

معييار استعمال مراجع الحسابات الخارجى وحياده
فى مواجهة احتياجات العملاء

بقلم

أ/ فاتح سردوک

ماجستير في إدارة الأعمال - عضو هيئة التدريس بمعهد العلوم التجارية
المركز الجامعي بالوادي



خلال العقدین الماضیین کثر الحدیث عن نطاق الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات، ففي ظل وجود طلبات من طرف العملاء بتوسيع نطاق هذه الخدمات، فإن بعض الجهات الرقابية تعتقد أن استقلالية المراجع وموضوعية مراجعة الحسابات تتأثر سلبا عندما يقوم المراجع ببعض الخدمات الاستشارية لعملائه الذين يراجع أيضا قوائمهم المالية.

يظهر الإشكال في استقلالية المراجع أساسا من حيث أدائه لبعض الخدمات الإدارية للمنشأة حيث تواجه المهنة اليوم توقعات عالية من العموم واحتياجات متغيرة من العملاء.

فمراجع نظام المعلومات الحاسبية يجب أن ينمي خبراته ومهاراته التقنية بطريقة مستمرة، وتحديثها(تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة) عن طريق التكوين المهني المستمر والمناسب.⁽¹⁾

وبالتالي فإن أفضل الطرق لمقابلة هذه الاحتياجات والتوقعات هي الوصول إلى مهنة تتمي خبراتها المهنية في مجالات أوسع وتقديم خدمات مهنية عديدة، وهذا يتطلب منا الوقوف على مفهوم استقلال المراجع الخارجي بمختلف أبعاده ومختلف الضغوط التي يتعرض لها في أداء مهامه، وكذا مجمل الخدمات التي يمكن أن يستفيد منها العميل في ظل الحفاظ على

معيار حياد المراجع واستقلاله. وكذا الوقوف على مفهوم أساسي وهو مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة ومحاولة توضيحها دعماً لاستقلالية المراجع في مواجهة طلبات العملاء واحتياجاتهم من القوائم المالية محل المراجعة، وما ينتظرونه من المراجعة مقارنة بما تقدمه فعلياً مراجعة الحسابات.

أولاً : استقلال مراجع الحسابات الخارجي:

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مراجع الحسابات أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها.

فالاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مراجع الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي المراجع فيها رأيه، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات بصفته خبيراً مستقلاً ومحياداً.

ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلاً ظاهرياً بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على مستوى المراجع الأخلاقي⁽²⁾.

آثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والنقاش بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع.

كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تصنف بالسرية قد تثير شكوكاً لدى الجهات المختلفة، والتي لا تدرك أهمية حيادية تلك المعلومات ولا الضوابط الموضوعية على استخدامها من طرف مراجع الحسابات على أساس حياده واستقلاله، لذلك سيتم التطرق لأهم العناصر التي تدعم استقلاليته من خلال النقاط التالية :

- يجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز المراجع بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يقتنع مستخدموا القوائم المالية باستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين فإن آراءهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المراجعين، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

- إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلالية وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناءا على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال المراجع.

- تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة تمثل مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدرا لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويمكن التطرق إلى الضغوط التي تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات المستقل في العناصر التالية:

- عند قيام المراجع بوضع برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها فتحصر إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكن المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها، نظرا لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصا على بعض الأسرار.⁽³⁾

- عند قيام المراجع بعملية الفحص وأجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول المنشأة ومن ملكيتها لها وعدم وجود مرهونات عليها

لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، حيث تتدخل إدارة المنشأة في عمل المراجع وتجعله يركز على بعض البنود دون الأخرى.

• عند قيام المراجع بكتابة التقارير ورغبتها في تعديل رأي مراجع الحسابات أو إحجامه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

ضمانا لاستقلال المراجع وحفظا لحياده فإن على مراجع الحسابات أن لا يتدخل في تسيير المنشأة، بمعنى التدخل والنطرق المباشر في الإجراءات التي تتعلق بالتسيير والتي أصلا مسندة للإداريين وفقا للتشريعات والمراسيم المختلفة.

يكتسي معيار الاستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر عنصر الاستقلال عنصرا مهما في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني، وتعتبر إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة من أهم الجهات التي يمكن أن تضغط على مراجع الحسابات، سواء كان تأثيرا مباشرا أو غير مباشر بمختلف وسائل الضغط التي تؤثر بها الإدارة على المراجع، والتي تتمثل أساسا في طريقة التعيين أو العزل أو تحديد الأتعاب، لذلك سيتم التطرق لاستقلالية المراجع من خلال مايلي:⁽⁴⁾

- 1- تعيين المراجع
- 2- عزل المراجع
- 3- أتعاب المراجع
- 4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة
- 5- قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة

1- تعيين المراجع :

ان قيام المنشأة بتعيين مراجع الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزة إدارتها، وفي هذا المجال ولتجنب هذا الضغط نجد أن بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) ومن أجل دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل، فقد

أوكلت حق التعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إداراتها أي ضغط على المراجع.

حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين مراجع الحسابات من خلال المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي 93-08 مؤرخ في 25/04/93) "تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصنف الوطني".⁽⁵⁾

ويلاحظ أن القانون التجاري الجزائري ترك حرية تعيين المراجع الخارجي إلى مجلس الإدارة، وهذا ما يمنحها مجال معين للضغط على المراجع.

2 - عزل المراجع :

إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحيات عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المراجع، بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، ويوصي في هذا المجال أن يقوم المراجع الجديد بالاتصال بالمراجع القديم للوقوف على أسباب عزله، وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه، وتلعب الجمعيات والمؤسسات المهنية دورا هاما في التأكيد على هذه الإجراءات.

تطرق القانون التجاري الجزائري إلى انتهاء مهمة مراجع الحسابات في الحالة العادية والمتمثلة بانتهاء مدة المهمة الموكلة له وهي ثلاث سنوات، إضافة إلى حالات العزل والتي تطرق لها القانون التجاري من خلال المادتين 715 مكرر 8، 715 مكرر 9، والتي أعطت للمساهمين الذين يمثلون على الأقل (1/2) من رأس مال الشركة، حق اللجوء إلى العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المراجع وإنهاء مهامه بناء على أسباب مبررة.⁽⁶⁾

3 - أتعاب المراجع :

يعتبر تحكم المنشأة في تحديد أتعاب المراجع الخارجي عاملا يعرض المراجع لتخفيض أتعابه إذا لم يقم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيان بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد أسند حق تحديد أتعاب المراجع الخارجي إلى لجنة الشؤون الخارجية،

وذلك ضمانا لعدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع وحماية استقلاليتها وحياده.

أشار القانون الجزائري من خلال المادة 44 من القانون رقم 91-03 المؤرخ في 27/08/91 م إلى أن أتعاب مراجع الحسابات تحددها الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع المراجع، وقد أشارت هذه المادة إلى أنه لا يمكن أن يتلقى مراجع الحسابات أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان.⁽⁷⁾

4- وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة:

تعتبر ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في استقلال المراجع الخارجي من الأمور الهامة لمراجع الحسابات الخارجي، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تطعن في هذا الاستقلال في نظر الأشخاص العاديين، فلكي يكون المراجع مستقلا يجب عليه أن يكون مستقلا نهائيا، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون حرا من أي التزامات تجاه العميل الذي يراجع حساباته، أو أن تكون للمراجع مصلحة في الإدارة أو الملكية.

إن مراجع الحسابات الخارجي الذي يراجع حسابات شركة يكون هو عضوا في مجلس إدارتها قد يكون مستقلا من الناحية الذهنية، ولكن لا ينتظر من مستخدمي القوائم المالية أن يقبلوا بصفة الاستقلال هذه لأن المراجع في حقيقة الأمر أصبح يراجع قرارات قد ساهم هو جزئيا في اتخاذها.

وفي هذا الصدد نجد أن معظم القوانين في دول العالم قد نصت على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة أو الشركة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم أو العمل لدى المنشأة أو الحصول على قرض منها.

وفيما يتعلق بالجزائر فقد نص القانون التجاري الجزائري على عدم تعيين مراجع الحسابات في حالة وجود مصالح اقتصادية له في المنشأة في الحالات التالية:⁽⁸⁾

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للشركة.

- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و أزواجهم، أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (1/10) رأسمال الشركة، أو إذا كانت هذه

الشركة نفسها تملك (1/10) رأسمال هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات أجرة أو مرتبا، اما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس الرقابة.

- الأشخاص الذين منحتهم المنشأة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مراجع الحسابات في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5 - قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة:

يعتبر قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال، وفي هذا المجال يطرح التساؤل حول كون قيام المراجع بتلك الخدمات يجعل مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والمستفيدة من المراجعة تشك في حياده واستقلاله.

أصدرت مؤسسات المراجعة الكبرى مجتمعة في سنة 1991م ورقة عمل لبحث هذا الموضوع لقناعته بأن هذا الاعتقاد غير صحيح، وعلى العكس فان احتياجات العموم والمساهمين والعملاء تخدم أفضل إذا كان مراجع الحسابات يقدم خدمات متعددة بما فيها المراجعة والاستشارات الضريبية الإدارية والتنظيمية الممكنة.⁽⁹⁾

وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أن قيام المراجع بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المراجع، طالما أن المراجع لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب انه طالما أن المراجع تعتبر خدماته هي مجرد النصيحة والاستشارة ولا يساهم في اتخاذ القرارات، فإن استقلاله وحياده لن يتأثر.

كما أنه عند قيام مراجع الحسابات الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي عن العمل الذي يراجع حساباته، يقدم ضمنا إلى مصلحة الضرائب بأن هذا الإقرار يعرض فيه المراجع الأرباح حسب التعليمات المطلوبة، إضافة إلى أنه عند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك

مبررا قانونيا مقبولا يؤيد هذا الموقف.

ثانيا : تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

تشهد مهنة المراجعة في معظم الدول المتقدمة اعترافا كاملا بإشكالية فجوة التوقعات في المراجعة، والتي لا يمكن تجاهلها مهنيا في الوقت الحالي وهذا ما يحتم علينا التطرق لها في إطار تطرقنا لاستقلال المراجع الخارجي. تؤثر هذه الفجوة بدرجة كبير على ثقة مستخدمي القوائم المالية في الممارسة المهنية للمراجعين وتقاريرهم النهائية، حيث ترتب على فجوة التوقعات تزايد الانتقادات الموجهة لمهنة من مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتها إضافة إلى التزايد المستمر للدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، والتي تمس مباشرة الثقة في مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة، وهو الأمر الذي يجب أن تحافظ عليه مراجعة الحسابات، مما يتطلب تكريس جهود الباحثين للسعي وراء تضيق فجوة التوقعات من أجل ضمان الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في ظل احترامها كمهنة مستقلة ذات وظيفة حيادية.

- مفهوم ومكونات فجوة التوقعات في المراجعة:

يعتبر التطرق إلى مفهوم فجوة توقعات في إطار دراسة معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجيين، أمرا ضروريا للوقوف على مختلف الآليات التي تواجه الممارسة المهنية لهذا المعيار.

تم استخدام مفهوم فجوة التوقعات من طرف LIGGIO سنة 1975م، حيث أشار إلى أن سبب تلك الفجوة يرجع إلى الاختلاف بين جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع منها أن تحققه.⁽¹⁰⁾

ويؤكد اغلب الباحثين في هذا المجال على الأداء المهني، وبالتالي فانه يفصد بفجوة التوقعات ومن هذا المنطلق، اختلاف الأهداف المهنية للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه.⁽¹¹⁾

ويمكن القول بأنه بالرغم من أن تعبير فجوة التوقعات في المراجعة أصبح مألوفا لدى المستفيدين من القوائم المالية، فانه غير محدد جيدا، وعلى العموم فان التعريف الذي يلقي قبولا عاما ينصب أساسا في كون فجوة التوقعات تمثل التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية من المراجعين، والأداء الفعلي لهم.

بالنسبة لمكونات فجوة التوقعات فانه يمكن توضيح محتواها من خلال

ثلاث مستويات كمايلي: (12)

المستوى الأول: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات التي يجب أن تنفذ بواسطة المراجعة، ويطلق عليه attitude gap.

المستوى الثاني: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص المسؤوليات الحالية للمراجع، ويطلق عليه belief gap .

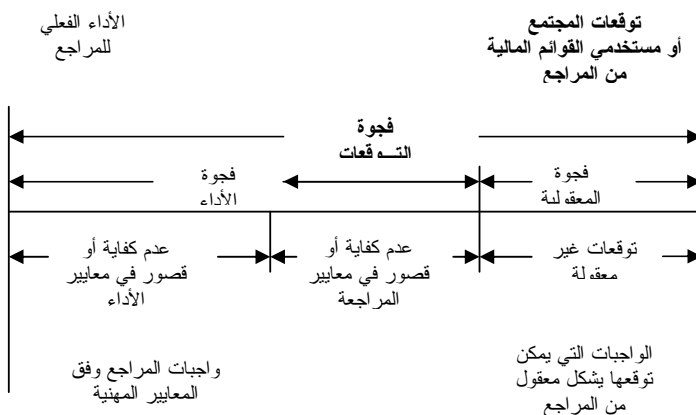
المستوى الثالث: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع، بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ المراجعة، ويطلق عليه performance gap.

ويرى اغلب الباحثين في هذا المجال أن فجوة التوقعات في المراجعة تتكون من:

- **فجوة المعقولة:** والتي تتمثل في التباين بين توقعات مستخدمي القوائم من المراجع، وما يستطيع المراجع أداءه بصورة معقولة.

- **فجوة الأداء:** والتي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المستفيدين من القوائم المالية بشكل معقول من المراجع، وبين الأداء الفعلي له .

مكونات فجوة التوقعات في المراجعة



المصدر: جورج دانيال غالي : تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص8.

¹ - [Http://WWW.ISACA.ORG/STANDARD/STAND2.HTM](http://WWW.ISACA.ORG/STANDARD/STAND2.HTM), Copyright © 2002, ISACA, Information systems Audit and control association.

- 2 - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، المرجع السابق، ص 57.
- ³ - Société national de comptabilité: relations dirigeants d'entreprise et commissaires aux comptes, dans: la Revue Algérienne de Comptabilité et d'audit, n°1, 1^{ère} trimestre 1994, Alger, p36.
- 4 - يوسف محمد الجربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000، ص 43-45.
- 5 - حسين مبروك: الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، الجزائر، 2000، ص 337.
- 6 - المرجع نفسه، ص 340.
- 7 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20، الموافق لـ 16 شوال 1411، ص 656.
- 8 - حسين مبروك، المرجع السابق، ص 338-339.
- 9 - فؤاد محمد علاء الدين: مدقق الحسابات والخدمات الاستشارية، المحاسب القانوني العربي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 77، آذار/ نيسان، 1993، ص 20.
- ¹⁰ - LiGGIO, c d : the expectation gap, the accountants legal waterloo, CAP journal , July 1975, p24.
- 11 - جورج دانيال غالي : تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، السكندرية، 2001، ص 6.
- 12 - المرجع نفسه، ص 7-9.