

## سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة في المراجعة ومسئولية وحياد مراقب الحسابات

هنادي عبد المنعم أحمد الأحمر<sup>1</sup>

**المخلص:** يتناول البحث آداب السلوك المهني والأخلاقي في مهنة المراجعة المالية ومدى التزام أعضاء المهنة بذلك تجاه العملاء وزملاء المهنة والمجتمع والجهات الحكومية والأطراف ذات العلاقة، وكذلك يعرض البحث بالدراسة لمسئولية وحيادية مراقبي الحسابات، ومدى التزامهم بالمعايير الاخلاقية. حيث يتحدد دليل آداب وسلوك المهنة في ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب الالتزام بها، كذلك يتناول البحث بيان الدور الذي يمكن أن تساهم به المنظمات المهنية التي تقوم بإعداد معايير السلوك الأخلاقي والمهني، والدور الذي يمكن أن تساهم به مؤسسات التعليم العالي والجامعات في النشر والمحافظة على ميثاق السلوك الأخلاقي وعلى تلك القواعد والسلوك وسلامة الاداء المهني للمراجعين.

**الكلمات المفتاحية:** سلوك وآداب واخلاقيات المهنة، ومسئولية وحياد مراقب الحسابات، دور المنظمات المهنية، التحليل الوصفي للبيانات.

## The Vocational and Ethical Conduct of the Financial Audit Career

Hanadi Abdelmonem Ahmed Alahmar

**Abstract:** The research addresses the vocational and ethical conduct of the financial audit career, and how the career members are committed to this conduct towards the customers , colleagues society, governmental agencies and the other relevant bodies The accounts supervisors and their commitment towards the ethical criteria, as the evidence of the career ethical conduct is determined within the framework of the vocational responsibilities which shall be adhered to. The research also handled the role that could be played by the vocational organizations that usually set out the criteria of ethical and vocational conduct, as well as the role that could be played by the higher education institutions and the universities in the dissemination and maintenance of the code of ethical conduct of the career. The research has come out with some results that together with the recommendations could assist in the maintenance of these rules and conduct which in turn, perfect performance of the auditors.

**Keywords:** the vocational and ethical conduct, career ethical conduct, vocational organizations

<sup>1</sup> أستاذ المحاسبة المساعد كلية ادارة الاعمال -جامعة المجمعة المملكة العربية السعودية، hanadi-alahmar@hotmail.com

**مقدمة:**

تمثل آداب واخلاقيات وسلوك المهنة مجموع من القيود التي تفرضها الممارسة المهنية، وتلزم أعضائها باتباعها وتكون أساساً لتوقعات الآخرين خارج المهنة وتتمثل آداب السلوك المهني والأخلاقي في مهنة المراجعة في مجموع المبادئ السلوكية، والالتزام بالأخلاقيات التي تحكم تصرفاتهم المهنية تجاه عملائهم وأي طرف من الأطراف الذي يمكن ان يتأثر بتقارير المراجعة، وتخضع سلوكيات واخلاق مهنة المراجعة لمجموعة من المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية التي تنطوي على مجموعة من القيود، والتي تحكم سلوك المراجعين الخارجيين والداخليين عند ممارستهم لمهنة المراجعة، وتمثل آداب السلوك الأخلاقي والمهني في مهنة المراجعة في ضرورة الاستقلال ورفق الخلق والموضوعية، والكفاءة المهنية، وضرورة الالتزام بالمعايير السلوكية والأخلاقية التي تحثه على العمل دائماً لوضع مهنة المراجعة في المكانة الرفيعة التي تخدم المجتمع، ولا يقتصر ميثاق السلوك الأخلاقي والمهني لمهنة المراجعة على مزاولتهم للمهنة، بل يسرى على سلوكهم خارج المهنة وعدم التصرف بشكل يسيئ لسمعتهم المهنية، حيث يتطلب ميثاق السلوك الأخلاقي والمهني ضرورة التزام المراجع بـمعايير السلوك المهني، التي تحثه على العمل دائماً لوضع المهنة في المكانة الرفيعة، وعدم قبول أي عمل او نشاط يتعارض مع مسؤوليته المهنية، لان الهدف الأساسي لمهنة المراجعة هو إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية التي تمت مراجعتها ويعتبر التزام المراجعين الخارجيين والداخليين بقواعد وآداب السلوك المهني بمثابة اعتراف منهم بمسؤولياتهم تجاه المجتمع والعملاء وزملاء المهنة، وان الدين الإسلامي الحنيف كان له فضل السبق في وضع المبادئ والقواعد الأخلاقية السليمة للممارسة المهنية.

**مشكلة البحث:**

على الرغم من خضوع سلوكيات وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة لعدد من المعايير التي تصدرها العديد من المنظمات المهنية في العالم، وعلى الرغم من ان دليل الآداب والسلوك الأخلاقي ينطوي على مجموعة من القيود التي تحكم سلوكيات المراجعين. إلا أن الواقع العملي يظهر بوضوح عدم التزام المراجعين القانونيين بهذه المعايير، ولعل أكبر دليل على عدم الالتزام بأخلاقيات المهنية هو انهيار " شركة الاقطان " فقط ارتبط الانهيار والسقوط بفقدان الكثير من الاخلاقيات والسلوك المهني الذي كان يجب ان يلتزم به مكتب المراجعة، الذي يقوم بمراجعة الشركة وعدم التزام الأطراف المختلفة داخل هذه الشركة بالسلوك والأخلاقيات المهنية الحميدة، الامر الذي ترتب عليه عدم رضا مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها عن عمل مراقب الحسابات الذي يجب ان يكون محايداً واميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته وبقول الحقيقة في تقريره ولا يجامل ولا يتأثر بمصلحته الشخصية. هذه الممارسات أدت إلى تعرض مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة إلى النقد وعدم الرضا من جانب المجتمع لعدم التزام المراجعين بقواعد السلوك الأخلاقي والمهني التي يجب أن تحكم سلوك المراجعين، حيث يتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذلك الجهات الحكومية أن يتبع أعضاء أي مهنة معايير متسقة للأخلاقيات والكفاءة المهنية في إداء مهامهم حتى يمكن الاعتماد على تقاريرهم والثقة في نتائج عملهم (وليم توماس، مرسون هنكس، ص 172).

**هدف البحث:**

يهدف البحث إلى بيان الدور الذي يمكن أن تساهم به المنظمات المهنية التي تقوم بوضع معايير السلوك المهني والأخلاقي لمهنة المراجعة على المستوي الدولي والمستوى المحلي، لضبط سلوك وأخلاقيات المراجعين عند مزاوله مهنة المراجعة، حيث تخضع سلوكيات وآداب هذه المهنة لعدد من المعايير التي يمكن من خلالها المحافظة على الحياد والاستقلال والموضوعية، حيث يتوقع مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها أن يتبع أعضاء مهنة المراجعة معايير متسقة

للأخلاقيات والكفاءة في إداء مهامهم حتى يمكن الاعتماد عليهم والثقة في نتائج عملهم، لهذا تمثل آداب وسلوك المهنة قيوداً تفرضها المهنة على نفسها ويلتزم أعضاؤها بإتباعها، ولتكون بمثابة أساس لتوقعات الآخرين خارج المهنة لتصرفات المهنيين.

### فروض البحث:

1. تمثل آداب واخلاقيات السلوك المهني مجموعه من الضوابط التي تحكم سلوك المراجعين تجاه عملائهم والاطراف الأخرى التي تتأثر بتقارير المراجعة.
2. تتحدد آداب السلوك المهني والأخلاقي في مهنة المراجعة في ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب ان يلتزم بها أعضاء المهنة امام غيرهم.
3. تمثل آداب السلوك المهني والأخلاقي في مهنة المراجعة بمجموعة من القيود والضوابط التي تحكم تصرفات المراجعين للمحافظة على آداب واخلاقيات مهنة المراجعة.

### منهج البحث:

لتحقيق هدف البحث اتبع الباحث المنهج الاستنباطي في تحديد طبيعة مشكلة البحث، وتحديد المحاور الأساسية للبحث كما اعتمد الباحث على المنهج الوصفي من خال اسلوب دراسة الحالة للوقوف على مدى التزام المراجعين بالسلوك الأخلاقي والمهني لمهنة المراجعة والمنهج التاريخي.

### خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث قسم البحث إلى ثلاثة مباحث هي:  
المبحث الاول: آداب السلوك المهني والأخلاقي في مهنة المراجعة  
المبحث الثاني: مسؤولية وحياد مراقب الحسابات وآداب السلوك الأخلاقي والمهني  
المبحث الثالث: دور المنظمات المهنية والجامعات في المحافظة على آداب وسلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة.

### المبحث الأول: آداب السلوك المهني والأخلاقي في مهنة المراجعة

يقصد بآداب السلوك المهني والأخلاقي في مهنة المراجعة التزام أعضاء المهنة بالقواعد والمبادئ السلوكية، والالتزام بالأخلاقيات التي تحكم تصرفاتهم المهنية تجاه عملائهم وأي طرف من الاطراف الأخرى، التي تتأثر بتقارير المراجعة، كما يتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال والجهات الحكومية أن يتبع أعضاء المهنة مجموعة المعايير المتسقة للأخلاقيات، والكفاءة في أداء مهامهم حتى يمكن الاعتماد عليهم في نتائج عملهم. (وليم توماس، 1989، ص 205)  
من هذا التطبيق تمثل آداب وأخلاقيات وسلوك المهنة قيود تفرضها الممارسة المهنية وتلزم أعضائها بإتباعها، وتكون بمثابة أساس توقعات الآخرين خارج المهنة لتصرفات المهنيين وقد يضع كل عضو من أعضاء المهنة لنفسه معايير اخلاقية وسلوكيات تتفوق على المعايير التي وضعتها أنظمة المهنة لأعضائها إلا أن هذه المعايير تكون بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك والتصرفات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة.

وهذا وتجدر الإشارة هنا إلى ان سلوكيات وأخلاقيات وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة تخضع لمجموعة من المعايير التي تصدرها عدداً من المنظمات المهنية وهذا يعتبر دليل السلوك المهني الذي وضعتة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الأكثر شمولاً في هذا الشأن حيث يتضمن معايير وقواعد وآداب وسلوك المهنة وتمثل المعايير التي وضعتها كل من مجالس المحاسبة والجمعيات المهنية بالولايات المتحدة الأمريكية جزءاً كبيراً من تلك المعايير التي نص عليها المجتمع الأمريكي

لأن معايير دليل الآداب والسلوك المهني تنطوي على مجموعة من القيود التي تحكم سلوكيات المراجعين الخارجيين والداخليين. (وليم توماس، 179، ص 188-197) ومن أهم تطورات دليل آداب السلوك الأخلاقي والمهني بعد إعادة صياغتها عام 1971 ضرورة تحقيق أهداف هي. (امين السيد لطفى، 2003، ص 130-132)

1/ الاستقلال ورقى الخلق والموضوعية: ويتطلب ذلك ضرورة محافظة المراجع على الموضوعية، ورقى الخلق واستقلاله عن العميل الذى يرتبط معه بعقد المراجعة وفى هذا الشأن يفقد المراجع القانوني استقلاله إذا امتلك أو تعهد بشراء حصة جوهريّة في رأس مال المنشأة محل المراجعة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة هذا وفقاً للقاعدة رقم 101، كما يفقد المراجع القانوني استقلاله إذا شارك بشكل فعال في أي نشاط تجارى مع العميل الذى يرتبط معه بعقد المراجعة، فضلاً عن هذا يفقد المراجع القانوني استقلاله إذا اقترض أو أقرض العميل، أو أي عضو من أعضاء إدارته العليا كما يفقد استقلاله إذا ارتبط المراجع القانوني أو مكتبة بعميل، المراجعة بصفته مروجاً لنشاط هذا العميل أو ضامناً لاكتتاب في أوراق مالية يصدرها العميل أو عضو بمجلس الإدارة لمنشأة هذا العميل أو أي وظيفة إدارية أخرى

2/ الكفاءة والمعايير الفنية: تنص المبادئ العامة على الآتي يجب على المراجع دائماً مراعاة المعايير الفنية للمهنة والسعي إلى تطوير كفاءة وجودة الخدمات التي قدمها لعملائه وهذه الأمور حددتها القواعد رقم 201 – 202 – 203 – 204 والتي تختص بالمعايير العامة والمعايير الفنية، القاعدة رقم 201 تختص بالمعايير العامة الخاصة بالكفاءة المهنية والعناية المهنية الواجبة والتخطيط والإشراف أما القاعدة رقم 202 فتتص على الأيسم للمراجع القانوني ربط اسمه بقوائم مالية قام بإعدادها كمحاسب إلا إذا التزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين. كما تتطلب القاعدة رقم 203 ان لا يبدي المراجع القانوني راية بمطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذا كانت هذه القوائم تنطوي على مخالفة لمبدأ من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. أما القاعدة رقم 204 تتطلب من المحاسب القانوني ضرورة الالتزام بالمعايير الفنية الصادرة من الجهات المعترف بها ولها سلطة إعداد المعايير. وهذا وتجدر الإشارة هنا أن هذه القاعدة تتطلب من المراجع القانوني، الذى يقدم لعميل المراجعة خدمات أخرى بخلاف مهنة المراجعة، ضرورة الالتزام بالمعايير الفنية التي تخص كل نوع من أنواع الخدمات المقدمة، مثل معايير الاستشارات الإدارية والضريبية

3/ مسؤوليات المراجع تجاه العملاء: ويتطلب هذا المبدأ ان يكون المراجع القانوني عادلاً وحريصاً في علاقته بالعميل مع تقديم خدماته له بعناية مهنية رفيعة خدمة لمصالحه بشكل يتسق مع مسؤولية المراجع نحو المجتمع بشكل عام. تخص القاعدة رقم 301، 302 بمسؤوليات المراجع القانوني تجاه عملائه لأن القاعدة 301 تحذر المراجع القانوني من الإفصاح عن أي معلومات خاصة بالعميل، قد حصل عليها أثناء تأدية خدماته لهذا العميل، دون تصريح من هذا العميل، استجابة لأمر قضائي أو استفسارات من المجلس التأديبي التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أو مجالس التحقيق أو التأديب التابعة لجمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية، أما القاعدة 302 فتتص على عدم تقديم أي خدمات مهنية مشروطة بعدم أحقية أتعاب هذه الخدمات مالم تحقق نتائج معينة أو ارتباط هذه الأتعاب بنتائج أو اكتشافات محتملة.

4/ مسؤولية المراجع تجاه زملاء المهنة: إن أخلاقيات المهنة تستلزم ضرورة التزام المراجع بتصرفات أخلاقية راقية، تجاه زملاء المهنة، في ظل دليل التصرفات المهنية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي حيث تمنع القاعدة رقم 401 التعدي على ممارسة مراجع آخر وتمنع كذلك المراجع من التعاقد مع عملاء مراجع آخر أو إغراء موظفي مراجعين آخرين بترك وظائفهم مقابل عروض عمل مغرية لدى المراجع المتعدي دون إخطار هؤلاء المراجعين مسبقاً وبصفة عامة يجب على المراجع القانوني ان يتصرف على النحو الذى يحث على التعاون ودعم العلاقات الطيبة بين أعضاء المهنة.

5/ مسؤوليات وتصرفات المراجع الأخرى: يتطلب هذا المبدأ ضرورة التزام المراجع القانوني بمعايير السلوك المهني، إذ يتطلب هذا المبدأ ضرورة التزام المراجع القانوني بمعايير السلوك المهني التي تحثه على العمل دائماً لوضع المهنة في مكانة مهذبة رفيعة في خدمة المجتمع بهذا يلزم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أعضاء بضرورة الالتزام بخمسة قواعد أساسية في تلبية مسؤوليتهم الأخرى كما جاءت القاعدة 501، 502، 503، 504، 505 على الترتيب وهي: (وليد زكريا، 2004-2006، عصام الدين عبد المحسن، 1427هـ، ص 199-248).

أ/ عدم التصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية (القاعدة 501).  
ب/ عدم الإعلان في وسائل الاعلام المختلفة عن طبيعة نشاطه كاستجداء العملاء المرتقبين في سبيل ترويج نشاطه (القاعدة 502).

ج/ عدم دفع اية عمولات لآخرين مقابل الحصول على عملاء جدد وكذلك تحصيل عمولات من محاسبين آخرين مقابل إحالة عملاء مرتقبين لهم (القاعدة 503).

د/ القاعدة (504) تحذر المراجع القانوني المشاركة في أي عمل او نشاط او تولى منصب ما اثناء مزاولة المهنة يتعارض مع واجباته ومسؤولياته المهنية.

ه/ أما القاعدة رقم 505 فتسمح بممارسة المهنة من خلال مكاتب المحاسبة الفردية، او مع شركاء متضامنين أو من خلال شركات مساهمة مهنية كما تمنع هذه القاعدة أسماء مقترضة لمكاتب المحاسبة كما ألزمت آداب السلوك المهني والأخلاقي في مهنة المراجعة الخارجية ضرورة التزام أعضاء المهنة بالقواعد والمبادئ السلوكية، والالتزام بالأخلاقيات التي تحكم تصرفاتهم تجاه عملائهم وغيرهم (محمد السيد الناغي، 1992، ص 209-211 Minow N، 1989، ص 70-

(86)

جدير بالذكر ان الاسلام وضع نمطاً للسلوك الأخلاقي ودعا الى التمسك بالقيم الاخلاقية السامية لكل الناس وكل المهن ونجد في قوله تعالى ﴿لَقَدْ كَانَ لَكُمْ فِي رَسُولِ اللَّهِ أُسْوَةٌ حَسَنَةٌ لِمَن كَانَ يَرْجُو اللَّهَ وَالْيَوْمَ الْآخِرَ وَذَكَرَ اللَّهَ كَثِيرًا﴾ الاحزاب الآية 21. وقد وصف الحق رسوله الكريم بقوله ﴿وَإِنَّكَ لَعَلَى خُلُقٍ عَظِيمٍ﴾ القلم، الآية 4

### المبحث الثاني: مسؤولية وحياد مراقب الحسابات وآداب السلوك الأخلاقي والمهني

يتحدد دليل آداب وسلوك أي مهنة في ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب ان يلتزم بها أعضاؤها وقد اختلفت الأحكام القضائية التي أصدرها القضاء الأجنبي في كل المملكة المتحدة وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية حول تحديد المسؤولية التقصيرية للمراجع وقد أظهرت هذه الأحكام وجود اختلاف و عدم وضوح في تحديد هذا النوع من المسؤولية مما ترتب عليه حدوث فجوة الالتزام " المسؤولية " في المراجعة والتي يمكن ان تحدث عندما تكون وجهه نظر المهتمين والعامّة مختلفة فيما يتعلق بمسؤولية المراجع حيث يري العامة ان المراجع يعد مسؤولاً عن أشياء تخرج عن نطاق مسؤوليته المهنية المتعارف عليها في الوقت الذي لا يعترف فيه المراجع بمسؤوليته عنها الامر الذي يتحدد فيه آداب وسلوك أي مهنة في ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب ان يلتزم بها أعضاؤها ما يؤدي إلى اللجوء إلى المحاكم باعتبارها السبيل الوحيد للإنصاف.

في إنجلترا اتفق الكتاب المحاسبون على أن غيرهم قد يخدع ويضلل ويتكبد خسائر نتيجة اعتماده على الحسابات الختامية، وقائمة المركز المالي التي يقوم المراجع بمراجعتها وكتابة تقريره موضحاً راية الفني بشأنها، ويرى هؤلاء أنه طالما انتهت العلاقة التعاقدية بين المراجع وغيره، فانه لا يمكن تحميله بالتزامات قانونية في مواجهته وعلى ذلك يمكن القول بأن المسؤولية التعاقدية للمراجع في ضوء كتابات الفقه المحاسبي واحكام المحاكم في أخريات القرن الماضي وأوائل القرن الحالي كانت مقصورة على دائرة التعاقد (عيسى ابوطبل، 1990-1991، ص 89-118).

بحيث إذا تخلف العقد وانتهت العلاقة التعاقدية فليس ثمة مسؤولية على المراجع. الا اذا ارتكب غشاً ولما كان الحال كذلك فإن مسؤولية المراجع أمام غيره وفي حالة الغش تصحب مجرد مسؤولية أدبية. (Ojo M , , February 2006 ([www.mpra.ub.unimuenchen.de](http://www.mpra.ub.unimuenchen.de))).

وقد أصدر مجلس اللوردات في إنجلترا عام 1963 م مبدأ قضائياً يتلخص في أن الشخص الذي يتمتع بمهارات خاصة ويتصدى لإعطاء مشورة أو معلومات وهو يعلم أنه سوف يعتمد عليها يجب ان يلتزم عنايته وحرصه على هذه البيانات فإن البيانات المضللة نتيجة الإهمال بحسن نية والتي تؤدي إلى إلحاق خسائر مادية لهذا الشخص يترتب عليها الحصول على تعويض على الرغم من تخلف العلاقة التعاقدية بينهما، وقد ارسى هذا الحكم قاعدة مستحدثة للمسؤولية التقصيرية للمحاسب والمراجع في إنجلترا نتيجة إهماله وتقصيره وإدلائه ببيانات غير صحيحة وما يترتب على ذلك من إمكان انعقاد مسؤولية المراجع أمام الأشخاص الذين لا تربطهم به رابطة تعاقدية كما أنه لا يمكن الآن للمراجع الاستناد إلى القاعدة التي كان يستند إليها القضاء من رفض دعوي المسؤولية التقصيرية بحجة انتفاء العلاقة التعاقدية بين المراجع والمدعى (احمد نور، 1992، ص 75، 76).

وفي فرنسا تطورت مسؤولية المراجع القانونية فبعد أن كانت آراء الفقه تنادي في الماضي بحضر مسؤولية المراجع في نطاق المسؤولية العقدية، ومن ثم لا يسأل المراجع عن الناحية القانونية إلا في مواجهه عملائه لكن هذا الاتجاه لم يلق قبولاً من المحاكم الفرنسية كما تواترت أحكام المحاكم الفرنسية الصادرة منذ أوائل هذا القرن على تقرير مسؤوليه المراجع التقصيرية أمام غيره عما يقترفونه من فعل غير مشروع بسبب ضرراً وخسائر مادية لغيرهم وقد تطورت مسؤولية المراجع التقصيرية في فرنسا إلى الحد الذي رأي فيه البعض أن المراجع لم يعد وكيلاً عادياً عن المساهمين وانما يجب ان يرعى مصلحة كل المساهمين بل ومصلحة الاقتصاد القومي (Baron , C. et al (1997) 56).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية فقد أتيح للقضاء أن يضع مبادئ على جانب كبير من الأهمية، كما كان للمشروع دورة في سرد الأحكام القضائية لمعالجة هذه المسؤولية، وقد رأي البعض أنه من الصعب تحديد مسؤولية المراجع القانونية بدقة تجاه الطرف الثالث، نظراً للتنوع وتعدد الخدمات التي يقوم بها المراجعون في الولايات المتحدة في الوقت الحاضر، لكن من المتفق عليه أن المراجع يعتبر مسؤولاً عن الناحية القانونية تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث.

وترى (الباحثة) أن القضاء الأمريكي للحد من فجوة التوقعات الناشئة عما يعتقد ويراه العامة من مسؤولية المراجع التي تقوم على أساس خطأ او إهمال المراجع وما يترتب عليه من ضرر يلحق بالأشخاص الخارجين عن دائرة التعاقد أي غير عملائه وموكليه الذين لا تربطهم به أية رابطة تعاقدية قد توسع في مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث ورأي أن هذه المسؤولية لا تتوقف على وجود عقد المراجعة وأن المراجع يعتبر مسؤولاً قبل الطرف الثالث حتي في حالة عدم وجود علاقة تعاقدية وفي معظم الحالات التي تعرض لها المراجعون من امام المحاكم نتيجة لعدم اكتشاف التلاعب او الاختلاس، كانت هي الأسباب الرئيسية التي استند عليها القضاء من فشل المراجع وبذل العناية المهنية الملائمة للقيام بمهمته (وليم توماس، امرسون هنكي، 1989-1409، ص 224-225، عصام متولي، 2005، ص 215-218).

وفي هذا الشأن يرى الدكتور احمد نور أن القضاء الأمريكي لم يبدا أي تعاطف مع المراجعين الذين يعتقدون ان الغرض من عملية المراجعة العادية ليس اكتشاف الغش او التلاعب فضلاً عن هذا فإن القضاء الأمريكي لم يأخذ بوجهه نظر المهنيين في هذا الامر والتي تمثل في ان المراجعة العادية واعداد تقرير المراجع عن القوائم المالية لا يعد ضماناً أكيداً لعدم وجود الغش والتلاعب كما يرى كذلك ان القضاء الأمريكي فيما يتعلق بمسؤولية المراجع امام الطرف الثالث قسم هذا الطرف مجموعتين:

المجموعة الاولى تنحصر في هؤلاء الذى يعلم المراجع بأن الحسابات تعد من اجلهم ولخدمة مصالحهم وتنحصر مهمه المراجع امام هؤلاء فيما يقترفه من إهمال ولو كان هذا الإهمال بسيطاً وهذا الراي لا يوافق القضاء الإنجليزي عليه.

اما المجموعة الثانية من الطرف الثالث فهم مجموعة الأفراد والجهات الذين لا يعد التقرير من اجلهم لكنهم يمثلون جهات يعلم المراجع انهم يستخدمون بيانات تقريره ويرى القضاء الأمريكي أن المراجع لا يكون مسؤولاً امام هؤلاء الا في حالة ثبوت الغش والتواطؤ من جانب المراجع ويقرر الدكتور احمد نور ان هذا الراي تسبب في ظهور الكثير من المشاكل المرتبطة بتعريف المقصود بالغش او التواطؤ وقد استقر الراي على ان المقصود بها الإهمال الجسيم من جانب المراجع في أدائه لعملة ومن ثم يستلزم الامر ضرورة التفرقة بين الإهمال البسيط والإهمال الجسيم.

ويري أن هذا أمر نسبي يترك لتقدير القاضي في كل حالة، ويقع عبء إثبات هذا الخطاء على الشخص أو الجهة التي تدعى أن الضرر الذى وقع عليها كان بسبب إهمال المراجع، وإذا ثبت ذلك يكون للشخص الذى لحق به ضرر الحصول على تعويض يعادل مقدار هذا الضرر، كما يقرر أن المحكمة العليا الأمريكية قد حسمت موضوع مسؤولية المراجع المدنية تجاه الطرف الثالث والنتيجة عن إهمال المراجع فاشترطت العمد وسبق الإصرار ومدى اعتبار التصرفات غير المسؤولة من جانب المراجع كافية لإقامة دعوى المسؤولية على المراجع، وقد قوبل هذا الحكم بعد الرضا من جانب البعض (عبد المنعم محمود، 1992، ص 90).

وفي شأنه اجريت بعض الدراسات الاستقصائية بقصد التعرف على آراء بعض الأفراد في الدوائر المالية بالنسبة لمسؤولية المراجع في الكشف عن الإجراءات غير القانونية والتلاعب ومسؤولية المراجع في الإفصاح عن التصرفات غير القانونية للعملاء، وقد أظهرت نتائج تلك الدراسة (عصام متولى، 2005، 210).

أن معظم أفراد العينة يعتقدون بمسؤولية المراجع بدرجة كبيرة للكشف عن عمليات التلاعب المتعمدة كما رأي غير المراجعين الذين شملتهم العينة أن المسؤولية التي يتحملها المراجع تزيد بدرجة اكبر مما يراه المراجعون الذين خضعوا لعملية الاستقصاء كما طالب العامة من غير المراجعين زيادة تلك المسؤولية وذلك على عكس ما طالب به المراجعون وتعكس نتائج تلك الدراسة الفجوة بين توقعات غيرهم من المراجعين وبين ما يقوم به المراجعون فعلاً في مجال اكتشاف اساليب التلاعب المتعمدة وقد رأي جميع من تعرضوا للاستقصاء ان مسؤولية المراجع في اكتشاف إجراءات سوء العرض نقل عن مسؤوليته في اكتشاف التلاعب غير القانوني المتعمد، وقد طالب المراجعون بزيادة مسؤولية المراجع في هذا المجال ايضاً ويعكس هذا كذلك وجود فجوة بين توقعات غيرهم وبين ما يقوم به المراجع في هذا المجال (سامى وهبه متولى، 1993، ص 194).

الشك في حياد واستقلال المراجع:

يقصد بحياد المراجع ان يكون أميناً نزيهاً يلتزم الصدق في شهادته، ويكشف عن الحقيقة في تقريره لا يجامل ولا يدارى، ولا يتأثر بمصلحة شخصية او محبة او نفوذ او عداوة، ولا يبدي رأيه الفني إلا بعد اقتناع ويقين فإن طابت نفسة لما استخلص من راية لا يصلح ان يكتمه او يحرف فيه او يخفى ما يصل إلى علمه من وقائع او انحراف او مخالقات (سامي وهبة متولى، 1993، 195-196). من اجل هذا تضافرت جهود الفقه المحاسبي والمنظمات المهنية والتشريعات المعاصرة إلى محاولة توفير مبدأ حياد المراجع واستقلاله في عملة حتى يستطيع أن يبدي رأيه الفني في القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها بشجاعة وثقة بعيداً عن أية مؤثرات وحتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية دون تحيز كما ان حياد واستقلال المراجع يعتبر حجر الأساس بالنسبة لمهنة المراجعة لهذا وضع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المهني المطلوب من المراجع وقد خصص المعيار الثاني من هذه المعايير العامة لحياد المراجع وتطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة

التمسك باستقلاله وحياده حتى يتمكن من إداء مهمته بموضوعية دون تحيز، ومن ثم يجب ان يكون استقلال المراجعين استقلالاً في الحقيقة والمظهر بمعنى يجب ان يكون المراجع مستقلاً شكلاً وموضوعاً والاستقلال في الحقيقة هو الامانة الفكرية او العقلية، لهذا يجب ان يكون متحرراً من أية التزامات او مصالح مع العميل او ادارته او ملاك المنشأة للاحتفاظ بثقة مستخدمي القوائم المالية التي يقوم المراجع بإبداء الراي عنها (وليم توماس، امرسكون هنكي، 1409-1989، ص 56) وعلى الرغم من هذا يقوم المراجعون بمجموعة من الممارسات التي لا تتفق مع آداب السلوك المهني والأخلاقي، الامر الذي ترتب عليه زيادة عدم رضا المجتمع عن عملهم تتمثل هذه الممارسات في:

أ/ أن يقوم المراجعون فيما بينهم بالتنافس للحصول على عمليات مراجعة جديدة او لعدم فقد العمليات الحالية.

ب/ قبول أتعاب قليلة عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع الجهود اللازم لأدائها نتيجة للمنافسة.  
ج/ تأدية خدمات للعملاء بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.

د/ عدم التحفظ بشأن استمرارية العميل في مزاولة النشاط عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.

هـ/ إتباع سلوك متساهل مع العملاء نتيجة لإدراك المراجعين، أن العملاء غير راضين عن دورهم.  
و/ زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على عمليات مراجعة كبيرة، الأمر الذي يحدث ضغطاً على مهنة المراجعة.

ويري البعض أن هذه العوامل تضعف من موقف المراجع، ويترتب عليها انخفاض جودة الإداء في المراجعة مما يزيد من فجوة التوقعات ولتأبيد وجهه نظره أوضح أن ديوان المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية أجري دراسة عن جودة أداء ست من المؤسسات لم يؤديوا المراجعة كما يجب ولم يعدوا تقارير عن المشاركة في هذه المؤسسات وعن أوجه القصور في نظم الرقابة وفقاً لمعايير المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية (وليم توماس، امرسكون هنكي، مرجع سابق، ص 238).

يتفق (الباحث) مع هذا الاتجاه ويرى أن هذه العوامل مجتمعة أدت إلى انخفاض جودة المراجعة وزيادة الفجوة بين ما يتوقعه العامة وما يؤديه المراجعون كما أن مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة تعرضت إلى العديد من الاحداث مثل المنافسة بين مكاتب المراجعة ومحاوله إغراء العملاء من مكاتب أخرى وعمليات الاندماج بين المنشآت في الولايات المتحدة الأمريكية، أدى إلى تخفيض عدد المنشآت التي تحتاج إلى خدمات المراجعة ومن هنا أصبحت مكاتب المراجعة أكثر إدراكاً لحاجتها إلى تسويق خدمات وحتى تتمكن من المنافسة اضطرت إلى قبول أتعاب أقل الأمر الذي يمكن ان يؤدي انخفاض جودة المراجعة كما ان الخدمات الأخرى الاستشارية والضريبية التي يقدمها المراجع للعميل تجعله يقوم بدور المدافع عن العميل الأمر الذي تترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة خاصة أنه سوف يؤدي خدمة المراجعة لنفس العميل، وهذه الامور يمكن أن تؤدي إلى تقديم مستويات منخفضة من أداء المراجعين مما يزيد من فجوة الأداء في المراجعة.

### المبحث الثالث: دور المنظمات المهنية والجامعات في المحافظة على آداب وسلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة

بما أن معايير دليل الآداب والسلوك المهني تنطوي على مجموعة من القيود التي تحكم سلوك المراجعين عند مزاوتهم للمهنة، والتي تعد أكثر حدة من القيود القانونية يري (الباحث) أن المنظمات المهنية بدلاً من الدوائر القضائية يجب أن تضع مجموعة من الضوابط يلتزم بها المراجعون للمحافظة على آداب وأخلاقيات المهنة هذه الضوابط يمكن ذكرها على سبيل المثال على النحو التالي: (احمد نور، 1992، ص 70).



أولاً: نظراً لزيادة عدم الرضا من جانب مستخدمي القوائم المالية والمجتمع عن عمل مراقبي الحسابات ولضمان تحسين الأداء المهني بشكل أكثر مما عليه ولضمان جودة الأداء في المراجعة وللحد من فجوة الأداء المهني يري (الباحث) أن من واجب المنظمات المهنية تشديد إجراءات الرقابة على جودة المراجعة وذلك من خلال وضع القواعد التي تمكن من ضبط الممارسة المهنية لأعضائها وضمان السلوك المهني للمراجعين وفقاً لمستويات متميزة تساهم في الحفاظ على سمعة المهنة وذلك للحد من الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين والناجمة من عدم مقدرتهم على ضبط تصرفاتهم بأسلوب يتماشى مع معايير وآداب وسلوك المهنة حيث أدت العقوبات القضائية المفروضة على المراجعين والدعاية التي أحاطت بالمهنة إلى إعادة النظر في فحص وتطوير معاييرها الفنية وبما ان معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية ليست محددة تحديداً قاطعاً فيما يتعلق بالعناية المهنية الملائمة ولكي تحقق معايير المراجعة الأهداف التي وضعت من أجلها يجب أن توفر هذه المعايير للمراجعين المؤشرات والأسس التي يمكن لهم الاعتماد عليها عند تنفيذ المسؤولية الملقاة على عاتقهم كما يجب توافر تلك المعايير للقضاء والإدارات الحكومية ولغيرها من الجهات المهمة أساساً ويحدد مستويات الأداء المهني الملائم لعملية المراجعة (وليم توماس، امرسون هنكي، ص 239).

لهذا يتفق (الباحثة) مع ما يراه البعض في ان المنظمات المهنية يجب ان تنتشط في وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني ومراقبة الالتزام من جانب المراجعين من خلال برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ووضع النظم الكفيلة لمعاينة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير الأمر الذي يترتب عليه الارتقاء بمستوي جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضا المجتمع عن المهنة لهذا تم اقتراح ضرورة وجود قسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة جودة الأداء فضلاً عن وجود قسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة جودة الأداء المهني بواسطة نظيرة من مكاتب المحاسبة والمراجعة على ان تقدم تقارير مراقبة الجودة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمات المهنية ولتدعيم دور المنظمات المهنية في مراقبة جودة أداء المراجعين يمكن لها تكوين إدارة خاصة بعمليات المراجعة تضم ممثلين من المراجعين ورجال الأعمال والبورصات والحكومة وبصفة عامة تضم مجموعة من المستفيدين من تقارير المراجعة تتولى مهمة ترشيح تعيين المراجعين في الشركات المساهمة وعزلهم ومساءلتهم وتحديد أتعابهم وتحديد إطار تقرير المراجعة وإجراءات المراجعة ومعايير المراجعة المتعلقة بضمان جودة الأداء المهني واجراء التفتيش لمكاتب المراجعة على ان يلتزم المراجعون بإخطار هذه الإدارة إذا تم اكتشاف او خداع او مخالفات أثناء عملية المراجعة. وعلى هذا النحو يمكن للمنظمات المهنية والمراجعين الارتقاء بمستوى جودة الأداء في المراجعة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية والمجتمع في أداء المراجعين.

ثانياً: للحد من المخاطر المراجعة يجب على المراجعين تصميم برنامج وإجراءات المراجعة بالشكل الذي يوفى بتوقعات مستخدمي القوائم المالية ويجب أن تتحرك المهنة في اتجاه قبول مسؤوليات أكثر لاكتشاف الأخطاء والغش والاحتيايل الموجود في القوائم المالية كما يجب على المراجعين استخدام الحكم المهني في تقدير عناصر مخاطر المراجعة وأن يقوموا بتصميم إجراءات المراجعة التي تؤكد لهم تقليل مخاطر المراجعة وتعتبر معايير المراجعة محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وهذا يستلزم من المنظمات المهنية ضرورة متابعة دراستها وتطويرها وفقاً للظروف المتغيرة المحيطة بعملية المراجعة (سامي وهبه متولى، 1993، ص 191) ولعل أبرز دليل على ذلك أنه في السنوات الأخيرة حدثت تحولات وتطورات كبيرة في المهنة فتحوّلت عملية المراجعة على أساس النظم إلى المراجعة على أساس المخاطر التي تعتمد على ضرورة توجيه المراجعين اهتمامهم نحو المناطق الخطرة التي تظهر مخاطر عالية في عمليات التزوير والتحرير والاطعاء بدلاً من إهدار الجهد والوقت في المناطق التي تكون فيها مخاطر عادية في عمليات

التزوير والتحريف والأخطاء والمناطق التي تكون فيها المخاطر مقبولة (احمد نور، 1992، ص 126).

ويرجع السبب في الاعتماد على المراجعة على أساس المخاطر إلى عاملين: أولهما زيادة التعقيدات في بيئة المراجعة بسبب استخدام نظم المحاسبة الإلكترونية التي تعمل بكفاءة عالية والتي أدت إلى اختفاء عناصر كثيرة من مسار عملية المراجعة المرئي واللازم لتتبع العمليات المالية، ابتداء من المستندات الأصلية حتى أرصدة الحسابات، والعكس ابتداء من أرصدة الحسابات حتى المستندات الأصلية للعملية، حيث تسجل أغلب هذه البيانات على أشرطة أو اسطوانات ممغنطة مكتوبة بلغة الآلة مما يؤدي إلى اختفاء أنواع معينة من المعلومات المحاسبية التاريخية ( Londno ACCA p.53 (1994) الأمر الذي ترتب عليه حدوث أنواع جديدة من الغش والتزوير. ثانيهما فهو زيادة الضغوط على المراجعين من قبل العلماء لتخفيض الأتعاب في الوقت الذي يطالب فيه هؤلاء بتحسين أداء الخدمة المطلوبة من المراجعين وزيادة جودة الأداء المهني، الأمر الذي يرى المراجعون أن هذا الأمر يتطلب زيادة في الجهد والوقت والتكلفة (وليم توماس، امرسون هنكي، 1409-1989، ص 437).

ويتطلب التطبيق العملي من المراجع معرفة العلاقة بين عناصر مخاطر المراجعة وعملية الوصول إلى رأي فني محايد، عن مدى تعبير القوائم المالية على صدق وعدالة نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي، كما أوضح التطبيق العملي ضرورة فهم أن هناك علاقة موجبة بين مخاطر المراجعة ككل وبين مخاطر الوصول إلى رأي غير مناسب حول مدى تعبير القوائم المالية عند صدق وعدالة نتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع كأن يصل المراجع لرأي بأن القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية مع أنها غير ذلك أو أن يصل المراجع من خلال نتائج الفحص بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريف جوهرية مع أن العكس هو الصحيح وفي الحالتين يصدر المراجع تقريراً غير مناسب للحقيقة ويكون في هذه الحالات معرضاً للمساءلة المهنية (جورج دانيل، 1998، ص 726-727).

ثالثاً: للحد من فجوة المسؤولية يجب على مراقب الحسابات ضرورة المحافظة على حيادية واستقلاله عند مزاوله المهنة، وحتى يتمكن من تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية والعامه، وزيادة ثقتهم في تقارير المراجعة ولضمان حياد واستقلال المراقب اقترح البعض تكوين لجنة من اعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين يوكل إليها مهمة المشاركة في تعيين المراقب واستبداله، وتحديد أتعابه ومناقشة تقارير المراجعة التي يقدمها كما يمكن ان تتكون هذه اللجنة من بعض المديرين المسؤولين بالمنشأة محل المراجعة يكون من مهامها الموافقة على الخدمات الاستشارية والادارية التي يعهد بها إلى مراقب الحسابات كما تقوم هذه اللجنة بتحديد دور المراقب عند تقديم تلك الخدمات كما يكون من اختصاص هذه اللجنة مراعاة ضرورة توافر الاستقلال والحياد من جانب المراقب، وقد اوضحت تلك النشرات ان الهدف من قيام المراجعين بأداء هذه الخدمات والاستشارات مساعدة عملائهم على تحقيق الاستغلال الافضل لمواردهم وامكانياتهم وتحقيق أهداف المشروع، وقد رأت اللجنة ينبغي على المراجعين عند أداء تلك الخدمات مراعاة معيار الاستقلال والحياد والتحقق من ظهوره لغيرهم كما هو الحال في جميع ما يقوم به المراجعون من أعمال (جورج دانيل، 1998، ص 726-727).

وفي عام 1978م أصدر مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية قراراً يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها بالسوق بإنشاء لجنة مراجعة يتكون بعض أعضائها من أعضاء مجلس إدارتها الخارجين الذين لا يشغلون أي مناصب تنفيذية في إدارة الشركة وفي عام 1979م قرر مجلس إدارة سوق الأوراق المالية الأمريكي استخدام لجان المراجعة، تكون مهمة هذه اللجان الاشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها كما يكون من مهمتها اعتماد تغيير المراجع الخارجي واستمراره في مراجعة سجلات الشركة فحص نطاق عملية المراجعة، وتسليم وفحص نتائج المراجعة الداخلية والخارجية مشتملة على تقرير المراجع

الخارجي، والقوائم المالية والتقارير مثل تقارير فحص نظم الرقابة الداخلية دراسة واختيار سياسات وطرق المحاسبة وذلك بقصد المساهمة في تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال المحافظة على استقلال المراجع (احمد نور، 1992، ص 51).

ولضمان حياد واستقلال المراقب أوصت اللجنة بضرورة قيام لجنة بفحص سياسات وخطط الإدارة فيما يتعلق بالخدمة الإدارية والاستشارية التي يتعهد بها المراجعين وتحديد دور المراجع فيما يتعلق بتنفيذ تلك الخدمات ويكون من اختصاصات تلك اللجنة مراعاة ضرورة توافر الاستقلال والحياد من جانب المراقب عند أدائه لهذه الخدمات لان التقديم المراقب لتلك الخدمات يخلق نوعاً من المصالح المشتركة بين المراجع وبين عملائه، الامر الذي قد يؤثر على استقلاله وحياده، ولضمان حياد واستقلال المراقب بضرورة تحديد نسبة معينة من أجمالي اتعاب المراجعة التي يمكن للمراقب ان يحصل عليها كحد اقصى من عميل واحد حتى لا يعتمد المراقب في دخلة كلياً على عميل واحد (احمد نور، 1992، ص 57). رابعاً: يجب على المنظمات المهنية والجامعات ضرورة الاهتمام والتركيز على نشر الدور المهم للمبادئ الأخلاقية وميثاق السلوك المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة نظراً لعدم الرضا من جانب مستخدمي القوائم المالية والمجتمع عن عمل المراجعين كما يجب على المنظمات المهنية تشديد الرقابة على إجراءات الرقابة على جودة المراجعة وذلك من خلال وضع القواعد التي تمكن من ضبط الممارسة المهنية أعضاؤها، وضمان السلوك الإخلاف والمهني للمراجعين، وفقاً لمستويات متميزة تساهم في الحفاظ على سمعة المهنة وذلك للحد من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، والنتيجة عن عدم ضبط تصرفاتهم وسلوكهم المهني مع معايير آداب المهنة (وليم توماس، امرسون هنكي، 1409 - 1989، ص 195-196).

### التحليل الوصفي للبيانات

#### اولاً: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية

اشتمل الاستبيان على عدد من العوامل الهدف منها التعرف على آراء المراجعين الداخليين عن مدى تأثير تلك العوامل على جودة المراجعة الداخلية في المؤسسات التجارية السودانية. جدول رقم (1) التحليل الوصفي لعينة الدراسة حسب متغير العمر

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 25 سنة	3	4.5%
من 25 - 35 سنة	8	21.1%
من 35 - 45 سنة	23	34.8%
اكبر من 45 سنه	32	48.5%
المجموع	66	100%

يتضح من الجدول رقم (1) أعلاه ان قرابة نصف افراد العينة تجاوزت أعمارهم 45 سنه حيث بلغت نسبتهم (48.5%) يليهم من هم في الفئة العمرية (25- 35 سنه) بنسبة (12.1%) ثم اقل نسبة لمن هم دون الـ 25 سنة بنسبة (4.5%).

#### جدول رقم (2) التحليل الوصفي لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم ثلاثة سنوات محاسبة	8	12.1%
بكالوريوس محاسبة	20	30.3%
بكالوريوس تخصص اخر	21	47%
ماجستير تخصص اخر	17	10.6%
المجموع	66	100%

يتضح من الجدول رقم (2) ان هنالك 20 من عينة البحث بنسبة (30,3%) حاصلون على درجة البكالوريوس تخصص محاسبة أما نسبة الحاصلون على بكالوريوس اخر غير المحاسبة فتبلغ نسبتهم (47%) وكذلك الحاصلون على ماجستير تخصص اخر غير المحاسبة نسبتهم (10,6%).  
جدول رقم (3) التحليل الوصفي لعينة الدراسة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة المئوية
بلا مؤهل مهني	50	75,8 %
البريطانية ACCA	2	3 %
الامريكية CPA	2	3 %
أخرى	12	18,2 %
المجموع	66	100

يتضح من الجدول رقم (3) ان غالبية عينة البحث (50 مراجعاً) ليست لديهم مؤهلات مهنية حيث بلغت نسبتهم (75,8%) يليهم من لهم مؤهلات مهنية (( CPA , ACCA ) فقد حصل عليها فقط 4 مراجعين داخليين من عينة البحث أي النسبة (3%) لكل مؤهل وهذه النتيجة تشير إلى تدنى التأهيل المهني لدى المراجعين الداخليين العاملين بالمؤسسات السودانية مما قد يؤثر على جودة المراجعة الداخلية في البنوك السودانية الامر الذي يجب ان يؤخذ بعين الاعتبار.

جدول رقم (4) التحليل الوصفي لعينة الدراسة حسب الخبرة في مجال المراجعة الداخلية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من سنة	12	18,2 %
من سنه - 5 سنوات	12	18,2 %
من 5- 10 سنوات	24	36,4 %
من 10- 15 سنة	8	12,1 %
من 15- 20 سنة	2	3 %
من 20 - 25 سنة	3	4,5 %
أكثر من 25 سنة	5	7,6 %
المجموع	66	100 %

يتضح من الجدول رقم (4) أعلاء ان هنالك 24 مراجعاً داخلياً بنسبة (36,4%) تتراوح سنوات خبرتهم في مجال المراجعة الداخلية (5- 10 سنوات) اما من كانت سنوات خبرتهم في مجال المراجعة الداخلية اقل من سنة فقد كان عددهم 12 مراجعاً داخلياً بنسبة (18,2%) وكذلك من كانت سنوات خبرتهم في مجال المراجعة الداخلية بين (سنة - 5 سنوات) فقد كان عددهم ايضاً 12 مراجعاً داخلياً بنسبة (18,2%) في المقابل نجد ان الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين (10- 15) سنة كان عددهم 8 مراجعين داخليين تبلغ نسبتهم (12,1%) يليهم من زادت سنوات خبرتهم على 25 سنة بنسبة (7,6%) يليهم من كانت سنوات خبرتهم (20- 25) سنة بنسبة (4,5%) ثم من كانت سنوات خبرتهم في مجال المراجعة بين (15- 20) سنة نسبتهم (3%) وهي ادنى نسبة نلاحظ بعد قراءة هذه النتائج ان غالبية عينة البحث كانت سنوات خبرتهم في مجال المراجعة الداخلية 10 سنوات فأقل، ثم تقل هذه النسبة تدريجياً في سنوات الخبرة الأكثر.

جدول (5) التحليل الوصفي لعينة الدراسة وفقاً لعدد المواد التي تم دراستها للمراجعة الداخلية.

عدد الكورسات	التكرار	النسبة المئوية
لم ادرس أي مادة	11	16,7 %
مادة واحد	9	13,6 %
مادتين	10	15,2 %
ثلاث مواد	10	15,2 %
اكثر من ثلاث مواد	26	39,4 %
المجموع	66	100 %

يتضح من الجدول رقم (5) أعلاه ان نسبة عينة البحث الذي حصلوا على أكثر من ثلاثة مواد في مجال المراجعة الداخلية خلال فترات دراستهم تبلغ (39.4%) يليهم الذين حصلوا على مادتين والذين حصلوا على ثلاثة مواد بنسبة (15.2%) لكل مجموع يليهم الذين حصلوا على مادة واحدة فقط حيث تبلغ نسبتهم (13.6%) في المقابل نجد ان نسبة الذين حصلوا على اى مواد في مجال المراجعة الداخلية في عينة البحث اما انهم لم يحصلوا على اية مادة في المراجعة الداخلية او انهم حصلوا على مادة واحدة فقط، وهذا قد يؤثر على جودة المراجعة الداخلية في المؤسسات التجارية السودانية.

### نتائج البحث

توصلت (الباحثة) لمجموعة من النتائج يمكن ذكرها على نحو ما يلي:

- 1/ إن الدين الإسلامي كان له فضل السبق في وضع انماط السلوك الإخلاف لأي مهنة، حيث دعا إلى التمسك بالقيم الأخلاقية السامية لكل الناس وكل المهن، والأخلاق الحسنة في الاسلام مأمور بها كل مسلم والأخلاق السيئة منهي عنها يقول تعالى ﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدِينَ وَالْأَقْرَبِينَ ۚ إِن يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ فَقِيرًا فَاللَّهُ أَوْلَىٰ بِهِمَا ۚ فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىَٰ أَن تَعْدِلُوا ۚ وَإِن تَلَوُوا أَوْ نَعَرْتُمْ أَوْ تُعَرِّضُوا فإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا ﴾ النساء 135
- 2/ إن معايير السلوك المهني لمهنة المراجعة تنطوي على مجموعة من القيود تحكم سلوكيات المراجعين، تتمثل في الاستقلال ورفق الخلق والموضوعية والكفاءة المهنية، وضرورة الالتزام بمسؤولياتهم تجاه العملاء وزملاء المهنة بالشكل الذي يمكنه من تقديم خدماته بعناية مهنية رفيعة خدمة لمصالحه بشكل يتسق مع مسؤولياته تجاه المجتمع.
- 3/ يتحدد دليل آداب وسلوك أي مهنة في ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب أن يلتزم بها أعضاؤها وقد اختلفت الأحكام القضائية التي إصدارها القضاء الأجنبي في كل من المملكة المتحدة وفرنسا والولايات المتحدة حول تحديد المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات، كما تضافرت جهود الفقه المحاسبي والمنظمات المهنية والتشريعات المعاصرة في محاولة توفير حياذ واستقلال مراقب الحسابات في عمله حيث يجب ان يكون اميناً نزيهاً يلتزم الصدق في شهاداته ويكشف عن الحقائق في تقريره ولا يجامل ولا يدارى ولا يتأثر بمصلحة أو نفوذ أو عداوة ولا يبدي رأيه الفني عن القوائم المالية التي قام بمراجعتها إلا بعد اقتناعه ويقين.
- 4/ على الرغم من ضرورة ان يكون مراقب الحسابات متحرراً من أي التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته إلا ان الواقع العملي يوضح بجلاء ان بعض المراجعين يقومون بمجموعة من الممارسات المهنية التي لا تتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة تتمثل هذه الممارسات في قيام المراجعين فيما بينهم بالتنافس للحصول على عملية مراجعة جديدة وقبولهم اتعاب قليله عن عمليات مراجعة لا تتناسب مع الجهود اللازمة لأدائها نتيجة المنافسة واتباع سلوك متساهل مع العملاء وعدم التحفظ بشأن استمرارية العميل عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.
- 5/ لتحسين الاداء المهني للمراجعين ولضمان جودة الاداء في المراجعة وضمان التزامهم بميثاق السلوك الاخلاقي والمهني يجب على المنظمات المهنية الواضحة لمعايير السلوك الأخلاقي للمهنة، ضرورة تشديد إجراءات الرقابة على جودة المراجعة وذلك من خلال وضع القواعد والضوابط المهنية التي تمكن من إحكام وضبط الممارسات المهنية لأعضائها، وضمان السلوك المهني للمراجعين وفقاً لمستويات متميزة تساهم في الحفاظ على سمعة المهنة ووضع النظم الكفيلة بمعاينة كل من يخرج عن آداب وأخلاقيات المهنة.
- 6/ لضمان حياذ واستقلال المراجعين ولزيادة الثقة في تقارير المراجعة يتفق (الباحثة) مع الآراء التي تنادى بضرورة تكوين لجنة من اعضاء مجلس الإدارة غير متفرغين يوكل إليها مهمة المشاركة في تعيين المراجعين واستبداله وتحديد إتعايه ومناقشة تقارير المراجعة التي يتبعها كما

يمكن ان تتكون اللجنة من بعض المديرين المسؤولين بالمنشأة محل المراجعة يكون من مهامها الموافقة على الخدمات الاستشارية والادارية التي يعهد بها الى مراقب الحسابات.

### التوصيات

- في ضوء النتائج التي توصل إليها (الباحثة) يمكن إبداء التوصيات التالية:
- 1/ ضرورة أن يلتزم المراجعون الخارجيون والداخليون بمعايير السلوك الأخلاقي والمهني والأمانة الموضوعية والسمعة الحسنة والاجتهاد عند مزاوله أوجه نشاطهم كما يجب أن يظهر المراجعون الإخلاص في كافة الأمر المرتبطة تجاه المنظمات المهنية التي يعملون بها وكذلك جميع الأطراف الذين يقدمون لهم خدماتهم.
  - 2/ تفعيل دور الفكر الإسلامي في نشر الأخلاقيات السامية وحسن الخلق بين الناس وكل المهن، والإخلاص في كافة الامور المرتبطة بمزاوله المراجعين لأعمالهم وضرورة التحلي بالأمانة والموضوعية وحسن السمعة لقول الحق جل ثناءه ﴿ تِلْكَ حُدُودُ اللَّهِ وَمَنْ يُطِعِ اللَّهَ وَرَسُولَهُ يُدْخِلْهُ جَنَّاتٍ تَجْرِي مِنْ تَحْتِهَا الْأَنْهَارُ خَالِدِينَ فِيهَا ذَلِكَ الْفَوْزُ الْعَظِيمُ ﴾ النساء 13.
  - 3/ يجب أن تنشط المنظمات المهنية في وضع معايير المحاسبة والمراجعة التي تحقق حياد واستقلال المراجعين، وواقعية التزامهم بمعايير السلوك الأخلاقي ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير ووضع برامج لمراجعة جودة أدائهم المهني والارتقاء بمستوي جودة هذا الأداء.
  - 4/ يجب تصميم برامج وإجراءات المراجعة بالشكل الذي يوفي بتوقعات مستخدمي القوائم المالية، ويجب كذلك ان تتحرك مهمة المراجعة في اتجاه قبول مسؤوليات أكثر لاكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال الموجود في القوائم المالية كما يجب ان تتحول عملية المراجعة من المراجعة على اساس النظم إلي المراجعة على اساس المخاطر.
  - 5/ ضرورة المحافظة على حياد واستقلال المراجعين عند تقديمهم للخدمات الاستشارية والفنية التي عهد بها إليهم ووضع معايير للأداء الاخلاقي والمهني التي يجب الالتزام بها عند تقديم هذه الخدمات.
  - 6/ يجب على المنظمات المهنية والجامعات ضرورة نشر الدور المهم للمبادئ الاخلاقية وميثاق السلوك المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة وفقاً لمستويات متميزة تحافظ على سمعة المهنة للحد من الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين.

### هوامش البحث

- 1/ وليم توماس، امرسون هنكس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب دكتور أحمد حجاج، دكتور كمال الدين السعيد، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1409 - 1989م، ص 205.
- 2/ المرجع السابق، ص ص 179 - 188.
- 3/ دكتور أمين السيد لطفى، المراجعة لأغراض مختلفة، الكتاب العاشر، غير موضح الناشر، القاهرة، 2003 - 2004، ص ص 130 - 132.
- 4/ ينظر في ذلك: دكتور وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس احמיד، مدي التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة عبد العزيز، 20 24، 2006 - 1427، ص ص 199 - 248.
- دكتور عصام الدين عبد المحسن الحميدان، اخلاقيات المهنة في الاسلام وتطبيقاتها في المملكة العربية السعودية، 1427هـ. [www.taculty.rsu.ed.usa](http://www.taculty.rsu.ed.usa)
- 5/ لمزيد من التفاصيل يراجع في ذلك:

- دكتور محمد السيد الناغى، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الطبعة الثانية مكتبة الجلاء، المنصورة، 1992م، ص ص 209 – 211.
- Minow N , “ Accountants “ Legal Liability and the Litigation Explosion “ Journal of Accountancy. Vol. 158 , September , 1989 ,Pp.70 -86.
- 6/ راجع الدكتور عيسى أبو طبل، بحوث في مراجعة الحسابات، دار النهضة العربية القاهرة، 1990 – 1991 م، ص ص 89 – 118.
- 7/ لمزيد من التفاصيل راجع في ذلك:
- Ojo M ,. “ Eliminating the Audit Expectation Gap ; Reality or myth “ Oxford Brooks University , February 2006 Available at ; [www.mpra.ub.unimuenchen.de](http://www.mpra.ub.unimuenchen.de)
- 8/ دكتور احمد نور، مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية والعملية، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1992 م، ص ص 75 – 76.
- 9/ Baron , C. et al (1997) “ Uncovering Corporate Irregularities ; Are We- Closing the Expectation Gap ; “ The Journal of Accountancy , Oct. 1997 pp.56
- 10/ راجع في ذلك:
- وليم توماس، امرسون هنكى، مرجع سابق، ص ص 224 – 225.
- دكتور عصام الدين محمد متولى، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، غير موضح الناشر، 2005م، ص ص 215 – 218.
- 11/ دكتور عبد المنعم محمود، دكتور عيسى ابو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992م، ص 90.
- 12/ دكتور عصام الدين محمد متولى، مرجع سابق، ص 210.
- 13/ دكتور سامى وهبة متولى، فجوة التوقعات في المراجعة، أسبابها وسبل تصنيفها المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة الأزهر، 1993م، ص 194.
- 14/ المرجع السابق، ص 195 – 196.
- 15/ وليم توماس، امرسون هنكى، مرجع سابق، ص 56.
- 16/ وليم توماس، امرسون هنكى، مرجع سابق، ص 238.
- 17/ دكتور احمد نور، مرجع سابق، ص 70.
- 18/ وليم توماس، امرسون هنكى، مرجع سابق، ص 239.
- 19/ دكتور سامى وهبة متولى، مرجع سابق، ص 191.
- 20/ دكتور احمد نور، مرجع سابق، ص 126.
- 21/ ACCA (The Chartered Association of Certified Accounts) , 1994 , The –r Audit Frame work “ (Londno ACCA , 1994) p.53
- 22/ وليم توماس، امرسون هنكى، مرجع سابق، ص 437.
- 23/ جورج دانيال غالى، تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة – دراسة انتقادية – المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الاول، كلية التجارة جامعة عين شمس، يناير 1998م، ص 726 – 727.
- 24/ المرجع السابق، ص 745.

25/ دكتور احمد نور، مرجع سابق، ص 51.

26/ المرجع السابق، ص 57.

27/ وليم توماس، امرسون هنكى، مرجع سابق، ص 195 – 196.