المركزي للمحاسبات؛ فقد أسفرت الممارسة العملية عمايلي:

- صدور منشور عام من مكتب رئيس الجهاز بتاريخ 1990/2/4 يوضح القواعد الأساسية الواجب مراعاتها تحقيقاً لرقابة أفضل وكان من بينها : عدم استمرار عضو الجهاز بأي إدارة من إدارات الجهاز في فحص ومراجعة جهة واحدة إلا لمدة ثلاث سنوات متعاقبة يتم بعدها إسناد جهة أخرى إليه من الجهات الخاضعة لرقابة تلك الإدارة؛ وهذا من شأنه يضمن التخفيف من مخاطر الاعتماد على الجهة الخاضعة للرقابة لوفاء أعضاء الجهاز بمسؤولياتهم المهنية.

- إرسال مكتب الجهاز بعض المكاتبات (دورياً) لإدارات مراقبة الحسابات والتي تفيد حظر رئيس الجهاز على الأعضاء الفنيين بالجهاز مراجعة جهات يعمل بها أقارب لهم حتى الدرجة الثالثة - تفعيلاً لقرار رئيس الجهاز رقم 606 لسنة 2018- وعلى إثر هذه المكاتبات يقوم بعض أعضاء الجهاز بالابلاغ عن وجود أقارب لهم في الجهات التي يتم مراجعتها من جانبه بشكل يضمن معه تجنب تضارب المصالح؛ دون البعض الآخر والذي يتعرض للمسائلة - حال اكتشاف ذلك - والمثول أمام جهات التحقيق وتوقيع الجزاءات المناسبة عليه - وفقاً لما نصت عليه لائحة العاملين - ونقله من هذه الجهة الخاضعة للرقابة لجهات أخرى. (قرار رئيس الجهاز رقم 606 لسنة 2018، 2018.)

- لا تتم عملية تناوب / تدوير موظفي الرقابة الرئيسيين بالشكل الكاف في بعض الإدارات - دون البعض الآخر - نظراً لتراجع أعداد أعضاء الجهاز الفنيين في ظل وقف التعيينات منذ عام 2011 مقترن بتزايد حالات تسرب العمالة لأسباب عديدة منها: التقاعد، الاستقالات، الوفاة؛ الانتداب؛ والإعارة بشكل بات هذا المتطلب "مستوفى جزئياً".

7- -عنا يسمح لجهاز الرقابة المالية تقديم خدمات استشارية أو أخرى غير المراجعة للجهة الخاضعة للمراجعة عليه توخي الحذر حتى لا تؤدي هذه الخدمات إلى تضارب

في المصالح، وألا تشتمل هذه الخدمات تولي مسؤوليات الإدارة. " مستوفي جزئياً". لا ينبغي - بصفة عامة - لأجهزة الرقابة المالية بأي شكلٍ من الأشكال أن تتدخل أو تعطي الإنطباع بأنها تتدخل في إدارة الجهات الخاضعة لرقابتها؛ وعندما يُسمح للمراجعين بتقديم استشارة أو خدمات غير رقابية لجهة خاضعة للرقابة، فإنّ عليهم توخي الحذر حتى لا تؤدي هذه الخدمات إلى تضارب في المصالح، والتأكد من أنّ هذه الإستشارة أو هذه الخدمات لا تشمل مسؤوليات أو سلطات إدارية، حيث يجب أن تبقى هذه المسؤوليات وهذه السلطات في حوزة إدارة الجهة الخاضعة للرقابة؛ وفي ذلك الشأن أوضحت القوانين والقرارات الصادرة والمنظمة للعمل الرقابي بالجهاز المركزي للمحاسبات مايلي:

- قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (144) لسنة 1988 المعدل بالقانون 157 لسنة 1998؛ استتنت المادة رقم (25) من الأعمال المحظور على رئيس الجهاز ..أو أى عضو القيام بها - حفاظاً للاستقلال الواجب - المساهمة في المجالات البحثية والعلمية وأعمال التدريب بشرط الحصول على تصريح من رئيس الجهاز ويكون صدور التصريح لرئيس الجهاز من رئيس الجمهورية. (القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998، 1998).

- قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009 باعتماد الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزاوى مهنة المحاسبة والمراجعة والذي نص في بعض فقراته منها: الفقرة رقم (20-5) قسم التهديدات وأدوات الحماية؛ من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها التهديدات ناتجة مراجعة ما تم اعداده بمعرفة المراجع هي القيام بخدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمات التأكيد؛ والفقرة رقم

(33) قسم 29 الاستقلالية عمليات خدمات التأكيد ؛ والتي أوصت بضرورة ضرورة الأخذ في الاعتبار التهديدات التي تواجه الاستقلالية إن وجدت حال تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات التأكيد إلى عميل المراجعة - والتي قد تنشأ عن هذه الخدمات. (قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009، 2009).

وفي هذا الشأن أسفرت الممارسة العملية عما يلي:

- تنظيم الإدارة المركزية للبحوث والتدريب المستمر دورات تدريبية وورش عمل في مجالات المحاسبة والمراجعة للعاملين بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات.

- اشتراك الجهاز من خلال أعضائه في بعض اللجان في الجهات التنفيذية الخاضعة للرقابة.. وغيرها مثل: لجان تقييم الشركات لدواعي الخصخصة؛ ولجنة الصناعة بمجلس النواب.

- انتداب بعض أعضاء الجهاز - كمستشارين وخبراء - في بعض الوزارات، ووحدات الجهاز الإداري للدولة.

- اعتماد مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات بالإقرارات الضريبية للجهات الخاضعة للرقابة.

على الرغم من وجود أدوات ملزمة للجهاز المركزي للمحاسبات بتطبيق هذا المعيار إلا أن الممارسة العملية أسفرت عن شمول الخدمات التي يقدمها الجهاز غير خدمات المراجعة على تولي مسئوليات الإدارة بشكل بات معه هذا المتطلب "مستوفي جزئياً".

8- يتبنى جهاز الرقابة المالية سياسات لضمان تنفيذ المهام المطلوبة قبل الموظفين ذوي المهارات المناسبة بنجاح... بما في ذلك وضع سياسات للتوظيف على أساس

الكفاءة؛ وتعيين فرق العمل ذوي الخبرة والتدريب والدعم المناسب؛ توفير الأدوات اللازمة لتعزيز المعرفة، ومعالجة تحديات بيئة القطاع العام. " مستوفي كلياً".

وفي ذلك الشأن تبني الجهاز المركزي للمحاسبات سياسات تضمن التنفيذ الناجح للمهام الرقابية من جانب أعضائه ذوي المهارات بناء علي مايلي:

قرار رئيس الجمهورية رقم (196) لسنة 1999 بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز؛ أفرد فصلاً مستقلاً "الفصل الثاني": التعيين؛ من الباب الأول؛ وأوضحت بعض مواده؛ أن يكون التعيين في أدنى الوظائف الفنية الرقابية من بين حملة المؤهلات الجامعية أو مايعادلها من مؤهلات تتفق وطبيعة عمله الرقابي عن طريق المسابقة العامة بحيث يُعين الناجحون في الامتحان المقرر لشغل الوظيفة حسب الأسبقية الواردة في الترتيب النهائي لنتائج الامتحان؛ وعلى أن يُوضَع تحت الاختبار لمدة ستة أشهر من تاريخ تسلمه العمل وتتقرر صلاحيته خلال هذه المدة؛ وفي حالة عدم صلاحيته يتم نقله إلى وظائف أخرى أو انتهاء خدمته وفق ما تقره لجنة شئون العاملين؛ فضلاً عن إمكانية تعيين عاملين بمكافآت شاملة في الوظائف التي تتطلب خبرات أو كفاءات خاصة أو يُعهد إلى بعض الخبراء والمستشارين من غير العاملين بالجهاز ببعض المهام التي يتطلبها سير العمل مقابل مكافأة شهرية أو اتعاب تحدد بقرار من مكتب الجهاز. كما أفرد القرار الفصل الثاني : البدلات والحوافز من الباب الثاني؛ وأقرت المادة رقم (21) منه على منح العاملين بوظائف الإدارة العليا ومجموعة الوظائف الفنية الرقابية بدل كتب ومراجع علمية ووفقاً للقواعد التي يضعها مكتب الجهاز تشجيعاً على البحث في كل ما هو جديد في مجال عمله الرقابي. (قرار قرار رئيس الجمهورية رقم 196 لسنة 1999، 1999)

قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (1300) لسنة 2008 بشأن اعتماد

المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى - معيار رقم (620) استخدام عمل خبير. (قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008؛ معيار المراجعة المصري رقم "620"، 2008)

وعلى إثر تفعيل هذا المتطلب؛ فقد أسفرت الممارسة العملية عما يلي:

- دأب الجهاز المركزي للمحاسبات على استقطاب حديث التخرج من خريجي كليات التجارة والحقوق أو ما يعادلها من مؤهلات تتفق وطبيعة عمله الرقابي الحاصلين على تقدير جيد جداً كحد أدنى؛ على أن يتم تعيينهم حسب الأسبقية الواردة في الترتيب النهائي لنتائج إمتحان المسابقة العامة التي يعقدها؛ وبذلك يكون الجهاز قد وضع سياسات للتوظيف والموارد البشرية على أساس الكفاءة؛ وجدير بالذكر أن التعيينات توقفت منذ المسابقة العامة لعام 2010؛ والتي تضمنت دفعات التخرج عن الأعوام من عام 2006 : 2009؛ وهذا شأن عام على مستوى معظم مؤسسات الدولة وليس الجهاز المركزي للمحاسبات فحسب.

- تشكيل الجهاز المركزي للمحاسبات لجنة قيد واختيار مراقبي الحسابات من خارج النطاق الحكومي تتلقى طلبات القيد في سجل مراقبي الحسابات ممن يزاولون المهنة الحرة من خارج نطاق القطاع الحكومي وفقاً للقواعد والشروط التي وضعها الجهاز؛ بشكل يضمن تعيين فرق العمل التي تمتلك الخبرات اللازمة لكل مهمة؛ وتوفير الموظفين الذين لديهم التدريب والدعم والإشراف المناسب لمراجعة شركات المساهمة الخاضعة لرقابة الجهاز.

- تشكيل الجهاز المركزي للمحاسبات لجنة قيد واختيار مراقبي الحسابات من خارج النطاق الحكومي تتلقى طلبات القيد في سجل مراقبي الحسابات ممن يزاولون المهنة الحرة من خارج نطاق القطاع الحكومي وفقاً للقواعد والشروط التي وضعها الجهاز؛ بشكل يضمن تعيين فرق العمل التي تمتلك الخبرات اللازمة لكل مهمة؛

وتوفير الموظفين الذين لديهم التدريب والدعم والإشراف المناسب لمراجعة شركات المساهمة الخاضعة لرقابة الجهاز .

- تزويد مكتبة الجهاز بأحدث الكتب والمراجع في المجالات المختلفة ذات الصلة بالعمل الرقابي.

- إصدار مجلة نصف سنوية تحت مسمى "مجلة الرقابة الشاملة" تتضمن موجز بأهم القوانين والقرارات وكذا الكتب الدورية الصادرة عن وزارة المالية والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة والهيئة القومية للتأمين الاجتماعي؛ وأحدث المراجع العلمية التي وردت لمكتبة الجهاز؛ وملخص لرسائل الماجستير والدكتوراه المعدة من جانب أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات.

- يوفر الموقع الإلكتروني للجهاز المركزي للمحاسبات على شبكة الإنترنت صفحة "المكتبة الإلكترونية" وتضم : مكتبة الجهاز ومكتبة القوانين والقرارات

وفي ذلك الشأن: ضماناً لتوفير الأدوات اللازمة لتعزيز المعرفة وتبادل المعلومات.

- نظمت الإدارة المركزية للبحوث والتدريب والتعليم المستمر دورات تدريبية وورش عمل تضم موضوعات مختلفة لمعالجة التحديات الناتجة عن التغيرات في بيئة العمل الرقابي؛ فعلى إثر التحول الرقمي بالوزارات والهيئات ووحدات الجهاز الإداري تم تنفيذ دورات وبرامج تدريبية في مجالات منظومتي: نظام إدارة المعلومات المالية

الحكومية " Government Financial Management Information System (GFMIS) System" بالهيئات الموازنية؛ ونظام الدفع الإلكتروني " Government payment system" (GPS) لتدريب أعضاء الجهاز على التعااطي مع النظام

والرقابة الإلكترونية لمخرجاته؛ ومع صدور القانون رقم (6) لسنة 2022 باصدار قانون المالية الموحد وتركيزه على موازنة البرامج والأداء؛ تضمنت الخطة التدريبية للعام 2023/2022 دورات تدريبية فى مجال موازنة البرامج والأداء.

وعلى إثر القوانين والقرارات المنظمة من جانب؛ وما أسفرت عنه الممارسة العملية من جانب آخر فى ذلك الشأن يتضح الاتفاق مع ما نص عليه هذا المتطلب بشكل بات هذا المتطلب "مستوفى كلياً".

9- يعد جهاز الرقابة المالية على علم بمستوى السلوك المهني المتوقع من قبل أصحاب المصلحة على النحو المحدد في قوانين ولوائح واتفاقيات المجتمع المطبق فيها. "مستوفى كلياً"

يشمل السلوك الذي يتفق مع السلوك المهني على التصرف بطريقة من شأنها أن تجعل الطرف الثالث على معرفة بالمعلومات ذات الصلة؛ ولتعزيز أعلى معايير السلوك المهني وتحديد الأنشطة التي لا تتفق مع هذا المعيار؛ ينبغي أن يوفر جهاز الرقابة المالية توجيهات بشأن السلوك المتوقع وتنفيذ ضوابط لرصد وتحديد وحل التناقضات.

وفي ذلك الشأن اعتماد الجهاز المركزي للمحاسبات قواعد السلوك المهني وتولى تعميمه وتنفيذه بما يتفق وهذا المعيار؛ ويطلب من جميع العاملين أن يكون سلوكهم يتفق والقيم والمبادئ المنصوص عليها في قواعد السلوك المهني ويقدم التوجيه والدعم اللازمين بشكل باتت معه إدارة الجهاز مثلاً يحتذى به بأفعالها المتوافقة والقيم الأخلاقية على النحو الموضح بشأن المسؤوليات العامة لأجهزة الرقابة المالية والتي تضم ثلاثة متطلبات "مستوفاه كلياً" على إثر توافر أدوات ملزمة ومفعلة بشكل باتت معه هذا المتطلب "مستوفى كلياً".

10- يقوم جهاز الرقابة المالية بالموازنة بين السرية المتعلقة بالمراجعة وغيرها من

- المعلومات مع الحاجة إلي الشفافية والمساءلة. "مستوفي جزئي"
11- يقوم جهاز الرقابة المالية بإنشاء نظام ملائم للحفاظ علي سرية البيانات
الحساسة حسب الحاجة. "مستوفي كلياً"
12- يثبت جهاز الرقابة المالية أن أى من الأطراف المتعاقدة لتنفيذ أعماله تخضع
لاتفاقيات سرية مناسبة. "مستوفي كلياً"

تختص المتطلبات الثلاث السابقة (10؛11؛12) بالحفاظ على سرية البيانات؛
وفي ذلك الشأن يتعين على جهاز الرقابة المالية - بصفة عامة- تحقيق التوازن
بين حصول العموم على المعلومات وبين سرية أدلة الإثبات؛ وأن يضمن أن
تعاقد مع أطراف خارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة لا يعرض مبادئ
المساءلة والشفافية لأية شبهة وأن يتم اخضاع العقود لاتفاقيات ملائمة حول
السرية؛ وقد نظم ذلك:

- دستور جمهورية مصر العربية 2014، فقد نصت المادة رقم (217) على
تقديم الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية ومنها: الجهاز المركزي للمحاسبات
تقارير سنوية إلى كل من رئيس الجمهورية، ومجلس النواب، ورئيس مجلس
الوزراء... على أن تنشر هذه التقارير على الرأي العام. (دستور جمهورية
مصر العربية 2014، 2014).

- قرار رئيس الجمهورية رقم (196) لسنة 1999 بشأن إصدار لائحة العاملين
بالجهاز والتي تنظم شئون العاملين بالجهاز. الباب السادس ، الفصل الأول:
واجبات العاملين ، مادة 54 بند (3 : 5) وتحدد كيفية الحفاظ على سرية
المعلومات. (قرار رئيس الجمهورية رقم 196 لسنة 1999، 1999)
- قرار رئيس الجهاز رقم (2102) لسنة 2009 باعتماد الميثاق العام المصرى

لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة (حسم التعارض الأخلاقي والسلوكي بند 10 - 20، السرية، تعارض المصالح)؛ كما أكدت الفقرة (14-5) قسم 14 "السرية" على أنه يتعين على المحاسب المهني على غرار "جهاز الرقابة المالية" اتخاذ كافة الخطوات المعقولة لضمان أن فريق العمل التابع له؛ يحترم الواجب المنوط بالمحاسب المهني بشأن الحفاظ على السرية. فضلاً عما نصت عليه المادة (2) من القرار أن على مراقبي الحسابات بالجهاز والمعيّنون من قبل الجهاز الالتزام بما ورد بالميثاق ومنها: سرية البيانات.

(قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009، 2009).

- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (40) لسنة 2014 بشأن قواعد وشروط قيد واختيار مراقبي الحسابات ممن يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومي ؛ ونص في المادة رقم (2) على مراقب الحسابات ومعاونيه الالتزام بمعايير المراجعة وآداب المهنة ومنها سرية المعلومات.

(قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (40) لسنة 2014؛ 2014)

- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008 بشأن اعتماد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى معيار رقم (620) استخدام عمل خبير. وأكدت الفقرة (11) على أنه من بين الأمور التي يجب أن تكون موضحة في صورة تعليمات مكتوبة من المنشأة للخبير هي: سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة. (قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008؛ معيار المراجعة المصري رقم "620"، 2008)

وفي هذا الشأن أسفرت الممارسة العملية عن تَمَسُّك إدارة الجهاز المركزي للمحاسبات بمبدأ سرية التقارير وعدم الإفصاح للرأي العام عن أية معلومات بشأن نتائج عملية الرقابة؛ والاكتفاء بعرض نتائج تقاريره الرقابية على مجلس النواب "باعتباره وكيلًا عن الشعب" - تفعيلاً لمواد الدستور؛ وقانون الجهاز - على أن يقوم

الأخير باستجواب الحكومة بشأن تصرفاتها ونتائج قراراتها وأوجه القصور في أدائها معبراً بذلك عن الرأي العام.

ويري الباحث؛ أنه تحقيقاً للشفافية والمساءلة - وفقاً لما نص عليه معيار رقم (120) " الشفافية والمساءلة"- ينبغي لجهاز الرقابة المالية توفير تقاريره بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة (مثل الملخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحفية)؛ على أن يقوم جهاز الرقابة المالية بقياس مدى ظهوره لدى العموم ونتائجه وتأثيره من خلال التغذية العكسية من مصادر خارجية؛ فضلاً عن ضرورة تواصله بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أي أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته؛ وأن يحرص ليكون مرئياً على الساحة العامة (2019, "140", ISSAI , INTOSAI). وهذا ما لم يتم بالجهاز المركزي للمحاسبات؛ مقترناً بعدم الإشارة في قانون إنشائه على نشر التقارير على الرأي العام بما يتوافق مع ما ورد في دستور جمهورية مصر العربية في هذا الشأن؛ خاصة وأن هناك حد أدنى للإفصاح عن المعلومات يفرضه الدستور تحقيقاً للشفافية من جانب؛ ومساءلة الحكومة حال تقصيرها في أداء الدور المنوط به من جانب آخر، وأن المعلومات والبيانات ملك للشعب والإفصاح عنها من مصادرها المختلفة حق مكفول لكل مواطن بشكل بات معه المتطلب رقم (10) "مستوفي جزئياً".

حظرت إدارة الجهاز المركزي للمحاسبات على أعضاء الجهاز الحصول على نسخة إلكترونية من تقريره- بعد الانتهاء من إعداده- الإ بموافقة رسمية من جانب إدارته بناء على طلب يقدمه معد التقرير مدعوماً بالأسباب؛ وبناء على خطاب موجه من إدارته إلى الإدارة المسؤولة عن نظم معلومات الحاسب" إدارة الشبكات"؛ ومع اقتران حظر الحصول على التقارير بالنص صراحة على اتخاذ كافة الخطوات المعقولة

لضمان أن فريق العمل يحافظ على السرية؛ ويعد ذلك من قبيل إنشاء نظام ملائم للحفاظ على سرية البيانات الحساسة بشكل بات معه المتطلب رقم (11) "مستوفي كلياً".

التزام مراقب الحسابات وفريق العمل المعاون باعتباره طرفاً متعاقداً لتنفيذ أعمال الجهاز بالسرية التامة بمقتضى اتفاقيات سرية منقح عليها بخطاب التكليف بشكل بات معه المتطلب رقم (12) "مستوفي كلياً".

3/1/5/2 الاستقراء التحليلي بشأن القيم الأخلاقية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية.

وعلى إثر الاستقراء التحليلي لنصوص ومواد دستور جمهورية مصر العربية، وقانون الجهاز المركزي للمحاسبة، والقرارات واللوائح والتعليمات... وغيرها من الأمور ذات الصلة بالعمل الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبة وأدائه المهني "عامة" ومتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" بشأن القيم الأخلاقية (النزاهة- الاستقلالية والموضوعية- الكفاءة- السلوك المهني- السرية والشفافية) على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية والتي - تضم ثمانية متطلبات (13: 20) - تلاحظ مايلي:

13- يحرص العاملون بجهاز الرقابة المالية على ممارسة المسؤوليات واستخدام الصلاحيات والمعلومات المتاحة من أجل المصلحة العامة، ولا تستخدم وظائفها للحصول على امتيازات أو منافع شخصية لهم أو لأطراف ثالثة. " مستوفي جزئياً "

ينبغي ألا يُفشي مراجعو جهاز الرقابة المالية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء العملية الرقابية إلى طرف ثالث، سواءً كان ذلك كتابياً أو شفويًا، إلا إذا كان الهدف

من هذا الإقضاء الإستجابة إلى المسؤوليات القانونية لجهاز الرقابة المالية أو غيرها من المسؤوليات المتعارف عليها بصفقتها جزءاً من الإجراءات الاعتيادية التي يقوم بها جهاز الرقابة المالية أو تطبيقاً للقوانين ذات الصلة. و ألا يستعملوا مناصبهم الرسمية لأغراض شخصية وأن يتجنبوا العلاقات التي تنطوي على مخاطر الفساد أو التي قد تثير شكوكاً حول نزاهتهم.

14- يعد العاملون بجهاز الرقابة المالية ممن لا يُشهد لهم بارتكاب شبهة فساد في الاستقلالية والموضوعية الناتج عن التحيز السياسي والمشاركة في الإدارة والمصلحة المالية، والعلاقات الشخصية، باعتبارها تهديدات قد تفسد استقلاليتهم أو موضوعيتهم . " مستوفي جزئياً "

ينبغي على مراجعي جهاز الرقابة المالية أن يكون سلوكهم بعيداً عن كل المآخذ في جميع الأوقات وفي كافة الظروف؛ فمن الضروري أن يكونوا مستقلين ومتجردين، ليس بالفعل فقط، ولكن في الظاهر أيضاً. حيث يمكن أن تتضرر الاستقلالية مثلاً بالمشاركة في الأمور التي يكون لهم فيها مصلحة ثابتة أو بالضغط الخارجية أو بالمعاملات الشخصية أو المالية التي قد تتسبب في تضارب في المصالح. ومن الأهمية بمكان أن يحافظوا على استقلاليتهم عن التأثير السياسي حتى يتسنى لهم أن يؤديوا مسؤولياتهم الرقابية بتجرد. فمن المهم أن يضعوا نصب أعينهم، حيثما قاموا أو نوا القيام بأنشطة سياسية التأثير الذي قد يكون لهذه الأنشطة على قدرتهم على الوفاء بواجباتهم المهنية بتجرد. فإذا تم السماح لهم بالمشاركة في الأنشطة السياسية، فينبغي أن يدركوا أن هذه الأنشطة قد تؤدي إلى تضارب مع مهنتهم.

15- يقوم العاملون بجهاز الرقابة المالية بإبلاغ الإدارة عن أي علاقات ومواقف

ذات صلة التي قد تشكل تهديداً للاستقلالية أو الموضوعية. " مستوفي جزئياً"
ينبغي على مراجعي جهاز الرقابة المالية تحديد وتقييم ومواجهة التهديدات التي
تؤثر على نهج الالتزام بالمبادئ الأساسية بدلاً من مجرد الالتزام بمجموعة
القواعد المحددة التي قد تكون إلزامية من أجل تحقيق الصالح العامة.

تختص المتطلبات الثلاث السابقة (13؛14؛15) بالقيم الأخلاقية: النزاهة؛
الاستقلالية والموضوعية؛ وقد نظم في ذلك الشأن:

- **قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (144) لسنة 1988 المعدل بالقانون
157 لسنة 1998؛** والذي فرض بمقتضى المواد أرقام (25) بعض المحاذير
على أعضائه بكافة الأطياف؛ منها: عدم جواز القيام بشراء أو استئجار أو أن
يؤجر أو يبيع شيئاً من أموال الدولة أو الحصول على ميزة خاصة من التعامل
مع القطاع العام أو أي جهة تخضع لرقابته ولا يسري هذا الحظر في التعامل
الذي يتم طبقاً لقواعد عامة تسري على الكافة.
(القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998، 1998)

- **قرار رئيس الجهاز رقم (2102) لسنة 2009** باعتماد الميثاق العام المصري
لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة؛ حيث نظم قسم (11)
النزاهة؛ قسم (20) التهديدات وأدوات الحماية؛ قسم (28) الموضوعية كافة
الخدمات؛ وقسم (29) الاستقلالية وخدمات التأكيد كل الأمور ذات الصلة.
وأوضح الميثاق في قسم 1: المقدمة والمبادئ الأساسية أنه قد ينتج عن
الظروف التي يعمل في ظلها المحاسب المهني تهديدات محددة لنهج الالتزام
بالمبادئ الأساسية؛ ويتعين عليه عندما يدرك أو يتوقع أي ظروف أو علاقات

من شأنها أن تثنيه عن الالتزام بالمبادئ الأساسية - في حالة عدم استطاعته تطبيق أدوات الحماية المناسبة- عدم الاستمرار والاعتذار عن تقديم الخدمة.

(قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009، 2009، صفحات متفرقة).

- قرار رئيس الجمهورية رقم (196) لسنة 1999 بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتي تنظم شئون العاملين بالجهاز. ونظم الباب السادس، الفصل الأول: واجبات العاملين ، مادة 54 بند (3 : 5) مجموعة الأمور ذات الصلة بسرية البيانات؛ بينما حظرت على أعضاء الجهاز الفنيين والإداريين الانضمام إلى أي من الأحزاب السياسية. (قرار رئيس الجمهورية رقم 196 لسنة 1999، 1999).

وفي هذا الشأن أسفرت الممارسة العملية عما يلي:

- حفاظ المراجعين على استقلاليتهم عن التأثير السياسي وذلك بعدم انضمامهم إلى الأحزاب السياسية بما يسمح لهم من أداء مسؤولياتهم الرقابية بتجرد؛ وفي حالة انضمام أحد أعضاء الجهاز لأي حزب سياسي يقوم علي الفور بتقديم استقالته.

- تجاوز قلة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات مقتضيات الواجب الوظيفي، وسلوكهم في تصرفاتهم مسلماً لا يتفق والإحترام الواجب للوظيفة العامة- في ضوء نتائج الدراسة الاستطلاعية؛ منها: التوسط في تعيين أبنائهم بشركات خاضعة لرقابتهم؛ وفي ذلك استخدام لمناصبهم الرسمية لأغراض شخصية " أي الحصول على امتيازات أو منافع شخصية لهم أو لأطراف ثالثة" بالمخالفة للمادة رقم (25) من قانون الجهاز والتي تحظر على أعضاء الجهاز الحصول على

ميزة خاصة من التعامل مع أي جهة تخضع لرقابته؛ وعدم تضمين الإقرارات المقدمة منهم بشأن الأقارب العاملين بالجهات محل رقابة الإدارة أسماء أبنائهم؛ وكذا ذكر بيانات مخالفة للحقيقة بالمخالفة لأحكام قرار رئيس الجهاز رقم 606 لسنة 2018 ؛ فضلاً عن احتفاظ أحد أعضاء الجهاز بأصول بعض المستندات الخاصة بعمل مكلف به بالمخالفة للبند رقم (5) من المادة رقم (54) سالف الذكر والتي تحظر الاحتفاظ بأي أوراق رسمية حتى ولو كانت خاصة بهمة مكلف بأدائها عضو الجهاز .

وعلى إثر تجاوز قلة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات مقتضيات الواجب الوظيفي، وسلوكهم في تصرفاتهم مسلكاً لا يتفق والإحترام الواجب للوظيفة العامة باتت المتطلبات الثلاثة أرقام (13؛؛1514)- على الرغم من وجود أدوات ملزمة بتطبيقها - "مستوفاه جزئياً" .

16- يؤدي العاملون بجهاز الرقابة المالية عملهم وفقاً لمتطلبات المهنة؛ ووفقاً للمعايير المعمول بها؛ مع بذل العناية المهنية الواجبة بدقة وفي الوقت المناسب. " مستوفي كلياً

ينبغي على مراجعي جهاز الرقابة المالية أن يلتزموا بالمبادئ الأساسية وبالمعايير الرقابية المتفق عليها عموماً في تنفيذ عملياتهم الرقابية؛ بحيث تعتمد الآراء والتقارير فقط على الإثباتات التي يتم الحصول عليها وتجميعها طبقاً للمعايير الرقابية الخاصة بجهاز الرقابة المالية؛ وأن يراعوا العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ العمليات الرقابية والإشراف عليها وعند إعداد التقارير المتعلقة بها وأن يستخدموا الطرق والممارسات بأعلى جودة ممكنة .

17- يقوم العاملون بجهاز الرقابة المالية بتطوير معارفهم ومهاراتهم لمواكبة تطورات

بيئتهم المهنية من أجل أداء وظائفهم علي النحو الأمثل. "مستوفي كلياً"

ينبغي على مراجعي جهاز الرقابة المالية أن يكونوا ملمين بالمعايير الرقابية المناسبة وبالسياسات والإجراءات والممارسات وكذلك بالأساليب والقواعد المحاسبية وبالإدارة المالية؛ مع الالتزام دوماً بتحديث وتحسين المهارات المطلوبة للوفاء بمسؤولياتهم المهنية. ويختص المتطلبان (16؛17) بالقيم الأخلاقية: الكفاءة المهنية وقد نظم في ذلك الشأن:

- قرار رئيس الجمهورية رقم (196) لسنة 1999 بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتي تنظم شئون العاملين بالجهاز؛ نظم الباب السادس، الفصل الأول: واجبات العاملين، في المادة (54 - بندا1) والتي أكدت على ضرورة أن يؤدي العامل العمل المنوط به بنفسه بدقة وأمانة وأن يخصص وقت العمل الرسمي لأداء واجبات وظيفته.

(قرار رئيس الجمهورية رقم 196 لسنة 1999، 1999).

- قرار رئيس الجهاز المركزي (للمحاسبات رقم 1563) لسنة 2015 بشأن إصدار لائحة التدريب المستمر لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات والعاملين به؛ نصت المادة رقم (2) على أهداف نظام التدريب المستمر: تنمية المهارات ... لأعضاء الجهاز والعاملين به؛ تأهيل أعضاء الجهاز لحسن مباشرة الأعمال التي توكل إليهم كل فيما يخصه؛ ضمان استمرار تحسين جودة العمل الرقابي بما ينعكس علي جودة التقارير الرقابية للجهاز ؛ تمكين أعضاء الجهاز من الاطلاع علي أهم وأحدث المستجدات والتقنيات المتقدمة في كافة المجالات المرتبطة بمجالات عمل الجهاز؛ ورفع كفاءة العاملين بالجهاز للقيام بأعمالهم بفعالية.

(قرار رئيس الجمهورية رقم 1563 لسنة 2015، 2015)

- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (2102) لسنة 2009 باعتماد الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة؛ حيث أكد قسم 13 "الكفاءة المهنية والعناية الواجبة" في على مبدأء الكفاءة المهنية والعناية الواجبة وما تفرضها من التزامات على المحاسب المهني من: اكتساب الكفاءة المهنية، والمحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول عميل المراجعة (الجهة الخاضعة للرقابة) على الخدمة المهنية المطلوبة منه عن طريق الوعي والدراية المستمرة بالتطورات في مجال المحاسبة والمراجعة، واتخاذ خطوات لضمان أن من يعملون تحت إشرافه بصفة مهنية (فريق المراجعة) لديهم التدريب المناسب والإشراف المناسب، فضلاً عن العمل بمثابرة وفقاً للمعايير الفنية عند تقديم الخدمة المهنية. (قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009، 2009).

وفي هذا الشأن أسفرت الممارسة العملية عما يلي:

- يؤدي العاملون بالجهاز المركزي للمحاسبات - بصفة عامة - عملهم وفقاً للمعايير المعمول بها "المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى" ؛ ووفقاً للميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة؛ مع بذل العناية المهنية الواجبة بدقة وفي الوقت المناسب.
- السعي الدؤوب للإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر على تحقيق الهدف الأسمى الذي أنشئت من أجله وهو تأهيل وتنمية مهارات أعضاء الجهاز والعاملين به، وضمان استمرارية تحسين جودة العمل الرقابي.
- السعي الدؤوب للإدارة المركزية للتفتيش الفني ورقابة الجودة نحو المساهمة في رفع كفاءة أداء الأعضاء الفنيين ونشر الوعي المهني وثقافة الجودة بينهم من خلال

المذكرات والمكاتبات الصادرة عنهم بشأن ملاحظاتهم على التقارير والمهام الرقابية التي خضعت للرقابة من جانبه تحسناً لجودة التقارير الرقابية "خاصة" والعمل الرقابي "عامة" بالجهاز.

- اجتياز عدد كبير من أعضاء الجهاز لاختبارات المنظمات المهنية المحلية مثال: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية؛ والدولية مثل: معهد المحاسبين الإداريين بأمريكا؛ ومعهد المراجعين الداخليين بأمريكا وحصولهم علي عضويتها بشكل شخصي.

- حصول عدد كبير من أعضاء الجهاز على درجتي الماجستير والدكتوراه (أكاديمي؛ مهني) بشكل شخصي.

- ابتعاث الجهاز لبعض أعضائه للولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة للحصول عدد علي "درجة الماجستير في إدارة الأعمال" في تخصصات مختلفة مثال : نظم المعلومات الإدارية؛ الإدارة الإستراتيجية.

- إيفاد الجهاز عضو من أعضائه - سنوياً - للحصول على درجة زمالة كلية الدفاع الوطني للموظفين الحكوميين من أكاديمية ناصر العسكرية.

- إيفاد الجهاز لعدد اثنين من أعضائه - سنوياً - للحصول على دورات متقدمة فى الإحصاء من الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء.

- إيفاد الجهاز عضو من أعضائه - سنوياً - للحصول على درجة للحصول على درجة الماجستير الأكاديمي في الحوكمة ومكافحة الفساد من الأكاديمية الوطنية لمكافحة الفساد التابعة لهيئة الرقابة الإدارية وبالتعاون مع كلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة القاهرة.

- إيفاد الجهاز لعدد كبير من أعضائه إلى المعهد الأمني للتنمية البشرية التابع

لوزارة الداخلية لاجتياز دورة تدريبية بشأن "السلوك التكنولوجي للعاملين بالجهاز الإداري للدولة" في إطار بروتوكول التعاون مع وزارة الإتصالات وتكنولوجيا المعلومات لتنفيذ خطة التطوير المؤسسي للتهيئة لاستيعاب مشروعات التحول الرقمي واستدامتها.

- إيفاد الجهاز بعض أعضائه للالتحاق بالبرامج التدريبية التي ينظمها المركز الدولي لنظم المعلومات والمراجعة تحت رعاية حكومة الهند في إطار برنامج التعاون الفني والاقتصادي الهندي. وهذا من شأنه يبرز مدى التزام المراجعين على الدوام بتحديث وتحسين المهارات المطلوبة.

وأخيراً وعلى إثر القرارات الصادرة في هذا الشأن مقترنة بما أسفرت عنه الممارسة العملية بات المتطلبان (16؛17) بشأن القيم الأخلاقية: الكفاءة المهنية "مستوفياً كلياً".

18- يمثل العاملون بجهاز الرقابة المالية للقوانين واللوائح والاتفاقيات الخاصة بالبيئة التي يعملون بها؛ والتوجيهات الخاصة بسلوكهم التي وضعها جهازهم الرقابي ولا تنخرط في سلوك من شأنه التشكيك في الجهاز الرقابي. "مستوفياً كلياً"

ينبغي على مراجعي جهاز الرقابة المالية أن يفهموا بصورة جيدة المبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تخضع لها عمليات الجهة الخاضعة للرقابة، وأن يكون سلوكهم مهنيًا دائماً وأن يطبقوا معايير مهنية عالية في أداء أعمالهم بما يسهم في تنفيذ مسؤولياتهم بكفاءة، وأن يتجنبوا كل العلاقات مع مديري وموظفي الجهة الخاضعة للرقابة وغيرها من الأطراف التي تنطوي على مخاطر الفساد أو التي قد تثير شكوكاً حول موضوعيتهم واستقلاليتهم؛ وأن لا يستعملوا مناصبهم

الرسمية لأغراض شخصية والتي قد تؤثر على السلوك المستقل أو الظهور بالسلوك المستقل أو تسيء إلى هذه القدرة أو تهددها؛ ونظم ذلك الشأن:

- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (1300) لسنة 2008 بشأن اعتماد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى؛ فقد تناول معيار المراجعة المصري رقم (250) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية؛ فضلاً عن تناول معيار المراجعة المصري رقم (315) "تفهم بيئة المنشأة وتقييم مخاطر التحريف الهام" (بيئة الجهة الخاضعة للرقابة التي يعملون بها).

(قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008؛ معياري المراجعة المصري رقمي، 250، 315، 2008)

- قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (144) لسنة 1988 المعدل بالقانون 157 لسنة 1998؛ والذي فرض بمقتضى المواد أرقام (25؛26) بعض المحاذير على أعضائه بكافة الأطياف على النحو السابق إيضاحه من قبل. (القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998، 1998).

- قرار رئيس الجمهورية رقم (196) لسنة 1999 بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتي تنظم شئون العاملين بالجهاز؛ نظم الباب السادس، الفصل الأول: واجبات العاملين، في المادة (54) والتي أكدت على ضرورة مراعاة العامل أحكام القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها الجهات الرئاسية المختصة وحظرت على العامل أداء أى عمل لا يتفق واستقلال وكرامة الوظيفة أو إفشاء أمور عمله

السرية. (قرار رئيس الجمهورية رقم 196 لسنة 1999، 1999). وفي هذا الشأن أسفرت الممارسة العملية عن امتثال أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات للقوانين واللوائح والإتفاقيات الخاصة بالبيئة التي يعملون بها؛ وإمتثال السواد الأعظم بالتوجيهات الخاصة بسلوكهم التي وضعها جهازهم الرقابي ولا ينخرطوا في سلوك من شأنه التشكيك في الجهاز الرقابي؛ وتجاوز وخروج قلة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات عن مقتضيات الواجب الوظيفي، وسلوكهم في تصرفاتهم مسلماً لا يتفق والإحترام الواجب للوظيفة العامة عن النحو الذي أسفرت عنه نتائج الدراسة الاستطلاعية؛ ويعتقد الباحث أن مثل هذه الأمور هي مجرد سلوكاً فردياً لا يمكن تعميمه بشكل بات هذا المتطلب بشأن القيم الأخلاقية: "السلوك المهني". "مستوفى كلياً"

19- لا يكشف العاملون بجهاز الرقابة المالية عن أى معلومات مكتسبة نتيجة لعملهم دون سلطة مناسبة ومحددة، ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني أو واجب للقيام بذلك. "مستوفى كلياً"

20- يحافظ العاملون بجهاز الرقابة المالية على السرية المهنية أثناء وبعد انتهاء عملهم، ولا تستخدم معلومات سرية لتحقيق مكاسب شخصية أو لصالح طرف ثالث. "مستوفى كلياً"

يتعين ألا يُفشي مراجعو جهاز الرقابة المالية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء العملية الرقابية، إلا استجابة إلى المسؤوليات القانونية لجهاز الرقابة المالية أو غيرها من المسؤوليات المتعارف عليها أو تطبيقاً للقوانين ذات الصلة. وألا يستخدموها كوسيلة لضمان منفعة شخصية لأنفسهم أو تعطي امتيازاً غير عادل أو غير معقول لغيرهم (أفراد أو منظمات أخرى).

يختص المتطلبان (19؛ 20) بالقيم الأخلاقية: "السرية والشفافية" وقد نظم في ذلك

الشأن:

- قرار رئيس الجمهورية رقم (196) لسنة 1999 بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتي تنظم شئون العاملين بالجهاز؛ نظم الباب السادس، الفصل الأول: واجبات العاملين، في المادة (54) حظرت الفقرات (3،4،5) على عضو الجهاز إفشاء أمور عمله بحكم وظيفته إذا كانت سرية أو بموجب تعليمات تقتضي بذلك ويظل الالتزام قائماً حتى لو ترك الخدمة، أو الاحتفاظ لنفسه بأصل أي ورقة من الأوراق الرسمية أو نزع هذا الأصل من الملفات المخصصة لحفظه ولو كانت تخص عملاً كلف به شخصياً.

(قرار رئيس الجمهورية رقم 196 لسنة 1999، 1999).

- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (2102) لسنة 2009 باعتماد الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة؛ حيث أكد قسم 14 " السرية" على مراعاة المحاسب المهني السرية في أعماله؛ وحظر عليه استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية للمحاسب المهني أو الغير. وألا يفصح عنها دون تصريح صريح ومحدد أو عندما يكون هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يعطيه الحق بالكشف عنها وذلك في الحالات التالية: أن يسمح القانون أو عميل المراجعة (الجهة الخاضعة للرقابة) بالإفصاح؛ أن يكون الإفصاح مطلباً قانونياً (كتقديم مستندات أو أدلة في سياق دعاوي قانونية، أو الإفصاح لجهات عامة متخصصة عن انتهاكات لقوانين أصبحت معلنة) وجود واجب أو حق مهني للإفصاح مع عدم حظر القانون لذلك في حالة الالتزام بفحص الجودة الخاصة بأى جهة مهنية؛ أو

الاستجابة إلى استفسار أو تحقيق تجربة جهة زميلة أو جهة رقابية؛ أو لحماية المصالح المهنية للمحاسب في الدعاوي القانونية؛ أو بغرض الالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الاخلاقية. (قرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009، 2009).

وفي هذا الشأن أسفرت الممارسة العملية عما يلي:

- انتداب بعض أعضاء الجهاز إلى جهات التحقيق لإبداء الرأي الفني - بحكم وظيفته - في المسائل المتعلقة بما تجرّيه سلطات التحقيق في شأن قضايا الفساد؛ قضية فساد "هدايا مؤسسة الأهرام"؛ قضية القمح الفاسد" وذلك تفعيلاً لهذا المتطلب والذي يقتضي عدم إفشاء المراجعون للمعلومات التي يحصلون عليها أثناء عملهم إلى طرف ثالث، إلا إذا كان ذلك استجابة للمسؤوليات القانونية للجهاز الأعلى للرقابة أو تطبيقاً للقوانين ذات الصلة.
- التزام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وحفاظهم على السرية المهنية أثناء وبعد انتهاء عملهم، ولا تستخدم معلومات سرية لتحقيق مكاسب شخصية أو لصالح طرف ثالث؛ باستثناء بعض الحالات الفردية - وفقاً لنتائج الدراسة الاستطلاعية- التي خرجت عن مقتضيات الواجب الوظيفي، وسلكت في تصرفاتها مسلكاً لا يتفق والاحترام الواجب للوظيفة العامة؛ والتي لا يمكن تعميمها بشكل بات هذا المتطلبان بشأن السرية والشفافية "مستوفاه كلياً".

2/5/2 مدي تأثير استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي.

يمكن للباحث في ذلك الشأن؛ الاعتماد على الواقع التطبيقي باستقراء بعض ملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات - المدرجة بتقاريره الرقابية والمستندة إلى "قواعد السلوك المهني"- والتي هي انعكاس لجودة عمله الرقابي " أدائه المهني" معبراً عنه ب: مؤشرات جودة العمل الرقابي: وذلك على النحو التالي:

■ مؤشر جودة العمل الرقابي: "إضافة تحسينات على أداء الجهات الخاضعة للرقابة".

تعد "إضافة تحسينات على أداء الجهات الخاضعة للرقابة" مؤشراً واضحاً على جودة الأداء المهني لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات على إثر الالتزام بالعناية المهنية الواجبة كأحد متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"؛ وفي ذلك الشأن يقدم الباحث مثلاً توضيحياً على إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات:

أسفرت عملية المتابعة والفحص - التي أجرتها إحدى الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء بالجهاز المركزي للمحاسبات - لإحدى الشركات العاملة في مجال النقل الجوي عن العام المالي 2018/2017 عند انخفاض عدد العمالة بنحو 23 عاملاً ونسبة 7,9% مقارنة بالعام المالي 2017/2016 نتيجة استقالة 22 عاملاً بالوظائف التخصصية، الأمر الذي أثر بالسلب "بالخفض" على كل من: أعداد رحلات الطيران بنسبة 15,3%، وعدد ساعات التشغيل بنسبة 17,6%، وأعداد الركاب بنسبة 12,3% بشكل عجزت معه الجهة عن تحقيق المستهدف من إيرادات النشاط للعام المالي 2018/2017 سوي بنسبة 78,5% . وقد أوصى الجهاز بضرورة دراسة أسباب تقديم الاستقالات والعمل على اتخاذ الإجراءات اللازمة لسد العجز وتدعيم الوظائف. (الجهاز المركزي للمحاسبات، تقرير متابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لشركة مصر للطيران للخطوط الداخلية والإقليمية "إكسبريس"، 2018)

وبناء على توصية الجهاز أوضحت الجهة الخاضعة للرقابة أن استقالة عدد 22

عاملاً بالوظائف التخصصية هم من أطقم قيادة الطائرات "أفراد الركب الطائر" وذلك لانخفاض مرتباتهم مقارنة بشركات الطيران الأخرى في ظل ارتفاع سعر صرف الدولار الأمريكي. وتنفيذاً لهذه التوصية؛ اتخذت الجهة الإجراءات اللازمة لتوفير عدد الأطقم اللازمة للتشغيل بتدعيم تلك الوظائف خلال العام المالي 2019/2018 عن طريق زيادة قيمة وحدات التكلفة (مقابل المصروفات والانتقالات الفعلية خارج القاعدة) للسادة أفراد الركب الطائر، وبناء عليه تم عودة عدد 14 طياراً (خلال الفترة من أغسطس 2018 - نوفمبر 2018) ممن قدموا استقالاتهم وإجازات قبل ذلك. كما تم إصدار إعلان خارجي خلال شهر أكتوبر 2018 لطلب تعيين عدد 60 طياراً تحت التدريب. (وزارة الطيران المدني، الشركة القابضة لمصر للطيران، الرد علي تقرير متابعة وتقويم أداء شركة مصر للطيران للخطوط الداخلية والإقليمية "إكسبريس" عن العام المالي 2018/2017، 2018).

على إثر هذه الإجراءات تحسنت نتائج أعمال الجهة خلال العام المالي التالي 2019/2018؛ حيث حققت صافي أرباح نشاط بنحو 65,288 مليون جنيه مقابل قيمة مقدرة بنحو 22,276 مليون جنيه؛ وبزيادة قدرها 43,012 مليون جنيه ونسبة 193,1%؛ وبذلك بات إضافة تحسينات على أداء تلك الجهة أمراً واقعياً ومؤشراً علي جودة عمله الرقابي "أدائه المهني" على إثر بذل أعضائه العناية المهنية الواجبة كأحد متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) قواعد السلوك المهني. (الجهاز المركزي للمحاسبات، تقرير متابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء لشركة مصر للطيران للخطوط الداخلية والإقليمية "إكسبريس"، 2019).

■ مؤشر جودة العمل الرقابي: "تحقيق رقابة فعالة علي المال العام."

يعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات آلية أساسية من آليات الرقابة في جمهورية مصر العربية والتي تعمل على حماية المال العام، فهدفه الأساسي: تحقيق الرقابة على

أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في قانون انشائه؛ بشكل بات تحقيق رقابة فعالة علي المال العام مؤشر لجودة أدائه المهني؛ على إثر الالتزام بمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني"؛ وفي ذلك الشأن يقدم الباحث مثلاً توضيحياً بإحدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات:

أسفرت عملية المتابعة والفحص- التي أجرتها الإدارة المركزية للرقابة المالية على البنوك- على أحد البنوك الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات خلال العام المالي 2017/2016 عن اتخاذ اللجنة الإدارية العليا بالبنك قرار بالموافقة على تجديد التعاقد لمدة عام مع كل من: شركة بوبا العالمية بتكلفة نحو 107 ألف يورو للعلاج الطبي للعاملين بالبنك للمستوي الوظيفي A & B. وشركة إيجي ميد للرعاية الصحية بتكلفة قدرها 6250 ألف جنيه للعاملين كافة، وتتحدد التكلفة النهائية بناءً على العدد الفعلي المؤمن عليه خلال فترة التغطية؛ وتحليل بيانات التكلفة تبين استئثار العاملين بالمستوي الوظيفي A & B (7 عاملين وأزواجهم أو زوجاتهم فئة A وعدد 32 عاملاً فئة B) على خدمات مميزة من شركة بوبا بمتوسط تكلفة للفرد بلغت أكثر من 30 ألف جم سنوياً، بينما بلغ متوسط تكلفة الرعاية الطبية من شركة إيجي ميد نحو 8 آلاف جنيه سنوياً للعامل الواحد، الأمر الذي يشير إلي عدم مراعاة الإدارة المسؤولة عن الرعاية الطبية لاقتصادية تكلفة رعاية العاملين؛ وقد أوصى الجهاز بالتعاقد مع شركة واحدة للرعاية الطبية على أن يتم منح مزايا علاجية تختلف باختلاف الدرجة الوظيفية لتجنيب البنك تحمل تكاليف علاجية كبيرة. (الجهاز المركزي للمحاسبات، تقرير مراقب الحسابات عن الميزانية في

2016/6/30 لبنك تنمية الصادرات، 2016).

وتنفيذاً لهذه التوصية؛ اتخذت اللجنة الإدارية العليا بالبنك قرار بالموافقة على تجديد التعاقد لمدة عام مع شركة إيجي ميد للرعاية الصحية بشكل حقق وفورات في تكلفة علاج العاملين؛ وبذلك بات كل من: تحقيق رقابة فعالة على المال العام؛ وإضافة تحسينات على أداء الجهات الخاضعة للرقابة أمراً واقعياً كمؤشرات لجودة عمله الرقابي "أدائه المهني" على إثر بذل أعضائه العناية المهنية الواجبة كأحد متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) قواعد السلوك المهني.

■ مؤشرات جودة العمل الرقابي: "تفهم دور الجهاز المركزي للمحاسبات وتعزيز قيمته في المجتمع؛ و"إحداث فارق في حياة المواطن من خلال التجاوب مع تحدياتهم ومقابلة توقعاتهم".

يعد تفهم دور الجهاز المركزي للمحاسبات وتعزيز قيمته في المجتمع من قبل أصحاب المصلحة مؤشراً واضحاً على جسامته العبء الموكل به باعتباره جهاز الرقابة المالية بجمهورية مصر العربية كجهاز مستقل فيما يتعلق بموقفه وإعداده لتقاريره الرقابية كأحد متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) قواعد السلوك المهني؛ وعلى إثر هذا الدور ألزم القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون 157 لسنة 1998 في الفقرة (5) من المادة رقم (18) الجهاز المركزي للمحاسبات بتقديم أي تقارير يطلبها مجلس الشعب "مجلس النواب حالياً".

ويذكر الباحث في ذلك الشأن؛ بعض المهام الرقابية - والتي كُلف الجهاز بمراجعتها وفحصها - من جانب أحد من السادة: رئيس الجمهورية أو رئيس مجلس النواب أو رئيس مجلس الوزراء - مثال: أزمة احتكار حديد التسليح؛ أزمة انتشار وباء إنفلونزا الطيور؛ حادث انهيار صخرة الدويقة، أزمة رغيف الخبز؛ أزمة القمح الفاسد؛ تقييم منظومة الغزل والنسيج على النحو السابق إيضاحه من قبل؛ ونظراً

لارتباط هذه الموضوعات بجمهور المواطنين، وتمس حياتهم اليومية، باتت تقارير الجهاز تُحدث فارق في حياة المواطنين، وتؤكد على قيمة ومنافع الجهاز المركزي للمحاسبات في المجتمع المصري ومؤشراً لجودة عمله الرقابي على إثر كونه مستقلاً كجهاز للرقابة المالية وله حرية التصرف في أدائه لوظائفه بناء على سياسات تكفل له استقلاليتته وموضوعيته عند أدائه لأعماله.

■ مؤشرات جودة العمل الرقابي: زيادة الثقة في تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات؛ وإضافة الثقة في القوائم المالية للجهات الخاضعة للرقابة.

تضمن تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر عن الإدارة المركزية للرقابة المالية على النقابات والاتحادات - بشأن المخالفات التي شابت عمليتي شراء وإحلال وتجديد المركب السياحي العائم الثابت فرعون النيل (1) بالنادي النهري للمحامين بالمعادي التابع لصندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للنقابة العامة للمحامين - إسناد عملية "رفع كفاءة الباخرة العائمة التابعة للنادي" نظراً لحالتها الفنية التي لا تصلح للاستخدام في الأغراض المخصصة لها بالحالة التي عليها إلي شركة السعدني للمقاولات البحرية والإنشاءات المعدنية باعتباره أنسب العروض. وقد أسفرت عملية المتابعة والفحص عن عدم انتهاء الشركة من تنفيذ الأعمال المسندة إليها حتى تاريخه 2020/12 على الرغم من أن مدة تنفيذ العقد (5 شهور ونصف) تبدأ من 2019/3/2 وتنتهي في 2019/8/16 مما أضع على النقابة القيمة الإيجارية مقابل حق الاستغلال والإدارة للمركب خلال عامي 2019؛2020؛ وقيام شركة السعدني بشكل منفرد دون الرجوع إلى النقابة بتقطيع المركب القديم بالكامل وبيعه خرده والاستيلاء على قيمتها بدعوى عدم صلاحية أي جزء من أجزائها لإعادة استخدامه في المركب الجديد؛ فضلاً عن صورية الإجراءات التي تمت من قبل النقابة في عملية الإسناد، ومخالفة العقد المبرم مع

شركة السعدني لما هو وارد بالملذكرة المعدة لدراسة عروض الأسعار المقدمة من الشركات. وأوصى الجهاز: بضرورة تحديد المسؤولية بشأن هذه المخالفات مع مراعاة تطبيق غرامات التأخير المقررة وفقاً لعقد الاتفاق المبرم مع الشركة وقدرها خمسة آلاف جنيه عن كل يوم تأخير بعد فوات المدة المتفق عليها. (الجهاز المركزي للمحاسبات، تقرير بشأن المخالفات التي شابت عملتي شراء وإحلال وتجديد المركب السياحي العائم الثابت فرعون النيل(1) بالنادي النهري للمحامين بالمعادي، 2021)

وعلى إثر هذه الملاحظات الواردة بالتقرير وتنفيذاً لهذه التوصية؛ تقدمت نقابة المحامين بطلب إنذار لصاحب ومدير الشركة والتبنيه بضرورة تسليم المركب طبقاً للشروط والمواصفات المتفق عليها؛ وكذا سداد قيمة تعويضية - متضمنة الشرط الجزائي - مقابل تحمل النقابة أضرار جسيمة؛ مع تجديد الشرط الجزائي اليومي إلى أن يتم تسليم المركب بالمواصفات المتفق عليها بالتعاقد خلال 15 يوماً من تاريخ الإنذار والا ستضطر النقابة لاتخاذ كافة الإجراءات القانونية ضده والكفيلة بإعادة حقها. (محكمة البدرشبين الجزئية، قلم محضري البدرشين، 2021)

وعلى إثر هذا الإجراء؛ بات استخدام أعضاء الجهاز للطرق والممارسات بأعلى جودة ممكنة في تنفيذ عملياتهم الرقابية كأحد صور استيفاء متطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني " يزيد من الثقة في التقارير الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات كمؤشر لجودة عمله الرقابي ؛ ومن ثم اعتماد الجهات الخاضعة للرقابة على ماورد بها من ملاحظات وتنفيذ ما قدمته من توصيات في الحصول على حقوقه من قبل المتعاملين معها؛ فضلاً عن إضافة الثقة في القوائم المالية لهذه الجهات- والتي خضعت للمراجعة والفحص من جانب الجهاز- ومن ثم إمكانية الاعتماد عليها من جانب المقرضين والمستثمرين والملاك ... وغيرهم من أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات المختلفة.

على إثر ما تقدم؛ وفي ضوء نتائج الدراسة التطبيقية في هذا الشأن بات وجود تأثير

واضح لتطبيق واستيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي أمراً واقعياً انعكس في الأثر الملموس لملاحظات وتوصيات الجهاز المدرجة في تقاريره على أداء الجهات الخاضعة للرقابة "خاصة" والمجتمع "عامة" بما يضمن تحقيق رقابة فعالة على المال العام.

6/2 المطابقة بين نتائج الدراستين (الميدانية والتطبيقية)

1/6/2 بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني".

يمكن للباحث إجراء مقارنة بين نتائج الدراستين (الميدانية؛ والتطبيقية) للوقوف على مدى التطابق بينهما بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني علي النحو المبين بالجدول رقم(10) التالي.

1/1/6/2 في شأن المسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة.

حيث تلاحظ:

اتفاق نتائج الدراستين بشأن المتطلبات أرقام (1؛2؛3)؛ حيث بلغت نسب موافقة على الاستيفاء الكلي وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية (78 %؛ 68,1 %؛ 81,3 %) على التوالي مقترنة بحالة مستوفى كلياً وفقاً لنتائج الدراسة التطبيقية على إثر توافر أدوات ملزمة للجهاز بتطبيقها / تفعيلها مقترن بممارسات فعلية تطبيقية لنصوص ومواد أدوات الالتزام.

2/1/6/2 في شأن القيم الأخلاقية على مستوى جهاز الرقابة المالية.

حيث تلاحظ:

- اتفاق نتائج الدراساتين بشأن المتطلبات أرقام (4؛5؛9؛11؛12)؛ حيث بلغت نسب موافقة على الاستيفاء الكلي وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية (5،83%؛ 5،72%؛ 6،62%؛ 7،74%؛ 3،70%) على التوالي وهي نسب فوق متوسطة ومرتفعة، مقترنة بحالة مستوفى كلياً وفقاً لنتائج الدراسة التطبيقية على إثر توافر أدوات ملزمة للجهاز بتطبيقها / تفعيلها مقترن بممارسات فعلية تطبيقية لنصوص ومواد أدوات الالتزام.

تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130)
" قواعد السلوك المهني " على جودة العمل الرقابي

جدول رقم (10)*

مقارنة بين نتائج الدراستين (الميدانية؛ والتطبيقية) بشأن مدى تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للحسابات وممثليه لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني

القيم الأخلاقية الأساسية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية								المسئوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة والقيم الأخلاقية الأساسية على مستوى جهاز الرقابة المالية											المتطلبات الأخلاقية			
20	19	18	17	16	15	14	13	10	7	6	12	11	9	8	5	4	3	2	1	المتطلب		
89	93,4	91,2	54,9	75,8	62,6	78	68,1	89	78	56	70,3	74,7	62,6	42,9	72,5	83,5	81,3	68,1	78	نسبة الموافقة على استيفائه كلياً		
مستوفي كلياً				مستوفي جزئياً				مستوفي جزئياً			مستوفي كلياً											الحالة

*المصدر: من إعداد الباحث من واقع نتائج الدراستين (الميدانية؛ والتطبيقية) ببناء على التحليل الإحصائي والاستقراء التحليلي للواقع العملي.

- **اختلاف نسبي** بين نتائج الدراستين بشأن المتطلب رقم (6) حيث حقق نسب موافقة على الاستيفاء الكلي وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية بلغت 56%؛ وهي نسبة فوق المتوسطة بجانب نسب موافقة على الاستيفاء الجزئي 25,3% (أرجعها البعض إلي تواجد بعض أعضاء الجهاز لفترات طويلة بالجهات الخاضعة للرقابة بشكل يؤدي إلى تألف غير مهني مع الجهة ويعرض استقلاليتهم وموضوعيتهم للخطر)؛ مقترنة بحالة مستوفى جزئياً وفقاً لنتائج الدراسة التطبيقية؛ نظراً لعدم توافر أحد شروط الاستيفاء الكلي للمتطلب؛ وهو عدم تفعيل الأدوات الملزمة بالتطبيق؛ حيث أسفرت الممارسة العملية عن إجراء عملية التناوب/تدوير موظفي الرقابة الرئيسيين لا تتم بالشكل الكافي في بعض الإدارات .

- **اختلاف بين نتائج الدراستين** بشأن المتطلب رقم (7) حيث حقق نسب موافقة على الاستيفاء الكلي وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية بلغت 78%؛ وهي نسبة مرتفعة نسبياً مقترنة بحالة مستوفى جزئي وفقاً لنتائج الدراسة التطبيقية؛ ويعتقد الباحث أن نتيجة الدراسة التطبيقية هي أقرب إلي الواقع؛ نظراً لعدم توافر أحد شروط الاستيفاء الكلي للمتطلب؛ وهو عدم تفعيل الأدوات الملزمة بالتطبيق؛ حيث أسفرت الممارسة العملية عن اشمال هذه الخدمات على تولى مسؤوليات الإدارة كاعتماد مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات الإقرارات الضريبية للجهات الخاضعة للرقابة.

- **اتفاق نسبي** بين نتائج الدراستين بشأن المتطلب رقم (8) حيث حقق نسب موافقة على الاستيفاء الكلي وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية بلغت 42,9%؛ ولكنها نسبة منخفضة جداً (مقترنة بنسبة 37,4% مستوفى جزئي؛ ونسبة 19,8% غير مستوفى) أرجعها البعض إلي عدم إجراء تعيينات منذ عام 2011 بشكل

حال دون وجود سياسات واضحة للتوظيف؛ فضلاً عن تأخر استجابة إدارة الجهاز لمستجدات بيئة الأعمال الرقمية بشكل أثر بالسلب على مهارات أعضائه في تنفيذ المهام الرقابية المطلوبة؛ مقترنة بحالة **مستوفى كلياً** وفقاً لنتائج الدراسة التطبيقية؛ ويعتقد الباحث أن نتيجة الدراسة التطبيقية هي أقرب إلي الواقع؛ نظراً لتوافر شروط الاستيفاء الكلي للمتطلب وهي توافر أدوات ملزمة للجهاز بتطبيقها / تفعيلها مقترن بممارسات فعلية تطبيقية لنصوص ومواد أدوات الالتزام؛ كما أن عدم وجود وضوح سياسات التوظيف إنما يرجع لعدم وجود تعيينات في الوقت الحالي وهذا واقع عام على معظم مؤسسات الدولة بما فيها الجهاز المركزي للمحاسبات.

- **اختلاف النتائج** بين الدراستين بشأن المتطلب رقم (10) حيث حقق نسب موافقة على الاستيفاء الكلي وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية بلغت 89% وهي **نسب مرتفعة** مقترنة بحالة **"مستوفى جزئي"** وفقاً لنتائج الدراسة التطبيقية؛ ويعتقد الباحث أن نتيجة الدراسة التطبيقية هي أقرب إلي الواقع؛ نظراً لعدم توافر الجانب الآخر من شروط الاستيفاء الكلي للمتطلب؛ وهو عدم تفعيل الأدوات الملزمة بالتطبيق؛ حيث أسفرت الممارسة العملية عن عدم توافر مقتضيات الشفافية والمساءلة وفقاً لما ورد في معيار الشفافية والمساءلة رقم (140) بشكل حال دون التوازن بين سرية نتائج المراجعة والشفافية والمساءلة.

3/1/6/2 في شأن القيم الأخلاقية على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية.

حيث تلاحظ:

- **اتفاق نتائج الدراستين** بشأن المتطلبات أرقام (16؛17؛18؛19؛20)؛ حيث

حققت نسب موافقة على الاستيفاء الكلي وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية بلغت (75,8%؛ 54,9%؛ 91,2%؛ 93,4%؛ 89%) على التوالي مقترنة بحالة **مستوى كلياً** وفقاً لنتائج الدراسة التطبيقية على إثر توافر أدوات ملزمة للجهاز بتطبيق / تفعيل هذه المتطلبات ومقترن بممارسات فعلية تطبيقية لنصوص ومواد أدوات الالتزام؛ وقد أرجع بعض أفراد العينة انخفاض نسبة الموافقة على الاستيفاء الكلي البالغة 54,9% للمتطلب رقم (17) إلي مجموعة أسباب؛ أثبت الباحث ضعفها على النحو السابق إيضاحه في الدراسة الميدانية؛ ولذلك يميل الباحث إلى تقبل نتيجة الدراسة التطبيقية فهي أقرب إلي الواقع؛ نظراً لتوافر شروط الاستيفاء الكلي لهذا المتطلب وهي توافر أدوات ملزمة للجهاز بتطبيق / تفعيل هذا المتطلب ومتعددة مقترنة بممارسات فعلية تطبيقية خصبة بشأنه تفعيلاً لنصوص أدوات الالتزام على النحو السابق إيضاحه.

- **اختلاف نتائج الدراساتين** بشأن المتطلبات أرقام (13؛14؛15) ذات الصلة بالنزاهة؛ الاستقلالية والموضوعية ؛ حيث حققت نسب موافقة فوق المتوسطة **والمرتفعة** على الاستيفاء الكلي وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية بلغت (68,1%؛ 78%؛ 62,6%) على التوالي مقترنة بحالة **مستوى جزئياً** وفقاً لنتائج الدراسة التطبيقية على الرغم من وجود أدوات ملزمة بتطبيقها نظراً لعدم توافر الجانب الآخر من شروط الاستيفاء الكلي للمتطلب؛ وهو عدم تفعيل الأدوات الملزمة بالتطبيق؛ حيث أسفرت الممارسة العملية عن تجاوز قلة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات مقتضيات الواجب الوظيفي، وسلوكهم في تصرفاتهم مسلكاً لا يتفق والإحترام الواجب للوظيفة العامة.

2/6/2 بشأن مدي تأثير استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك

المهني" على جودة العمل الرقابي.

تلاحظ اتفاق نتائج الدراساتين؛ حيث أسفرت الدراسة الميدانية عمايلي:

- إجماع الآراء بالموافقة بدرجة عالية- وفقاً للإحصاء الوصفي- على وجود تأثير واضح لتفعيل الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" انعكس في مجموعة مؤشرات لجودة العمل الرقابي؛ باستثناء مؤشر جودة الأداء المهني" العمل الرقابي رقم (4).
- وجود علاقة جوهرية إحصائياً "الانحدار معنوي"؛ بين المتغير المستقل X ، المتغير التابع Y - وفقاً للإحصاء الاستدلالي- حيث يفسر المتغير المستقل بعض التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y ؛ ومن ثم وجود تأثير لتطبيق والتزام واستيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي- لمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي وإن كان بنسبة محدودة.

وأكدت نتائج الدراسة التطبيقية على نتائج الميدانية في هذا الشأن حيث بات وجود تأثير واضح لتطبيق واستيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي أمراً واقعياً انعكس في الأثر الملموس- لملاحظات وتوصيات الجهاز المدرجة في تقاريره - على أداء الجهات الخاضعة للرقابة "خاصة" والمجتمع "عامة" بما يضمن تحقيق رقابة فعالة على المال العام.

3- نتائج وتوصيات البحث ودراسات وأبحاث مقترحة.

1/3 نتائج البحث:

أسفرت نتائج الدراسة الميدانية عمايلي:

- رفض (عدم قبول) الفرض الرئيس الأول " فرض العدم" القائل ب " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات "عينة الدراسة" بشأن مدي تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني "؛ وقبول الفرض الرئيس البديل". والذي يؤكد علي تطبيق والالتزام واستيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم (130) "قواعد السلوك المهني" استيفاءً كلياً.

- رفض (عدم قبول) الفرض الرئيس الثاني. فرض العدم القائل ب " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أو التزام أو استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات (شاملاً رئيس الجهاز والأفراد العاملين مباشرة أو بالتعاقد لمزاولة العمل نيابة عن الجهاز) باعتباره المراجع العام الخارجي لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني وبين جودة العمل الرقابي". وقبول الفرض الرئيس البديل والذي يؤكد علي أن العلاقة بين المتغير المستقل X، المتغير التابع Y، جوهرية إحصائياً "الانحدار معنوي"؛ وبالتالي فإن المتغير المستقل يفسر بعض التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y . ومن ثم وجود تأثير لتفعيل "تطبيق والالتزام واستيفاء" الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه- باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات لمعيار الإنتوساي رقم

(130) "قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي وإن كان بنسبة محدودة.

بينما أسفرت المقارنة بين نتائج الدراسة التطبيقية بنتائج الدراسة الميدانية عما يلي:

- **اتفاق** نتائج الدراستين بشأن المتطلبات أرقام (1؛2؛3)؛(4؛5؛9؛11؛12)؛(16؛17؛18؛19؛20) حيث تراوحت نسب موافقة على الاستيفاء الكلي بين (1,68% : 3,81%)؛(6,62% : 5,83%)؛ (9,54% : 4,93%) على التوالي مقترنة بحالة مستوفى كلياً.
- موافقة على الاستيفاء الكلي 56%؛ مقترنة بحالة مستوفى جزئياً نظراً لعدم تفعيل الأدوات الملزمة بالتطبيق.
- **اختلاف** النتائج بين الدراستين بشأن المتطلب رقم (7) حيث حقق نسب موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 78%؛ مقترنة بحالة مستوفى جزئي لعدم تفعيل الأدوات الملزمة بالتطبيق.
- **اتفاق نسبي** بين نتائج الدراستين بشأن المتطلب رقم (8) حيث حقق نسب موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 42,9% مقترنة بحالة مستوفى كلياً.
- **اختلاف** النتائج بين الدراستين بشأن المتطلب رقم (10) حيث حقق نسب موافقة على الاستيفاء الكلي بلغت 89% مقترنة بحالة "مستوفى جزئي"؛ لعدم تفعيل الأدوات الملزمة بالتطبيق.
- **اختلاف** النتائج بين الدراستين بشأن المتطلبات أرقام (13؛14؛15) حيث حققت نسب موافقة على الاستيفاء الكلي تراوحت بين (6,62% : 78%) مقترنة بحالة مستوفى جزئياً لعدم تفعيل الأدوات الملزمة بالتطبيق.

- وتجدر الإشارة إلى ميل الباحث - على إثر المطابقة بين نتائج الدراستين - نحو تقبل نتائج الدراسة التطبيقية فهي أقرب إلي الواقع.
- اتفاق نتائج الدراستين بشأن تأثير استيفاء الجهاز المركزي للمحاسبات وممثليه - باعتباره المراجع العام الخارجي - لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (130) " قواعد السلوك المهني" على جودة العمل الرقابي.

2/3 توصيات البحث:

- يوصي الباحث القائمين على أمر الجهاز المركزي للمحاسبات بضرورة:
- التطبيق التام لسياسات وإجراءات تناوب/تدوير الأعضاء الفنيين كلما أمكن ذلك للتخفيف من مخاطر الاعتياد على الجهة الخاضعة للرقابة.
 - فصل مقار عمل إدارات مراقبات الحسابات عن الجهات الخاضعة للرقابة؛ أو مباشرة عملية الفحص بمقر الجهاز كلما أمكن وفقاً للمصلحة العامة.
 - توخي الحذر عند تقديم خدمات استشارية أو أخرى غير المراجعة للجهات الخاضعة للمراجعة بحيث لا تشمل هذه الخدمات تولي مسؤوليات الإدارة.
 - اتخاذ الإجراءات القانونية تجاه كل من ثبت تعيينه في الجهات محل رقابة الإدارات التي عمل بها قبل مُضي ثلاث سنوات على تركه العمل في تلك الإدارة.
 - تغليظ العقوبات التأديبية على عضو الجهاز الذي يثبت استعماله لمنصبه الرسمي لأغراض شخصية.
 - الإعلان عن الوظائف الخالية خاصة الوظائف الفنية الرقابية - عن طريق المسابقة العامة - كلما أمكن ذلك لسد العجز الشديد في القوى العاملة.
 - إعطاء أولوية بشأن تعيين أبناء العاملين من أعضاء الجهاز - دون الإخلال بشروط المسابقة العامة - بشكل يحول دون استعمال القلة منهم

-
-
- لمنصبهم الرسمي في تعيين أبناءهم بالجهات الخاضعة للرقابة.
 - تحسين دخول العاملين من أعضاء الجهاز بشكل يضمن لهم حياة كريمة تحول دون سلوك القلة منهم في تصرفاتهم مسلماً لا يتفق والإحترام الواجب للوظيفة العامة.
 - تفعيل شعار "الجهاز في قلب الأحداث" بتنفيذ مهام وإصدار تقارير رقابية تتعلق بجمهور المواطنين بشكل يضمن إحداث فارق في حياتهم اليومية ويقابل تتوقعاتهم.
 - إعادة النظر في قانون إنشائه على أن تتسق مواده مع الدستور الحالي وخاصة فيما يتعلق بترسيخ حرية تداول المعلومات.
 - تضمين القانون الجديد آليات الإفصاح عن المعلومات للمواطنين؛ وتحديد نطاق الاستثناءات الواردة على قاعدة الإفصاح في ضوء معايير واضحة تحدد ما هو سري وما هو غير سري.
 - الاستجابة السريعة لمستجدات بيئة الأعمال الرقمية بما يسمح بتطبيق المراجعة الإلكترونية بالجهات الخاضعة للرقابة.
 - توفير آليات فعالة لمتابعة تنفيذ التوصيات ورفع التقارير من أجل التأكد من أنّ الجهات الخاضعة للرقابة تتعاطى بطريقة صحيحة مع ملاحظات الجهاز وتوصياته.
 - يوصي الباحث أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بضرورة:
 - عدم استخدام مناصبهم الرسمية في التوسّط في تعيين أبنائهم بالشركات الخاضعة لرقابتهم.

- تحري الدقة في كتابة الإقرارات المقدمة منهم بشأن الأقارب العاملين بالجهات محل رقابة الإدارة التي يعملون بها حتى الدرجة الثالثة.
 - عدم الاحتفاظ بأصول المستندات الخاصة بفحص المهام الرقابية ولو كانت خاصة بهمة مكلف بأدائها عضو الجهاز.
 - عدم مزاوله المهنة لغير جهة العمل دون إذن من السلطة المختصة. يوصي الباحث الجهات الخاضعة للرقابة بضرورة:
 - التعاطي بطريقة صحيحة مع الملاحظات المدرجة بتقارير الجهاز وتنفيذ التوصيات والإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو حول مبررات عدم اتخاذ تلك الإجراءات.
- 3/3 دراسات وأبحاث مقترحة.**
- مدى تفعيل المراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (110) "الاستقلالية" وأثره علي جودة الأداء المهني.
 - معيار الانتوساي رقم (120) الشفافية والمساءلة بين أدوات الالتزام وآليات التنفيذ؛ "دراسة حالة".

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- 1- الجهاز المركزي للمحاسبات (2018). تقرير متابعة وتقييم أداء شركة مصر للطيران للخطوط الداخلية والإقليمية "إكسبريس" عن العام المالي 2018/2017، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع النقل الخارجي - النقل الجوي، القاهرة.
- 2- _____ (2019). تقرير متابعة وتقييم أداء شركة مصر للطيران للخطوط الداخلية والإقليمية "إكسبريس" عن العام المالي 2018/2017، الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الخدمات العامة، قطاع النقل الخارجي - النقل الجوي، القاهرة.
- 3- _____ (2016) . تقرير مراقب الحسابات عن الميزانية في 2016/6/30 لبنك تنمية الصادرات، الإدارة المركزية للرقابة على البنوك، القاهرة.
- 4- _____ (2021)، تقرير بشأن المخالفات التي شابت عمليتي شراء وإحلال وتجديد المركب السياحي العائم الثابت فرعون النيل(1) بالنادي النهري للمحامين بالمعادي، الإدارة المركزية للرقابة المالية على النقابات والاتحادات، مجموعة عمل نقابة المحامين، القاهرة.
- 5- _____ (2008). قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (1300) لسنة 2008 بشأن اعتماد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، القاهرة.
- 6- _____ (2014). قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (40) لسنة 2014 بشأن قواعد وشروط قيد واختيار مراقبي الحسابات ممن يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومي، القاهرة.
- 7- _____ (2015). قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (1563) لسنة 2015 بشأن إصدار لائحة التدريب المستمر لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات والعاملين به؛ القاهرة.
- 8- _____ (2018). قرار رئيس الجهاز رقم 606 لسنة 2018، بشأن ضوابط عمل أعضاء الجهاز والعاملين به من ذوي القرباة داخل وخارج الجهاز"، القاهرة.
- 9- _____ (2009). قرار رئيس الجهاز رقم (2102) لسنة

2009 باعتماد الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، القاهرة.

10- قرار رئيس الجهاز المركزي

للمحاسبات رقم (1124) لسنة 2019 بشأن " تعديل بعض قواعد وشروط القيد في سجل مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات"، القاهرة.

11- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (2014).

مبادرة تنمية الإنترنت، بيان التزام الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق معايير الإنترنت في إطار تفعيل برنامج "IDI 3i"، الدار البيضاء، المملكة العربية المغربية.

12- النقابة العامة للمحامين (2021). محضر إنذار المنذر إليه بضرورة سداد

قيمة الشرط الجزئي المنصوص عليه في العقد المحرر بتاريخ 2019/3/2 وتنفيذ ذلك العقد، قلم محضري البدرشين، محكمة البدرشين الجزئية، الجيزة.

13- جمهورية مصر العربية (1998). القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل

بالقانون رقم 157 لسنة 1998 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، القاهرة.

14- قرار رئيس الجمهورية رقم (196) لسنة

1999 بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات، الجريدة الرسمية، العدد 24 تابع (أ).

15- دستور جمهورية مصر العربية 2014،

القاهرة.

16- مجلس الدولة (2020). المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا، القضية

رقم 52 لسنة 62 قضائية عليا.

17- المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا، القضية

رقم 53 لسنة 62 قضائية عليا.

18- المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا، الطعن

رقم 112 لسنة 55 قضائية عليا.

19- المحكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا،

الطعن رقم 84 لسنة 55 قضائية عليا.

20- هيئة النيابة الإدارية (2017)، المكتب الفني لرئيس الهيئة للفحوص

والتحقيقات، تقرير إتهام في القضية رقم 82 / 2017 رئاسة الهيئة، الدعوى رقم 69 لسنة 60 ع.

21- وزارة الطيران المدني، الشركة القابضة لمصر للطيران (2018). الرد علي

تقرير متابعة وتقويم أداء شركة مصر للطيران للخطوط الداخلية والإقليمية

"إكسبريس" عن العام المالي 2018/2017، شركة مصر للطيران للخطوط الداخلية

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

- 1- Abdelhak, E.E. et al. (2019)." Auditors' ethical reasoning in developing countries :the case of Egypt", **International Journal of Ethics an Systems**, Vol. 35 No. (4): 558-583.
- 2- Abdelmoula, L. (2020). "Impact Of Auditor's Competence, Independence And Reputation On The Joint- Audit Quality: The Tunisian Context," **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol. 24, Issue(3): 1-11
- 3- Ahmad, Y. & Hmidi, I. (2018). "Auditor compliance in Libya with the rules and ethics of the audit profession, **Journal of Academic Finance**", Vol.9 No. (1) Spring :55-77.
- 4- Al qtaish, H. F., et al.(2014). "The Ethical Rules Of Auditing And The Impact Of Compliance With The Ethical Rules On Auditing Quality", **IJRRAS** , Vol. 18 (3) March :248-262.
- 5- Ali, S. I. et al. (2018). "Effect of Ethical Culture on the Opinion of an Auditor: An Analytical study of Iraq Environment", **Journal of Economic & Management Perspectives**, Vol. 12, Issue(2): 432-447.
- 6- Alrabba, H. M. (2016)." Measuring The Impact Of Code Of Ethics On The Quality Of Auditors' Professional Judgment", **Journal of Governance and Regulation**, Vol. 5, Issue (4):54 -60.
- 7- Alsughayer, S. A. (2021). "Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia", **Open Journal of Accounting**, (10) Sep. 15:125-140.
- 8- Asry, S. & Ginting H. (2020)." Effect of Professional Ethics and Emotional Intelligence on Auditor Performance", **Journal of Research in Business, Economics, and Education** Vol. 2, Issue (3), June Edition :576- 589.
- 9- Barrainkua, S . & Pike, M. E.. (2018)." The influence of auditors' professionalism on ethical judgment: Differences among practitioners and postgraduate students", **Spanish Accounting Review** , No. 21 (2) : 176-187.

- 10-Darmawan, D., et al. (2017). "The Effect of Competence, Independence and Workload on Audit Quality". **JARES**, Vol. 2 No. (2), Sep. : 47-57.
- 11-Dianeke, D. , et al.(2021)." The Effect of Independence and Integrity on Audit Quality: Is There A Moderating Role for E-Audit?", **Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura** Vol. 23 No.(3), March: 305 – 319.
- 12- Hajering, et al. (2019). "Moderating Ethics Auditors Influence of Competence, Accountability on Audit Quality". **Jurnal Akuntansi**, Vol. No. XXIII, 03 Sept. :468-481.
- 13-International Organization Of Supreme Auditing Institutions "INTOSAI" (2013). "**INTOSAI**" : **60 Years**, special Issue:1-588.
- 14-International Organization Of Supreme Auditing Institutions" INTOSAI " **INTOSAI: 50 Years (1953-2003)**, special Issue, 2003.
- 15-**INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDITING INSTITUTIONS" INTOSAI " (2022)." FORUM FOR INTOSAI PROFESSIONAL PRONOUNCEMENTS"** , THE INTOSAI FRAMEWORK OF PROFESSIONAL PRONOUNCEMENTS, (**FIPP**).
- 16-International Organization Of Supreme Auditing Institutions" INTOSAI " (1998). **XVI- INCOSAI**, (November 9-14) in Montevideo, Uruguay.
- 17-International Organization Of Supreme Auditing Institutions" INTOSAI " (2013). **XXI - INCOSAI**, (October 21 - 26) in Beijing, China.
- 18-International Organization Of Supreme Auditing Institutions" INTOSAI " (2016). **XXII- INCOSAI**, (Dec. 05- 11) in the United Arab Emirates, Abu Dhabi.
- 19-International Organization Of Supreme Auditing Institutions, "INTOSAI" (2019). **ISSAI (130) " Code Of Ethics"**:1-33.
- 20-International Organization Of Supreme Auditing Institutions, "INTOSAI" (2019). **ISSAI (140) " Quality Control for SAIs"** :1-15.
- 21-International Organization of Supreme Audit Institutions "INTOSAI" (2017)." Snapshot From Abu Dhabi : Key Facts On INCOSAI XXII " , **International Journal of Government Auditing**, Vol. 44, No. (1), Special Edition, Winter.: 1-32.

-
-
- 22-International Organization of Supreme Auditing Institutions" INTOSAI "(2014). **Assessment Tools ISSAIs Compliance" ICAT"**, Intosai Development Initiative "IdI", May:1-91.
- 23-International Organization of Supreme Auditing Institutions, "INTOSAI" (2019). **INTOSAI-P - 20 –" Principles of Transparency and Accountability"**:1-10.
- 24- Ismail, S. & Yuhanis, N.(2018). "Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors", **Asia-Pacific Journal of Business Administration**, Vol. 10, No. (1) : 21-34.
- 25- Johari, R. J. et al., (2017). "Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process", **International Journal of Auditing**, No. 21, 27 Oct.: .38-58.
- 26- Kertarajasa, A. Y., et al. (2019). "The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, and Auditor Integrity on Audit Quality with Auditor Ethics as Moderating Variable". **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies** , 5/1: 80-99.
- 27- Lamba , R .A. et al. (2020). "The Effect of Auditor Independence and Ethics on Auditor Professional Scepticism: Its Implications for Audit Quality in Indonesia", **International Journal of Innovation, Creativity and Change**. Vol.12, Issue (8): 383-396.
- 28- Matthiasen, M. E. (2013). "Spotlight on ISSAIs", **International Journal of Government Auditing**, International Organization of Supreme Audit Institutions "INTOSAI", January , Vol. 40, No.(1) :1-72.
- 29- Nasrabadi, A. & Arbabian, A.(2015). "The effects of professional ethics and commitment on audit quality", **Management Science Letters**(5) :1023-1028.
- 30- Nasution, S. T. A. et al.(2022)." Determinants of Audit Quality with Auditor Ethics as Moderation in Public Accounting Firm Medan City", **International Journal of Research and Review**, Vol. 9; Issue: 7; July: 747-758.

- 31-Pflugrath, et al. (2007). "The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22 No. (6) : 566-589.
- 32-Satria, Muhammad Rizal (2020)." Effect Of Auditor's Experience And Ethics On Audit Quality In Public Accountant Offices In Bandung City", **Journal of Economic Empowerment Strategy (JEES)** Vol. 03 No.(1), Feb.:18-24.
- 33-Sunyoto, Y. (2020). "Auditor's Experience, Professional Commitment, and Knowledge on Financial Audit Performance in Indonesia", **International Journal of Economics and Business Administration**, Vol. VIII, Issue (2) : 191-199.
- 34-Tooranloo, H. S. & Azizi, P. (2018). "An analysis of causal relationships of ethical values in auditing from Islam's perspective Using fuzzy DEMATEL approach", **International Journal of Ethics and Systems** , Vol. 34 No. (3) : 393-422.
- 35-Yustina, A. I. & Sutarsa, I. K. (2020). "The Role Of Professional Commitment And Suspension Of Judgment In Decreasing Auditors' Premature Sign-Off", **Jurnal Akuntansi**, Vol. 10, No.2, June: 153 – 164.
- 36-Zahmatkesh, S. & Rezazadeh , J.(2017). "The effect of auditor features on audit quality", **Review of Applied Management Studies, TÉKHNE** - 26 Sep.:1-9.