

الاستقلالية حثامة لاستمرارية ممدة المراجعة

الأستاذ . نوالى محمد بشير
جامعة ورقلة

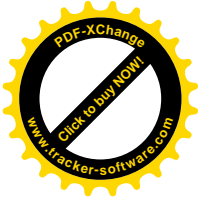
ملخص

تمثل الاستقلالية حجر الزاوية لعملية المراجعة، فهي تفقد محتواها إذا فقد المراجع استقلاليته، ولقد حضي هذا الموضوع بأهمية كبيرة خاصة بعد الفضائح المالية ممثلة بشركة أنرون وورلد كوم مما أدى الى ظهور قوانين مختلفة لتدعيمها وإحداث تعديلات على عوامل الاستقلالية. توصلت الدراسة إلى أن الاستقلالية ترتبط إلى حد كبير بالعامل الأخلاقي كما أنها حالة نسبية تتعلق بالجانب النفسي والمحيط الذي يعمل فيه المراجع .
الكلمات المفتاح : الاستقلالية، المراجعة، الخبرة، الأخلاقيات

تمهيد

إن انهيار شركة انرون وما تبعها فيما بعد انهيار شركة ارثر اندرسون للتدقيق، أثار عدة تساؤلات على مستوى مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، من أهمها، كيف تم الانهيار؟ ولماذا؟ ومن المسؤول؟

تعد هذه القضية والفضيحة من قضايا العصر المهمة لما كان لها من تأثير رهيب، ليس على الولايات المتحدة فقط، بل على العالم بأسره، فمن جهة تعد شركة انرون Enron من أكبر الشركات بالعالم والعامله بمجال الغاز والطاقة ولها فروع كثيرة وعديدة، ومن جهة أخرى فمن المعروف بأن شركة ارثر



الاستقلالية دعامة لاستمرارية مهنة المراجعة.....الأستاذ . قوالي

اندرسون للتدقيق تعد من أضخم شركات التدقيق بالعالم، لقد تسبب انهيار تلك الشركتين بخسائر قد يصعب حصرها في الوقت الحاضر، ناهيك عن العمال والموظفين الذين فقدوا مناصبهم نتيجة الانهيار.

والسؤال المطروح هو ما هي العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع، وإلى أي مدى يستطيع مقاومة ضغوط المحيط؟. وللإجابة على هذا السؤال نتناول الموضوع في النقاط التالية :

أولا : الاستقلالية.

ثانيا : العوامل المفسرة لاستقلال المراجع.

أولاً: الاستقلالية :

يعتبر استقلال المراجع احد العوامل ذات الارتباط بقضايا المراجعة، حيث يعتبر ميل المراجع نحو عدم الإفصاح عن الأخطاء التي اكتشفها أثناء أداء عمله احد العوامل المسببة لفشل عملية المراجعة¹ ، فادا كان للعميل القدرة على الضغط على المراجع كي لا يفصح عن أخطاء اكتشفها فان احتمال تعرض المراجع للتقاضى يرتفع.

يمكن إرجاع استقلالية مراجع الحسابات إلى عاملين متعاكسين، فحسب الأول يمكن اعتبار مراجع الحسابات على أنه شخص نفعي انتهازي يفضل مصلحته الخاصة عن مصلحة المكتب الذي يعمل لأجله وهو قادر في هذه الحالة علي التضحية بجودة الخدمة التي يؤديها من أجل تأمين استمراره في

العمل في المؤسسة التي هو بصدد المصادقة على حساباتها وبدلك يحقق المنافع المادية المرتبطة بالخدمة، وفي المقابل يمكن اعتبار المراجع بأنه شخص مسؤول انشغاله الأكبر هو إضفاء الروح الأخلاقية على مهنته وكما بين 1998 ETIZIONI² أنه على المراجع أن يختار ما بين "الأنا" و"نحن"، حيث أن الأنا يمثل المنفعة الخاصة للمراجع أما نحن فمعناها تفضيل روح المسؤولية والأخلاقيات المهنية في خدمة جودة المراجعة، كما لن بعض الدراسات بينت أن استقلال المراجع تجاه عميله هو بالطبيعة أمر مستحيل ، فحسب هؤلاء فإنه وبصورة لاشعورية يوجد تحيز يطلق عليه تحيز المصلحة الشخصية والتي تقود المراجع إلى تأويل المعلومة بطريقة تميز المصلحة الشخصية أو مصلحة العميل المباشر الذي يجواره ، عن مصلحة مستعملي المعلومة ولكن لا يراهم ويوجد مجموعة من العوامل المفسرة لاستقلال المراجع نذكر منها ما يلي:³

ثانيا: العوامل المفسرة لاستقلالية المراجع

1- العوامل المرتبطة بالمكتب

أ- حجم المكتب

توصلت العديد من الدراسات إلى أن حجم مكتب المراجعة يرتبط طرديا مع احتمال التقرير عن الخطأ ,وبينت DE ANGELO أن التكاليف المبدئية وتكلفة الصفقات تمكن المراجع من تحقيق شبه ريع من عميل معين، وبما أن ثروة المراجع عائدة من الاحتفاظ بالعميل فإنه ب يميل إلى تحقيق رغبة العميل تحت دوافع اقتصادية، وهي عدم التقرير عن الأخطاء. بمعنى أن المراجع يقدم مستوى منخفض من الأداء، إلا أنه من وجهة النظر العكسية فإن الأمر يختلف بالنسبة للمراجع، حيث أن المستوى المنخفض من الأداء يجب أن

يتم اكتشافه لاحقا مما يترتب عليه ضياع شبه ريع الذي كان من المتوقع أن يحصل عليه المراجع من العملاء الذين يرغبون في الحصول على مستوى مرتفع من الأداء، وإذا كان الأمر كذلك فإن مكاتب المراجعة لديها الكثير من شبه ريع المعرض للفقدان نتيجة تلك الممارسات، وبالتالي يزداد لدى تلك المكاتب دافع التقرير عن الأخطاء المكتشفة، ومن هنا يمكن توقع وجود علاقة طردية بين حجم المكتب ومدى قدرة المكتب على التقرير عن الأخطاء المكتشفة.

كما أشار **DE ANGELO & DYE⁴** إلى أن مكتب المراجعة يعمل على بذل جهد كبير وبالتالي تقديم مستوى مرتفع من الأداء كلما زاد اهتمامه بحماية سمعته وتجنب تعرضه للمقاضاة، علاوة على أن الانتقادات الموجهة لممارسات مكتب المراجعة يمكن أن تعمل على تخفيض ثقة المجتمع في ذلك المكتب وبالتالي الأضرار بسمعته، بالإضافة إلى ذلك فإن معظم الانتقادات الموجهة لمكاتب المراجعة تصب في أن هذه المكاتب غير قادرة على تحذير عملائها من خطر الإفلاس قبل وقوعه، وأن معظم الدعاوي القضائية ارتبطت بعملاء المراجعة الذين يعانون مشاكل مالية.

أما فيما يتعلق بتصنيف مكاتب المراجعة فقد عملت العديد من الدراسات على تصنيفها إلى مكاتب كبيرة ومتوسطة وصغيرة باستخدام مجموعة من المعايير ومن أهم هذه المعايير عدد فروع المكاتب المحلية والأجنبية، فقد اتجهت **PALMOROSE** نحو التركيز على تحديد مستوى مكتب المراجعة من خلال حصته في سوق خدمات المراجعة، فكلما كانت الحصة كبيرة كلما كان ذلك مؤشرا على كبر حجم المكتب، ووجدت أن مكاتب الثمانية الكبار تقضي وقتا أطول في أداء مهام المراجعة أكثر من غيرها من

المكاتب، حيث توصلت إلى أن اسم الثمانية الكبار يعتبر بديلا عن الجودة المناسبة وذلك لان الزيادة في عدد الساعات تعكس تجميع حجم أكبر من أدلة الإثبات من أجل تقديم مستوى عال من التأكيد، بينما أكدت دراسة GUL على أن حجم مكتب المراجعة يتحدد في ضوء ارتباطه بأحد المكاتب الدولية الكبيرة والتي إذا ما ارتبط بها أصبح من المكاتب ذات الحجم الكبير وذات الموارد الكبيرة، وبالتالي تقدم مستوى مرتفع من الخدمات، كما عمل العديد من الدراسات الأخرى على تصنيف مكاتب المراجعة بحسب أحجامها طبقا لمجموعة من المعايير مثل⁵، عدد عملاء المكتب، عدد الفروع المحلية والأجنبية للمكتب، عدد الشركاء بالمكتب، عدد المراجعين بالمكتب، الموارد المالية للمكتب، المزايا التنافسية مع المكاتب الأخرى، كما أن مكاتب المراجعة قد تختلف عن بعضها البعض في العديد من الأبعاد مثل الحجم والتكنولوجيا والموارد المالية وخبرة أعضائها ونظم الرقابة التنظيمية والتخصص الصناعي، الأمر الذي يؤثر على مستوى الخدمات التي يقدمها المراجعون وما ينتج عن ذلك من اختلاف في عدد ساعات المراجعة والتكلفة التي يتحملها المكتب في سبيل ذلك، كما استخدمت عدة مؤشرات للحكم على حجم مكتب المراجعة تتمثل في الآتي: ⁶

أ- حجم مكتب المراجعة بشكل مطلق وذلك باستخدام عدد المحاسبين في المكتب أو بشكل مطلق باستخدام المساهمة النسبية للمكتب في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة.

ب- عدد عملاء المكتب.

ج- السمعة أو الشهرة الطيبة للمكتب.

د- إيرادات المكتب، فمع زيادة عدد العملاء تزداد إيرادات المكتب، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة اهتمام المراجع بالأساليب الفنية المستخدمة في أداء المراجعة، وبالتالي الالتزام بالمعايير المهنية والمحافظة على استقلالية المراجع، وقد قدمت دراسات أخرى عديدة من الحجج لتبرير استخدام عدد المراجعين كمقياس بديل يستخدم للتعبير عن حجم المكتب وتمثلت حججهم في الآتي :

- إنه مقياس مباشر لحجم مكتب المراجعة لما يستخدمه المكتب من مراجعين لعرض خدماته في السوق.

- نظرا لأن سوق خدمات المراجعة يغلب عليه كثافة العمل، فمن المحتمل أن يكون هناك علاقة مباشرة بين أتعاب المكتب وعدد المراجعين العاملين فيه، وهناك دراسات أخرى في كندا وهولندا وألمانيا أكدت ذلك .

- يمكن استبعاد تأثير الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي يقدمها المكتب، نظرا لأن متطلبات ممارسة المهنة في ألمانيا تمنع المراجعين من القيام بالخدمات الأخرى وقوائم العضوية في الجهات المنظمة للمهنة تميز بين المراجعين والقائمين بالخدمات الأخرى، الأمر الذي يوفر بيانات دقيقة عن عدد المراجعين العاملين بالمكتب، كمقياس للحجم للذين يقومون بخدمات المراجعة دون الخدمات الأخرى.

بالإضافة إلى أن استخدام عدد المراجعين كمقياس لحجم المكتب يساعد في الحصول على المجتمع الكلي للمراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأن الدراسات السابقة التي استخدمت بيانات العميل كأساس للقياس تتناول جزءا من سوق المراجعة، إلا أن استخدام عدد المراجعين لكل

مكتب يغطي تقريبا كامل سوق المراجعة، أما **PALMROSE**⁷ فقد عبرت عن حجم مكتب المراجعة بالانتماء إلى مكاتب الثمانية الكبار أو إلى غير الثمانية الكبار كما قسمت دراسة أخرى مكاتب المراجعة إلى الستة الكبار وغير الستة الكبار، وخرجت دراسة **DEIS AND GIROUX** عن الإطار المؤلف والمتعارف عليه في دراسات اقتصاديات المراجعة والتي تستقي بياناتها من سجلات وأوراق عمل وآراء مراجعي مكاتب المراجعة منتمية إلى الشريحة الأولى من المكاتب العاملة في سوق خدمات المراجعة، والتي يطلق عليها مكاتب الثمانية أو الستة أو الخمسة (وألان الأربعة الكبار)، فقد لجأت هذه الدراسة إلى الشريحة الثالثة من مكاتب المحاسبة والمراجعة والتي تعتبر من المكاتب الصغيرة وذلك لتجميع البيانات اللازمة لاختبار العلاقة بين مجموعة العوامل أو الخصائص وساعات عمل المراجعة، واستخدمت في قياس حجم مكتب المراجعة عدد الفروع التابعة للمكتب وعدد عملاء المكتب، وتوقعت وجود علاقة ايجابية بين عدد فروع المكتب وعدد ساعات المراجعة، وعلاقة سلبية بين عدد العملاء وعدد ساعات المراجعة، مبررة ذلك بأنه مع توسع أعمال المكتب من خلال فروعه تتحسن سمعة المكتب وبالتالي يجب المحافظة عليها من خلال بذل جهد أكبر، ومع زيادة عدد العملاء يعني زيادة خبرة المكتب وبالتالي انخفاض مستوى جهد مراجعيه عند تقديم الخدمات إلى عملاء ينتمون إلى ذات القطاع من العملاء.

ب- تقديم الخدمات الاستشارية:

تنقسم الخدمات التي تقدمها مؤسسة المحاسبة والمراجعة إلى عملائها إلى مجموعتين، الأولى خدمات إلزامية أو ما يطلق عليها بالمراجعة الإلزامية وهي المراجعة التي تلتزم بها الوحدة محل المراجعة وفقا لإحكام القوانين التي تخضع لها

الوحدة والمجموعة الثانية من الخدمات تعتبر خدمات اختيارية ويقصد بذلك عدم وجود إلزام قانوني على الوحدة يحتم القيام بها وتشمل تلك الخدمات الضريبية والمحاسبية والمالية بخلاف خدمات المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة إلى عملائه،⁸ إلا أن قائمة هذه الخدمات التي تسعى مكاتب المراجعة تقديمها خلال السنوات الأخيرة قد أخذت أبعادا مثل:⁹

- الأنشطة المتعلقة بتمويل الاستثمارات وزيادة رأس المال.
- خدمات التخطيط الاستراتيجي والاستشارات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية.
- المساعدة في الحصول على التراخيص أو الموافقات الرسمية للعمليات أو الصفقات الكبيرة.
- الحصول على الخدمات الداخلية من المصادر الخارجية مثل المراجعة الداخلية والاستشارات الضريبية وأية خدمات إدارية تقليدية أخرى.

ويرى بعض الباحثين أن الخدمات الاستشارية تضيق المسافة بين المراجع والإدارة وبالتالي تصبح الاستقلالية،¹⁰ إذا لم تكن الحقيقية فعندئذ الظاهرية قضية محيرة، كما أن بعض القواعد الجديدة التي ظهرت في الفترة الأخيرة بعد انهيار شركة انرون تمنع أنواعا معينة بخلاف المراجعة، وتلزم الشركات المسجلة في هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة الإفصاح عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية المدفوعة لمراجعهم، وتطورت هذه القواعد بما تم سنه في قانون **SARBANES-OXLEY ACT** الذي صدر عام 2002، الذي يلزم لجان المراجعة بالتصديق مسبقا على جميع أتعاب الخدمات الاستشارية التي تزيد عن 05 بالمائة من إجمالي الأتعاب المدفوعة للمراجع المستمر في السنة السابقة، كما أنه في الولايات المتحدة بعد

موجة الفضائح المحاسبية ENRON AND WORLD COM والتي أدت إلى انهيار مكتب ARTHUR ANDERSON فرض قانون SARBANES-OXLEY ACT لعام 2002 قيودا صارمة على خدمات غير المراجعة التي يمكن أن تقدمها مكاتب المراجعة إلى عملائها، وعمل العديد من مكاتب المراجعة والمحاسبة الكبيرة على إنشاء أقسام خاصة للخدمات الاستشارية استجابة لطلب هيئة تداول الأوراق المالية، والتي من شأنها إنفاك استقلالية مكاتب المراجعة التي تحاول الحصول على الخدمات الاستشارية التي تتميز بارتفاع ربحيتها، كما يمنع تقديم مثل هذه الخدمات بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة في كل من فرنسا وإيطاليا والعديد من دول الاتحاد الأوروبي.

ج-مراجعة النظر:

قد تتعرض عملية المراجعة للفشل بسبب وجود غش في القوائم المالية لا يتم اكتشافه وللتقليل من مخاطر الفشل بإمكان مكتب المراجعة تقوية سياسة فحص الملفات من طرف مراجع آخر غير المكلف بالملف الأمر الذي قد يقلل من مخاطر المصادقة على القوائم المالية التي تحتوي على غش، وفي هذا الصدد قدم MATSUMURA ET TUCKER 1995 نموذجا تحليليا لدراسة اثر مراجعة الملف من طرف شريك آخر بقرار من الشريك المسؤول الذي يواجه معلومات غير كاملة وإلى ضغوط اقتصادية أثناء إصداره لرأيه الفني المحايد هذه الدراسة بينت أن مراقبة ملف المراجعة من طرف مراجع ثان ينتمي إلى نفس المكتب يحفز الشريك المسؤول ليس فقط بأن يظهر بمظهر أكثر استقلالية أثناء إصداره لرأيه ولكن يستطيع أن يتوسع في فحص عينات أكبر أثناء تقييمه لنقاط ضعف الرقابة الداخلية ومراقبة الحسابات فالشريك الثاني

يستعمل إستراتيجية في حل المشكلات التي يواجهها بأكثر فاعلية من المراجع الأول الشريك ومن ثم فإن مراجعة الملف من طرف شريك ثان تسمح بتطوير منطق تقسيم الكفاءات داخل المكتب ومساهمة كل المراجعين في العمل الأمر الذي يخلق نظام مراجعة تعاوني متلاحم يوحد منافع المكتب ويشجع على المسؤولية المشتركة على مجمل ملفات المراجعة، إن الرقابة التعاونية تحسن من جهة نوعية الخدمة المؤداة للعميل ومن جهة أخرى رفع الكفاءة لكل شريك.

د- تدوير الشركاء على الملف :

فرض قانون OXLEY المصوت عنه سنة 2002 من قبل الكونغرس الأمريكي تغيير مسؤول المراجعة للشركة محل المراجعة كل خمس سنوات ويرر أنصار هذا الرأي موقفهم بأنه خلال سنوات عديدة قد يصبح المراجع أقل صرامة في تطبيق منهجية المراجعة إضافة إلا أن المسافة الواجب أن تكون بينه وبين عميل المراجعة تميل إلى الانحسار عبر الزمن، إلا أن SIGEL 1999 اعترض على عملية تدوير ملف المراجعة بين الشركاء كأحد حلول لمشكلة الاستقلالية فهو يعتبر عملية التدوير مكلفة جدا على اعتبار أن المراجعين الجدد يكون لديهم مشاكل في فهم النشاط الاقتصادي للشركة محل المراجعة مما يؤثر سلبا على جودة الخدمة المقدمة للعميل الأمر الذي يجعل المراجع في موقف ضعف قد يفقده استقلاله.

مما سبق يمكن القول أن عملية تدوير المراجعين على نفس الملف فيها عيوب تتمثل في التكلفة الإضافية ولا تسمح لمكتب أو شركة المراجعة بالحصول على شهرة كافية تسمح لها بتطوير كفاءة أفرادها فالآثار السلبية المرتبطة بتدوير المراجعين على نفس الملف قد تكون أكثر أهمية من الآثار الايجابية المرتبطة بتقليل العلاقة التواطئية القوية بين المراجع وعميل المراجعة .



ه- وضع ميثاق أخلاقي داخل المكتب:

تمثل استقلالية المراجعين قيمة مشتركة داخل المكتب ويعتبر معيارا للتصرف متضمن في قانون أخلاقي داخلي يشمل القيم والمبادئ التنظيمية التي يجب أن تقود التصرف الأخلاقي لأعضاء المكتب، هذا القانون يوضح ما يعتبره أعضاء المكتب أو الشركة مناخ أخلاقي مهني والذي يحاول الجميع المشاركة فيه بتصرفاته الفردية فهو يشمل القيم والمبادئ التنظيمية التي تقود التصرف الأخلاقي لأعضاء المؤسسة.

2- عوامل مرتبطة بالمراجع

أ- الخبرة :

لقد بين الباحثان ABDELMOHAMADI et WRIGHT (1990) إنه إذا واجه المراجع مشكلة معقدة فإن مستوى الخبرة المكتسبة يكون له أثر إيجابي على نوعية ودقة التصرف الذي يقوم به المراجع في مواجهة الإشكال المطروح، فكلما كانت خبرة المراجع عالية وكبيرة كلما كان قادرا على مواجهة الوضعيات المعقدة والصعبة، ويكون له حظ أوفر الاستقلالية،¹¹ فهي تختلف باختلاف درجة الخبرة المكتسبة لكل مراجع، فالاستقلالية تكون أعلى عند المراجع الذي يتمتع بخبرة عالية عن ذلك الذي يتمتع بخبرة متواضعة أو ضعيفة، فهم يرون أنه حتى تبقى الاستقلالية سيدة

الموقف فإنه يجب تدوير المراجعين على ملف المراجعة أي استبدالهم من حين إلى آخر.

ب- الكفاءة :

تحت معايير المراجعة المهنية على أن يكون المراجع كفؤاً ومستقلاً في آن واحد، بمعنى أن يكون مزوداً بمعارف جيدة وأن يكون لديه من الخبرة تجعله قادراً على أداء مختلف المهام الموكلة إليه بكفاءة عالية، وأن يكون من الناحية الفكرية قادراً على تحليل الحسابات وإبلاغ المهتمين في تقريره بصورة غير متحيزة ودون إحداث أضرار لأي طرف من الأطراف¹².

الكفاءة إذن هي مستوى التأهيل الكافي لبلوغ أهداف المراجعة، وهي ديمومة تتطور من خلال التدريب المستمر للمراجع، الكفاءة والاستقلالية هما ركائز المراجعة الناجحة إلا أن الكفاءة قد تسبق الاستقلالية لأنه من الصعب أن يكون المراجع مستقلاً إن لم يكن كفؤاً، فكفاءة المراجع هي الشرط الضروري لاستقلالته، إن التحكم في تقنيات الإدارة والتسيير والمحاسبة أمر ضروري يمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية بكل استقلالية، ويكون قادراً على مقاومة كل الضغوط.

ج- حساسية الأخلاقيات

من المعروف بأن القوانين لا تحكم الأخلاقيات والعكس هو الصحيح فالأخلاق هي الأساس في التحكم بالقوانين وتطبيقها "فالمشكلة ليست بالقوانين بل بمطبقها" ومنذ الأزل قبل البدء بتعليم أي مهنة تدرس أخلاقياتها، ومهنة المحاسبة والتدقيق وكأي مهنة أخرى تكون فاعلة بشكل لا يمكن التشكيك فيه إذا كان مطبقها يتمتعون بأخلاق مهنية مثالية.



ما حدث من انهيارات لشركات عملاقة في بعض الدول بشكل عام والولايات المتحدة بشكل خاص أعاد مشكلة الأخلاقيات إلى الساحة المهنية وخصوصا بعد انهيار أكبر شركات التدقيق في العالم "ارثر اندرسون" وثبت تورطها بتلاعبات مالية في الشركات التي كانت تقوم على تدقيق حساباتها وتقديم خدمات استشارية لها، وعادت الجهات الرقابية بالتركيز مرة أخرى على أخلاقيات المهنة وكيفية ضبطها.

تعد قضية وفضيحة ارثر اندرسون من قضايا العصر المهمة لما كان لها من تأثير رهيب، ليس على الولايات المتحدة فقط بل على العالم بأسره، فلقد تسبب انهيار تلك الشركة بخسائر قد يصعب حصرها في الوقت الحاضر، ناهيك عن العمال والموظفين الذين فقدوا أعمالهم نتيجة الانهيار.

انهيار ارثر اندرسون ورغم المأساة الكبيرة إلا أنه يعد درس مهم جدا يحتم على الكثيرين دراسته والوقوف على أسبابه ولا بد أن تقوم الجهات المتخصصة بإعادة حساباتها.

3- عوامل مرتبطة بعلاقة المراجع بعميله

أ-الوضعية المالية للعميل

يمكن اعتبار الوضعية المالية للعميل المراجعة كأحد المخاطر المرتبطة بالمهنة، المراجعون المرتبطون بعملاء وضعيتهم المالية غير مريحة يكون محل خطر التشكك في مسؤوليتهم المدنية والجنائية أكثر من المراجعين الذين يرتبطون بعملاء وضعيتهم المالية مريحة، إن مستعملي المعلومة المالية يرون أن المدراء لديهم حش أوفر في الحصول علي ما يريدون إذا كانوا في نزاع مع المراجع إذا كانت المؤسسة في وضعية مالية حسنة، سيكون المراجعون اثر حذرا إذا كانوا على علاقة مع عملاء وضعيتهم المالية غير حسنة، مكتب المراجعة الذي يتحمل

مخاطر قليلة تتعلق بالتشكيك في استقلاليته بسبب الوضعية المالية الجيدة لعميله قد يكون أقل تحفيزا لمقاومة ضغوط مسيري الشركة محل المراجعة، إن خطر التشكك في مسؤولية مكاتب المراجعة يتناسب عكسا مع الوضعية المالية للعميل، إن الشركات ذات الوضعية المالية السيئة قد يلجأون إلى التلاعب بالحسابات وإنتاج قوائم مالية مضللة وتحتوي أخطاء أكثر من الشركات التي وضعيتها المالية حسنة.

ب- المنافسة بين مكاتب المراجعة

تعتبر المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة أحد المتغيرات البيئية العامة التي يعتقد أنها تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ولسنوات قليلة مضت كانت المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة غير مسموح بها لاعتبارها ضد الصالح العام، ولقد تغير هذا الوضع كثيرا في السنوات القليلة الماضية، إذ نجد أن وزارة العدل الأمريكية ولجنة التجارة الفيدرالية قد مارست ضغوطا قوية على مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية لإلغاء قواعد السلوك المهني التي تحد من المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة، وقد استجابات المهنة بالفعل لهذه الضغوط، وقامت بإجراء مراجعة شاملة لقواعد دستور المهنة، ولقد كان للمنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة أثرها على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وفي هذا الصدد يوجد اتجاهان:

الاتجاه الأول: هناك دراسات مؤداها أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة له أثر سلبي على استقلال المراجع وبالتالي على أدائه المهني، ومن هذه الدراسات:

- دراسة Shockley والتي ترى أنه كلما ازدادت المنافسة بين مؤسسات المراجعة في الحصول على العملاء كلما ازدادت رغبة ومقدرة العملاء على تغيير

المراجعين، ويرى Shockley أن أسباب التغيير تتراوح ما بين محاولة تخفيض الأتعاب إلى البحث عن مراجع مساير، وأنه كلما شعر المراجع بأن مراجعاً آخر يتحين الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل، كلما ازداد اعتماده على العميل وهذا بدوره يؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات تأثيراً سلبياً.

- دراسة Copley وآخرين والتي ترى أن نسبة الأتعاب مرتبطة طردياً بمستوى الأداء المهني للمراجع، حيث تتأثر الأتعاب بنوعية الخدمات المقدمة، وقد أوضحت الدراسة أن العملاء الذين يضغطون على مراجعيهم لتخفيض الأتعاب يرغبون أصلاً في الحصول على مستوى منخفض من الجودة، وهذا لا يحقق للمراجع الملائم بمعايير المراجعة، وبالتالي الكشف والتقرير عن التحريف أو الحذف الجوهرية في القوائم المالية.

- دراسة د. علي هويدي والتي مؤداها أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مؤسسات المراجعة للحصول على عملاء جدد أو الاحتفاظ بالعملاء الحاليين يضعف من درجة استقلالها سواء كانت هذه المؤسسات كبيرة أو صغيرة.

ويمكن تفسير ذلك أنه في ظل الزيادة الملحوظة في مؤسسات المراجعة وعدم تمسك الكثير من المراجعين بأخلاقيات وآداب الممارسة المهنية، يصبح المراجع في موقف ضعيف في مواجهة ضغوط إدارة الوحدة محل المراجعة، والتي تستهدف اتخاذ المراجع لموقف مسايرة لرغبتها - مراجع مساير - وتجاوزته عن بعض أخطائها، وهذه الأمور قد تضعف في النهاية من استقلال وحياد المراجع، ومما يدعم التفسير السابق أن اختيار وتعيين المراجع يتم عملياً عن طريق مجلس الإدارة، الأمر الذي قد يدفع الكثير من المراجعين إلى العمل على كسب رضا الإدارة وتجنب الاختلاف معها.

هناك دراسات مؤداها أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة له أثر إيجابي على استقلال المراجع، ومن هذه الدراسات دراسة F.Cul والتي خلصت إلى أن ارتفاع مستوى المنافسة يدعم استقلال المراجع.

ويمكن إرجاع اختلاف نتائج الدراسات السابقة إلى اختلاف نوعية المشاركين في الدراسة، فدراسة *Cul* تعكس وجهة نظر العاملين في البنوك، في حين تعكس دراسة د. علي هويدي، وجهة نظر المراجعين أنفسهم، ومما لا شك فيه أن المراجعين أقدر من غيرهم في تقدير أثر المنافسة على استقلالهم. إن التنافس بين مكاتب المراجعة قد يكون له أثر سلبي على جودة مهمة المراجعة المنجزة، إن مستعملي المعلومة المالية يدركون مستوى عالي من التبعية للمراجعين إذا كانت سوق المراجعة تتميز بمنافسة شديدة، إن ضغط المنافسة يمكن أن يشجع المراجعين على المخاطرة باستقلالهم لأن مكاتبهم تتبع نظام ضمني للتعويضات التي تقيم الجوانب التجارية للمهنة علي حساب المبادئ الأساسية، فالمراجع الذي يتعرض لضغوط قوية من طرف إدارة المؤسسة فهو مجبر إما على تضيق نطاق تدخلاته أو إصدار رأي ملائم يتوافق مع إرادة الإدارة، المنافسة الشديدة بين المراجعين يمكن أن تقودهم إلى قبول طرق محاسبية غير مصرح بها ومن ثم التقليل من جودة رأي المراجعة.

ج- المناقصات

إن استعمال أسلوب المناقصة للحصول على وكالة في المراجعة هو نتاج منطق مبادلاتي قوي في العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة في هذا السياق يحضر القانون الأخلاقي للمهنة استعمال هذا الأسلوب في الحصول على العمل

ويفرض على المراجع أن تكون الأتعاب خاضعة لمعيار معين كحجم الأصول والنتيجة وأن لا يعبر عن طابع تنافسي بين مختلف مكاتب المراجعة.

4- الميكانيزمات التحفيزية الخارجية

أ- مدة التكليف

درس أحد الباحثين سنة 1990 آثار المنافسة على قدرة الإداريين في التأثير على المراجعين من خلال النفوذ الذي يمتلكونه والمتمثل في تجديد أو عدم تجديد الوكالة هذه الدراسة كشفت على أن المسيرين الذين تلقوا ملاحظات عن الحسابات السنوية المسؤولون عنها يميلون إلى تغييرا مراجعين أكثر من أولئك الذين تمت المصادقة على حساباتهم من غير أية ملاحظات، في فرنسا مدة الوكالة ست سنوات، هذه الوكالة في الولايات المتحدة الأمريكية تجدد كل سنة، أما في الجزائر مدتها ثلاث سنوات تجدد مرة واحدة أي بمجموع ست سنوات.

يري يبجي أن مبلغ الربح الذي يحصل عليه مراجع الحسابات من جراء وكالة مدتها ست سنوات تكون أكثر أهمية من تلك التي تجدد كل سنة، إذا كان المراجع في بداية الوكالة فإن التهديد بعدم التجديد يكون ضعيف، إلا أنه يكون في أقصاه إذا كان المراجع في نهاية الوكالة وينتظر التجديد .

ب- إنشاء لجان المراجعة

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الشركات نتيجة وجود بعض الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات الخارجي مما يؤثر

سلبا على حياده واستقلاله، وتتكون لجان المراجعة من المديرين غير المتفرغين والمعينين من خارج الشركة لكي تعمل كحلقة وصل بين عمل المراجع الخارجي وإدارة والشركة بصورة تؤدي إلى دعم استقلال المراجع الخارجي وزيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة.¹³

تهدف لجان المراجعة إلى الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة، وبذلك تساعد اللجنة مجلس الإدارة في تلبية مسؤولياته القانونية، وتساهم لجنة المراجعة في تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال تدعيم استقلالية مراجع الحسابات، كما أن وجود لجنة المراجعة يدعم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية والملائمة لتحسين قرارات مجلس الإدارة في إدارة شؤون الشركة، وهناك العديد من العوامل التي ساعدت على وجود لجان المراجعة نذكر منها ما يلي:¹⁴

- الفشل المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب، وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها.
- زيادة الضغوط من طرف مستخدمي القوائم المالية علي الشركات لإظهار نتائج أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة.
- التناقض الموجود بين مراجعي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة وبالتالي فإن وجود لجنة المراجعة في الشركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن استقلال المراجع.

ويمكن القول بصفة عامة أن وجود لجنة المراجعة في الشركة يترتب عليه الحد من حالات الغش والتلاعب¹⁵ ويزيد من فعالية نظم الرقابة الداخلية

ويدعم استقلال مراجع الحسابات، وبالتالي يدعم الثقة في القوائم المالية وفي عملية المراجعة خاصة في ظل اقتصاديات السوق حيث يعتبر الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية غاية في الأهمية.

ج - مرونة الطرق والقواعد المحاسبية:

تعتبر مرونة القواعد والطرق المحاسبية من العوامل المؤثرة بشكل واضح وسليبي على مستوى استقلالية المراجع ففي حالة توفر مجموعة كبيرة من القواعد يكون من العسير على مراجع الحسابات المفاضلة بينها واختيار الطريقة الأنسب أو الاعتراض على الطريقة التي اختيرت من قبل الإدارة، فالشركات تسعى إلى اختيار مكاتب المراجعة التي تقبل الاختيارات المحاسبية الأكثر ملاءمة، إن تخفيض الاختيار الممكن للطرق المحاسبية يزيد من احتمال أن يكشف المراجع الخروقات للقواعد مما يخفف الضغوط عليه ويزيد من مستوى استقلاليته، إن الإمكانية المتوفرة لعميل المراجعة بالحصول على آراء مختلفة من عدد كبير من المراجعين بسبب مرونة القواعد المحاسبية يضعف وضعية المراجع، أما مرونة القواعد المحاسبية ترفع من احتمال تعرض المراجع غير المتعاون إلى الاستبدال بمراجع آخر، في حالة توفر بدائل في القواعد المحاسبية بين أيدي معدي القوائم المالية يكون من الصعب اكتشاف التفسيرات التعسفية، هارتلي وروس سنة 1972 أعدا بحثا طلبا فيه من المحللين الماليين إلى ترتيب خمس عوامل بإمكانها التأثير سلبا على استقلالية المراجع، من بين الخمس عوامل رتب عامل مرونة القواعد المحاسبية بأنه العامل الذي لديه أكبر الأثر السلبي على مستوى استقلالية المراجع.

د-العقوبات القضائية: إن التشكيك في مسؤوليات المراجعين وأحيانا العقوبات القضائية ضد المراجعين تسمح بتقوية مستوى الاستقلالية المدركة لمستعملي القوائم المالية والمحاسبية،¹⁶ العقوبات القضائية تعتبر إجابة صريحة ضد المخاطر التي يمكن أن تتسبب فيها المؤسسات التي تبحث عن المراجعة الشكلية، فلا يمكن أن تصبح المراجعة وكأنها طقوسا لا معني لها تفضل الشكل عن المضمون تمارس من طرف عقليات مقتادة من المراجعين، ففي الجزائر يخضع المراجع القانوني إلى ثلاث مسؤوليات (مسؤولية مدنية ، مسؤولية جنائية ، ومسؤولية تأديبية) والتي تعتبر رادعا لأي تصرفا نفعيا.

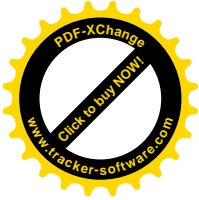
الخاتمة: إن تحليل العوامل المؤثرة في استقلال المراجع لزيادة شرعية هؤلاء داخل المجتمع المالي لا تعتبر كافية لضمان استمرارية مهنة المراجعين القانونيين، والهيبار مكتب آرثر أندرسون سواء كان مبرر أو غير مبرر يعتبر علامة طوارئ حقيقة لجميع مكاتب المراجعة، إنه من غير المنطقي أن نطلب من المراجع استقلالية مطلقة. بالفعل الاستقلالية هي حالة نسبية ،حيث أنه بمجرد ما أن يكون الشخص على علاقة بأشخاص آخرين فإنه سيصبح خاضعا لهم.

إن تحليل العوامل البسيكولوجية المرتبطة بالفرد، والعوامل التنظيمية المرتبطة بالمكتب والعلاقة بين الأفراد، قادرة على تقوية الاستقلالية، وهي مجال بحث مستفيض للأكاديميين والمؤسسات والمحاسبين المهنيين.

الإحالات والمراجع:

¹ د-هادي التميمي (مدخل الي التدقيق)دار وائل للنشر 2006 ص ص63-64

² L'indépendance de l'auditeur, pairs et manque, revue française gestion, vol.27 n°147,pp119-120



³ BENSAAD E LESAGE C (des facteurs d'indépendance a un système d'indépendance, proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur) communication présenté au 28 congrès de l'association francophone de comptabilité, Poitier, le 24, mai2007

⁴ د.إيمان احمد أمين مجاهد(مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة) المحلة العلمية والدراسات

التجارية ،كلية التجارة جامعة حلوان العدد الثالث والرابع 2001 ،ص ص 268-269

⁵ PRAT DIT HAURET C (l'indépendance perçue de l'auditeur), revue française de gestion ,vol 27n° 147 ,pp105-117

⁶ د.محمد سمير الصبان (نظرية المراجعة واليات التطبيق) الدار الجامعية 2001.ص33

⁷ PRAT DIT HAURET C(l'indépendance du commissaire aux comptes: une analyse empirique fondées sur trois composantes psychologiques du comportement) comptabilité –contrôle-audit ,novembre 2003,vol9 n°2,pp.31-58

⁸ د.وايل علي الوابل، (كارثة انهيار بعض الشركات العالمية العملاقة من منظور محاسبي)،

مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبة العدد36، ديسمبر 2002 ص 04

⁹ د.محمد مطر (مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية)المحاسب القانوني العربي العدد75

عمان 1992

¹⁰ حازم حسن ، دروس مستفادة من انهيار شركة انرون مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين

والمراجعين المصرية ، العدد الثالث عشر مارس 2002 صص 1-2

¹¹ السلطان سلطان محمد (التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي) دراسة مقارنة

بين المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية

الإسكندرية رقم 32 ص 20

¹² د.عبد الوهاب نصر علي (خدمات مراقب الحسابات لسوق رأس المال) الدار الجامعية

ص62

¹³ ALEXENDERH ET PAQUEROTM , efficacité des structures de contrôle et encarcement des dirigeants ,finance ,contrôle, stratégie, 2000.vol3 pp28.29

¹⁴ D.LEDOUBLE, la place des comptes dans le gouvernement d'entreprise, revue fiduciaire, comptable n°215 1996,pp28.30

¹⁵ GANAY D'INDY et ENGEL L(les comités d'audit) bulletin joly société juillet 2003 p723

¹⁶ د.محمد سمير الصبان (الأسس العلنية والعملية لمراجعة الحسابات) الدار الجامعية

2002ص 126