

التطور التاريخي لمفهوم استقلالية المراجع الخارجي ومعناه وأهميته في المراجعة

د. عبدالحكيم البشير الملهوف⁽¹⁾

ملخص البحث:

تعتبر استقلالية المراجع الخارجي من بين المواضيع التي نالت قسطاً كبيراً من الدراسة والتحليل في الأدب المحاسبي. لذلك يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل أهم النواحي المتعلقة بمفهوم الاستقلالية من حيث تطوره ومعناه وأهميته في المراجعة، ولأجل تحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى خمسة أجزاء رئيسية، خصص الجزء الأول لعرض الإطار العام للبحث، في حين حاول الجزء الثاني تتبع مراحل تطور مفهوم الاستقلالية. أما الجزء الثالث فقد ناقش طبيعة ومعنى مفهوم الاستقلالية، بينما وضح الجزء الرابع أهمية مفهوم الاستقلالية في المراجعة، وأخيراً خصص الجزء الخامس لعرض أهم النتائج والتوصيات المقترحة.

وقد تبين من خلال النتائج أن مفهوم الاستقلالية تطور خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة المحاسبة والمراجعة نتيجة للتغيرات الاجتماعية والاقتصادية، التي عايشتها المجتمعات البشرية. كذلك اتضح وجود مفهومين للاستقلالية هما: الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية، حيث يشير المفهوم الأول إلى أمور تتعلق بالنواحي الفكرية للمراجع الخارجي كالنزاهة والاستقامة والموضوعية، في حين يشير المفهوم الثاني إلى مدى إدراك الأطراف الأخرى لهذه الاستقلالية. أيضاً تبينت الأهمية الكبيرة لمفهوم الاستقلالية في توفير الثقة في التقارير المالية وفي الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة في المجتمع.

1- محاضر بقسم المحاسبة، كلية المحاسبة بالرجبان - جامعة الجبل الغربي.

1-1: مقدمة:

تهدف مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات بشكل رئيس إلى التأكيد لأفراد المجتمع بشكل عام ولمستخدمي القوائم والتقارير المالية بشكل خاص بإمكانية الوثوق والاعتماد على تلك القوائم والتقارير المالية الصادرة من الشركات في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار، لذلك تعتمد القيمة الحقيقية لعملية المراجعة على إدراك الأطراف الخارجية لمدى كفاءة واستقلالية المراجعين الخارجيين أثناء قيامهم بأداء مهامهم المهنية (Flint, 1988)، حيث تشير الكفاءة إلى القدرات العلمية والفنية للمراجع الخارجي في إمكانية اكتشاف الأخطاء في الأنظمة المحاسبية، في حين تشير الاستقلالية إلى مدى قدرة المراجع الخارجي في البقاء مستقلاً عن عملائه محل المراجعة (Flint, 1988; Niemi, 2004; Jenkins and Velury, 2008)، ويعتقد (Flint, 1988) بأن التعليم والتدريب والخبرة والكفاءة في نهاية الأمر تعتمد بشكل كبير على مدى تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية. وبالإضافة إلى ذلك، يعتبر (Boritz 1992) أن الاستقلالية والنزاهة يشكلان الجوهر الأساسي في عملية المراجعة أما الكفاءة المهنية فإنها تأتي في المرتبة الثانية، بمعنى انه في حالة ما أراد المراجعون الخارجيون القيام بتوفير خدمات مراجعة ذات جودة عالية تلبى متطلبات مستخدمي القوائم المالية فإنه ينبغي عليهم أن يتمتعوا بالاستقلالية التامة عن عملائهم محل المراجعة أثناء قيامهم بعملهم.

وقد تعرضت مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات بشكل عام ومفهوم الاستقلالية بصفة خاصة في السنوات القليلة الماضية للكثير من التساؤلات والانتقادات الحادة من قبل العديد من الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، نتيجة للمشاكل والفضائح المالية التي طالت بعض المؤسسات الاقتصادية الكبرى في العالم مما أدى إلى انهيار

بعضها مثل شركة (Enron, WorldCom, and Sunbeam) في الولايات المتحدة الأمريكية، وشركة (Independent Insurance) في بريطانيا (Wines, 2006). ومن أجل وضع حد لهذه الانتقادات، قامت المنظمات المهنية والروسية ذات العلاقة بالمهنة بإصدار العديد من القوانين واللوائح والأبحاث التي تشرح وتوضح ما هو المقصود بمفهوم استقلالية المراجع الخارجي وكيفية المحافظة عليه من خلال التعريف بهذا المفهوم بشكل محدد والإشارة إلى الحالات والمواقف التي قد تؤدي إلى إضعاف استقلالية المراجعين الخارجيين أثناء قيامهم بأداء مهامهم المهنية.

ونظراً لعدم احتواء المكتبات العربية بصفة عامة والمكتبة الليبية بصفة خاصة على أبحاث أو دراسات نظرية مركزة ومتعمقة يستطيع المراجع الخارجي من خلالها التعرف على مراحل نشوء وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي، وحقيقة طبيعة هذا المفهوم ومعناه بالتحديد، وعلى الحالات أو العلاقات التي من الممكن أن تشكل أخطاراً حقيقية قد تؤدي إلى إضعاف هذه الاستقلالية أو التأثير عليها، خاصة في ظل تعدد وتنوع فرص العمل في السنوات القليلة الماضية أمام المراجعين الخارجيين العاملين في البيئة الليبية نتيجة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية الكبيرة التي عاشتها البلاد، لذلك يهدف هذا البحث وبشكل أساسي إلى محاولة دراسة وتحليل مفهوم استقلالية المراجع الخارجي من حيث نشوؤه وتطوره وإيضاح طبيعته وأهميته، بالإضافة إلى تحديد المواقف والعلاقات التي تمثل تهديداً للاستقلالية لأجل دعم وتعزيز استقلالية المراجعين الخارجيين العاملين في البيئة الليبية والمحافظة عليها، وللوصول إلى تحقيق هذا الهدف، تم تقسيم البحث إلى خمسة أجزاء رئيسية، حيث خصص الجزء الأول لتوضيح الإطار العام للبحث، في حين اهتم الجزء الثاني بتتبع التطور التاريخي لمفهوم الاستقلالية، أما الجزء الثالث فقد تناول عرض وشرح طبيعة

ومعنى مفهوم الاستقلالية، وتناول الجزء الرابع شرح وتوضيح أهمية مفهوم الاستقلالية في المراجعة، وأخيراً خصص الجزء الخامس لعرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المقترحة.

1-2: أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- تتبع نشوء وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي منذ البدايات الأولى لإدراك هذا المفهوم.

2- شرح وتحليل طبيعة ومعنى مفهوم استقلالية المراجع الخارجي.

1- شرح وتوضيح أهمية مفهوم استقلالية المراجع الخارجي في مهنة المراجعة الخارجية.

1-3: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من كونه يتناول بالدراسة والتحليل أهم المفاهيم المتعلقة بمهنة المراجعة الخارجية على الحسابات ألا وهو مفهوم استقلالية المراجع الخارجي لما يمثله هذا المفهوم من كبير الأثر في إضفاء الثقة على القوائم المالية للمنشآت، كذلك يحاول هذا البحث ملء الفراغ الذي تعاني منه المكتبات العربية في عدم وجود أبحاث مركزة وعميقة حول مفهوم استقلالية المراجع الخارجي من حيث تطور ومعنى وأهمية هذا المفهوم، بالإضافة إلى أن معرفة وفهم محتويات مفهوم الاستقلالية يعد من الأمور الهامة جداً للمراجعين الخارجيين والباحثين والجهات الحكومية ذات العلاقة بمهنة المراجعة الخارجية على الحسابات في تعزيز وتقوية الثقة في استقلالية المراجع الخارجي بصفة خاصة وفي مهنة المراجعة والدور الذي تقوم به في المجتمع بصفة عامة.

1-4: منهجية البحث:

لقد تم اتباع المنهج الاستقرائي التحليلي في عملية إجراء هذا البحث وذلك من خلال الدراسة والبحث المكثف والمتعمق للدراسات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع البحث بالإضافة إلى دراسة وتحليل بعض المواد والقواعد القانونية والنشرات واللوائح الصادرة عن بعض المنظمات المهنية والرامية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية في كل من بريطانيا وأمريكا.

1-5: حدود البحث:

يتقيد البحث بالحدود التالية:

1- اقتصر البحث على دراسة مفهوم استقلالية المراجع الخارجي في أمور تتعلق بنشأة وتطور هذا المفهوم ومعناه وأهميته في المراجعة دون التطرق للمفاهيم الأخرى كالكفاءة والخبرة والمؤهل العلمي.

2- باعتبار أن أغلب التطورات التي عرفتتها مهنة المحاسبة والمراجعة أثناء وبعد الثورة الصناعية قد حدثت في كل من بريطانيا وأمريكا، فإنه سيتم الاقتصار في عملية تتبع تطور مفهوم الاستقلالية في المراجعة وتحديد معناه وأهميته على هاتين الدولتين فقط، بالإضافة إلى أن أغلب الجهود التي بذلت في البلدان الأخرى قد اعتمدت بالأساس على الجهود البريطانية والأمريكية.

2: نشوء وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي:

أكد كل من (Pany and Reckers (1983 عند مناقشتهم لأساس وجود مفهوم استقلالية المراجع الخارجي على ارتباط هذا المفهوم بالبدايات الأولى لوجود مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، إذ يعتبر الهدف الأساسي من وراء عملية المراجعة الخارجية المستقلة هو توفير معلومات مالية تتمتع بمصداقية عالية وذلك من

خلال التقرير الفني الذي يصدره المراجع الخارجي حول مدى عدالة وصدق المعلومات والبيانات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية بالإضافة إلى التأكيد بأن تلك القوائم قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها (Soltani, 2007, (Generally Accepted Accounting Principles) .Millichamp and Taylor, 2008)

لقد نشأ وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات والتي بدورها قد نشأت وتطورت نتيجة لتطور مهنة المحاسبة، وعلى الرغم من عدم وجود تاريخ محدد يوضح البدايات العملية الأولى لممارسة مهنة المحاسبة، إلا أن Kazas (1991) كان قد ذكر مجموعة من الأحداث التي لها علاقة بحركة نشوء وتطور المحاسبة والمراجعة والتي تبدأ من ما يقارب 3000 سنة قبل الميلاد إلى غاية القرن الثامن عشر. وقد توصل Kazas (1991) إلى خلاصة مفادها أنه لم يكن لمهنة المراجعة الخارجية تطبيقات تجارية مهمة إلى غاية القرن الثامن عشر وإن دورها قد اقتصر على الأمور المالية البسيطة فقط، ويرجع السبب الرئيسي في اقتصرها على هذا الدور إلى عدم وجود أنشطة تجارية خاصة (private businesses) تمتاز بضخامة الأموال المستثمرة أو بكونها وتعدد الأنشطة التي تمارسها تلك الأنشطة، حيث كانت الأنشطة الصناعية في تلك الفترات تعتمد بالأساس على الشركات الصغيرة نسبياً والتي غالباً ما كانت تدار بنفس المجموعة المالكة لها، لذلك لم تكن هناك حاجة ملحة لمراجعة حسابات هذه الشركات باعتبار أن المدير هو نفسه صاحب الشركة (Porter et al, 2004).

ولكن بعد بداية الثورة الصناعية في نهاية القرن الثامن عشر شهدت البيئة الاجتماعية والاقتصادية (socio-economic environment) عدة تغيرات كبيرة تمثلت في ظهور العديد من الشركات الصناعية والتجارية الكبيرة، بالإضافة إلى بداية تطبيق ما يعرف بالفصل بين الملكية والإدارة فضلاً عن ظهور مجموعات أخرى لها مصالح واهتمامات في المشاريع الاقتصادية بخلاف الملاك أو المساهمين في تلك المشاريع، كالمقرضين والمستثمرين المحتملين وغيرهم من الأطراف، ويعد عامل الفصل بين الملكية والإدارة من أهم التطورات التي ساهمت في تطور مفهوم الاستقلالية خلال تلك الفترة، حيث ازدادت عملية إعطاء حق إدارة الشركات إلى مجموعة صغيرة من الأشخاص المهنيين والمؤهلين وذوي الخبرة والذين في الغالب لا يملكون أية أسهم في هذه الشركات مقابل مرتبات محددة للقيام بإدارة ومراقبة تلك الشركات. ووفقاً لهذه الحالة فقد اعتبر المدراء بمثابة العملاء أو الوكلاء (agents) الذين سلم لهم حملة الأسهم (stockholders) مسؤولية إدارة ورعاية أموالهم.

وباعتبار أن عملية إدارة وحماية الأموال المستثمرة في تلك الشركات قد أعطيت إلى مجموعة أخرى غير الملاك الحقيقيين، فإنه أصبح من الضروري القيام بعملية مراجعة التقارير والقوائم المالية الصادرة عن تلك المجموعة من وقت لآخر للتعرف على مدى نجاحها أو فشلها في إدارة تلك الشركات. وغالباً ما نثير حقيقة أن التقارير التي تصدرها الإدارات تعكس مدى كفاءتها في أدائها لوظائفها، احتمالية وجود تعارض في المصالح، حيث من الممكن أن تقوم تلك الإدارات بالمنشآت الاقتصادية بحجب بعض المعلومات التي قد تعطي انطباعاً سيئاً عن أدائها أو أن تقوم بعرضها بطريقة مضللة وغير عادلة، ونظراً للتخصص والتعقيد الذي يميز الوظائف الإدارية، فإن الأطراف المهتمة بالأنشطة الاقتصادية كالمساهمين، والدائنين، والجهات

الحكومية، وغيرهم من الفئات يحتاجون إلى خدمات طرف ثالث يتمتع بالمهنية والتخصص من أجل التحقق من صحة المعلومات المالية التي تقدمها الإدارة في تلك الشركات (Rahman, 1996). وباعتبار أن أغلب التطورات التي عايشتها مهنة المحاسبة والمراجعة أثناء وبعد الثورة الصناعية، قد حدثت في كل من المملكة المتحدة (بريطانيا) والولايات المتحدة الأمريكية (أمريكا)، فإنه سيتم الاقتصار في عملية تتبع تطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي على هاتين الدولتين فقط، بالإضافة إلى أن أغلب الجهود المبذولة في البلدان الأخرى قد اعتمدت بالأساس على جهود الباحثين والدارسين والمنظمات المهنية والرسمية ذات العلاقة في كل من بريطانيا وأمريكا (Sucher and Watts and Zimmerman, 1983; Bychkova 2001; Porter et al, 2004)

2- 1: نشوء وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي في بريطانيا:

يعتبر قانون الشركات البريطاني وتعديلاته من بين الخطوات الأولى التي أدركت الحاجة الملحة إلى ضرورة القيام بمراجعة الحسابات المتعلقة بالشركات التجارية، حيث طلب قانون الشركات البريطاني لسنة 1844 من مدراء الشركات ضرورة الاحتفاظ بحسابات مستقلة للعمليات التي تقوم بها الشركات المسئولون عن إدارتها وضرورة أن يتم مراجعة تلك الحسابات بواسطة أشخاص آخرين غير الأشخاص المكلفين بإدارتها أو الموظفين التابعين لهم، وعلى الرغم من عدم وجود اشتراطات محددة تتعلق بالمؤهلات الضرورية اللازمة للأشخاص المخولين بمراجعة تلك الحسابات، إلا أنه قد اشترط أن يكونوا من بين المساهمين ولو بامتلاك سهم واحد فقط مع ضرورة عدم قيامهم بأية وظائف إدارية في تلك الشركات (Vanasco, 1996). بالإضافة إلى ذلك فقد طلب القانون من المراجع أن يقدم تقريره لحملة الأسهم متضمنا رأيه الشخصي فيما إذا كانت الميزانية العمومية تعكس بشكل صحيح

الوضع المالي للمشروع، وبالتالي لم تحدد في تلك الفترة أية مؤهلات معينة للشخص الذي يقوم بعملية المراجعة أو لاستقلالته عن إدارة الشركات التي يقوم بمراجعتها، وغالبا ما يتم اختيار المراجع من بين أحد المساهمين بواسطة باقي زملائه (Porter et al, 2004).

وعلى الرغم من عدم ممانعة قانون الشركات البريطاني الصادر في سنة 1862 لامتلاك المراجعين لأسهم في الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها إلا انه لم يضع هذا الشرط كأحد المؤهلات الرئيسية لاختيار المراجع، كذلك الحال بالنسبة لقانون الشركات الصادر في سنة 1900، حيث لم يشترط هذا القانون ضرورة توافر أية مؤهلات معينة للمراجع، وعلى الرغم من ذلك فإنه قد تم الإشارة في هذا القانون إلى ضرورة استقلالية المراجع عن إدارة الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها، حيث نص على عدم جواز اختيار المراجع من بين المدراء أو الموظفين العاملين بالشركات المراد مراجعة حساباتها (Porter et al, 2004)، وقد استمرت هذه الحال إلى غاية صدور قانون الشركات البريطاني لسنة 1948 الذي نص صراحة على ضرورة أن يتم مراجعة حسابات الشركات بواسطة مراجعين متخصصين، كذلك منع مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (the Institute of Chartered Accountants in England and Wales) في سنة 1979 المراجعين من امتلاك أية أسهم في الشركات العميلة التي يقومون بمراجعة حساباتها (Kilcommins, 1997).

وقد حدد في السنوات الأخيرة قانون الشركات البريطاني الصادر في سنة 2006 في الجزء (1212) الأشخاص الذين بإمكانهم تولي مهمة المراجعة الخارجية للحسابات على النحو التالي:

"يكون الشخص أو الشركة مؤهلاً للقيام بمزاولة المراجعة القانونية على الحسابات في حالة توافر الشروط التالية:

- أ- أن يكون الشخص أو الشركة عضواً في هيئة رقابية أو إشرافية معترف بها.
 ب- أن يكون الشخص أو الشركة مؤهلاً لتولي مهنة المراجعة وفقاً لقوانين ولوائح تلك الهيئة أو الجهة الرقابية". (Millichamp and Taylor, 2008: 23).

كذلك حاول قانون الشركات البريطاني لسنة 2006 حماية استقلالية المراجع الخارجي من عملائه محل المراجعة من خلال ما ورد في محتويات الجزء رقم (1214) الذي حدد مجموعة معينة من الأشخاص غير المخولين وفقاً لهذا القانون بمزاولة مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، وقد تضمنت هذه المجموعة على سبيل المثال كلاً من مدراء وموظفي الشركات محل المراجعة أو آبائهم أو أبنائهم أو شركائهم (Millichamp and Taylor, 2008).

2- 2: نشوء وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي في أمريكا:

لقد حاول الكونغرس الأمريكي بعد الانهيار الكبير الذي عرفته الأسواق المالية في سنة 1929 والكساد الذي أعقب ذلك الانهيار، اتخاذ مجموعة من الإجراءات الضرورية للحفاظ على الثقة في تلك الأسواق المالية من خلال إصداره في سنة 1933 و 1934 لعدة قوانين تتعلق بهذا الشأن، وقد نصّت تلك القوانين على ضرورة احتفاظ الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية بقوائم مالية وأن تتم مراجعة تلك القوائم بواسطة مراجعين خارجيين مستقلين، كذلك تم خلال هذه الفترة وفقاً للقانون الصادر في سنة 1934 إنشاء هيئة تداول سوق الأوراق المالية (The Securities and Exchange Commission)، وقد أعطيت هذه الهيئة حق إصدار المعايير المتعلقة بالمحاسبة المالية والمراجعة الخارجية على الحسابات

(Berryman, 1978)، وساهمت بدور كبير في تطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي من خلال إصدار العديد من القواعد والتشريعات التي تبين وتحدد هذا المفهوم، فعلى سبيل المثال: تبنت هيئة الأوراق المالية نص القرار التالي:

"سوف لن تعتبر الهيئة أي مراجع خارجي مستقلاً ما لم يتمتع ذلك المراجع بالاستقلالية الحقيقية، إلا في الحالات التي تستثنيها الهيئة، وبالتالي فإن المراجع الخارجي لن يعتبر مستقلاً في حالة وجود مصالح مشتركة تربطه بأي شخص آخر سواء كانت هذه المصالح مباشرة أو غير مباشرة، كذلك في حالة ارتباط المراجع بأية علاقة مع شخص آخر يكون المراجع فيها موظفاً أو إدارياً أو عميلاً أو استشارياً أو ضامناً أو وصياً أو أحد الوالدين أو مديراً أو مع أي شخص آخر يمارس مهام مشابهة". (Berryman, 1978: 143).

وفي نفس السياق قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (the American Institute of Certified Public Accountants) بتبني عدة قواعد تمنع المراجعين الخارجيين من أن تكون لهم أية اهتمامات مباشرة في الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، فعلى سبيل المثال أصدر المجمع في سنة 1962 قواعد أخلاقيات وسلوك المهنة التي نصت على التالي:

"سوف لن يعتبر المراجع الخارجي مستقلاً عن عملائه محل المراجعة في حالة ما إذا كان هو أو أحد شركائه مرتبطين بعملائه بالعلاقات التالية:

(أ) - امتلاك المراجع لأية مصالح مباشرة أو أن يكون هناك تعهد بامتلاكه لمصالح مالية غير مباشرة ذات قيمة كبيرة نسبياً في الشركة العميلة محل المراجعة أثناء فترة أدائه لعملية المراجعة أو أثناء إعداده لتقرير المراجعة.

(ب)- ارتباط المراجع بعملائه أثناء أدائه لعمله المهني أو أثناء إصداره لتقرير المراجعة أو أثناء الفترة التي تغطيها القوائم المالية بعلاقة استشارة أو رعاية أو وصاية أو إدارة أو أن يشغل وظيفة إدارية رئيسية" (Berryman, 1978: 148). وقد جعلت هذه القاعدة من موقف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قريبا جدا من موقف هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) فيما يتعلق بمنع المصالح المالية المباشرة وغير المباشرة للمراجع الخارجي في الشركات العميلة محل المراجعة بالإضافة إلى منع العلاقات الوظيفية مثل تولي المراجع الخارجي الوظائف القيادية أو التنفيذية لدى المنشآت العميلة أثناء فترة قيامه بعملية المراجعة. وعلاوة على هذا، فقد أصدرت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1972 تقريرها رقم (1) حول معايير المراجعة الذي أضاف المزيد من الاهتمام باستقلالية المراجع الخارجي، حيث أشار هذا التقرير بالتحديد إلى التالي: "لكي يكون المراجع الخارجي مستقلاً فإنه يجب عليه أن يتمتع بالنزاهة الفكرية، أما إذا أراد أن يتم إدراكه من قبل الآخرين كشخص مستقل فإنه يجب عليه أن يتحرر من أية ارتباطات أو مصالح مع عملائه محل المراجعة أو مع أعضاء مجالس الإدارة أو مع مالكيها" (Vanasco, 1996: 7).

بناء على ما سبق، يمكن القول إن مفهوم استقلالية المراجع الخارجي قد مر أثناء تطوره بعدة مراحل مختلفة خلال العقود الماضية تبعاً لتطور مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية على الحسابات والتي بدورها قد تطورت نتيجة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها المجتمعات البشرية، كذلك نلاحظ أن الحاجة إلى مفهوم استقلالية المراجع الخارجي قد ازدادت في نهاية القرن الثامن عشر بعد بداية الثورة الصناعية خاصة بعد الزيادة الكبيرة في حجم ونشاط المشاريع الاقتصادية

وما نتج عنه من انفصال تام بين الملكية والإدارة في تلك المشاريع، كذلك نلاحظ ظهور عدة أطراف جديدة بخلاف المساهمين لها اهتمامات ومصالح في القوائم المالية المنشورة للمشاريع الاقتصادية مما ساهم في تطوير وتحديد مفهوم استقلالية المراجع الخارجي.

3- طبيعة ومعنى مفهوم استقلالية المراجع الخارجي.

نظراً لاعتماد مفهوم الاستقلالية بشكل أساسي على الخصائص الشخصية للمراجع الخارجي التي لا يمكن ملاحظتها أو تقييمها بسهولة من قبل الأطراف الخارجية فإنه يعتبر من الصعب جداً وضع تعريف واضح ومحدد لهذا المفهوم (Wines, 2006)، وعلى الرغم من ذلك فقد أشار (D'Silva, 1992) أثناء محاولته شرح طبيعة مفهوم الاستقلالية في المراجعة إلى أن تعريف الاستقلالية بشكل عام يعتبر مفيداً جداً كبدائيات أولى لتحديد طبيعة هذا المفهوم، حيث تعني الاستقلالية بشكل عام وفقاً لقاموس أكسفورد لسنة 2001 التالي:

"عدم الاعتماد على الآخرين في الحصول على المعاش أو الرأي، بالإضافة إلى عدم الرضوخ لأية التزامات أو تعهدات تجاه الغير أو الاعتماد على شرعية أو فعالية أو قيمة أي شيء آخر".

وقد حظي موضوع تحديد ما هو المقصود بمفهوم استقلالية المراجع الخارجي باهتمام كبير من قبل العديد من المهنيين والدارسين والجهات الرسمية وغير الرسمية ذات العلاقة بمهنة المراجعة الخارجية على الحسابات، وسيتم تناول بعض من هذه الجهود وفقاً للسياق التالي:

3-1: جهود المنظمات المهنية للمراجعة:

لقد حددت مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات مضمونين لمفهوم استقلالية المراجع الخارجي هما: الاستقلالية الحقيقية "independence in fact"

والاستقلالية الظاهرية (Mautz and Sharaf, "independence in" appearance (1961)، وقد تم تحديد "الاستقلالية الحقيقية" في مهنة المراجعة في أمور تتعلق بالأمانة والموضوعية والاتجاه الفكري للمراجع، فعلى سبيل المثال أوضحت التصريحات الصادرة عن اللجنة الأمريكية للمحاسبين (the American Institute of Accountants) في سنة 1947 فيما يتعلق بمعايير المراجعة التالي:

"الاستقلالية عبارة عن اتجاه فكري أعمق مما يمكن أن تظهره المعايير التي

يمكن تصورها". (Carey and Doherty, 1966: 39).

وبالإضافة إلى ذلك فقد طالب المعيار الثاني من المعايير العامة لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها (Generally Accepted Auditing Standards) بالتالي:

"يجب على المراجع الخارجي أو المراجعين الخارجيين الاحتفاظ بالاستقلالية الفكرية في كل ما يتعلق بعملية المراجعة" (Vanasco, 1996: 6).

وبالمثل تم تعريف وتحديد استقلالية المراجع الخارجي بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) في سنة 1997 من خلال التقرير رقم (1) المتعلق بالأخلاق المهنية للمراجعة حول النزاهة والموضوعية والاستقلالية، حين أشار إلى التالي:

"تعتبر الموضوعية من الأمور الهامة جدا لأي شخص مهني يقوم بإصدار أحكام مهنية..... إذ تعد الموضوعية بمثابة حالة ذهنية تأخذ بعين الاعتبار كل الاحتمالات والاعتبارات الممكنة أثناء أداء مهمة محددة، لذلك يتم وصفها في بعض الأحيان بـ (الاستقلالية الفكرية)".

وفي نفس السياق قامت الهيئة العالمية للمعايير الأخلاقية (the International Ethics Standards Board) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (the International Federation of Accountants) بتعريف مفهوم الاستقلالية الحقيقية في القسم رقم (290) المتعلق بالاستقلالية بالتالي:

"الاستقلالية هي عبارة عن الحالة الذهنية التي تسمح بإصدار النتائج المتوصل إليها بدون التأثير بأية عوامل يمكن أن تؤدي إلى إضعاف الرأي المهني وهي التي تسمح للشخص بالتصرف بأمانة وموضوعية"

يتضح مما سبق أن الجهات المهنية ذات العلاقة بمهنة المراجعة قد صورت مفهوم الاستقلالية على أنها الحالة الفكرية للمراجعين الخارجيين وقدرتهم على اتخاذ القرارات الموضوعية والمحايدة فيما يتعلق بعملية المراجعة. حيث تشير الاستقلالية وفقاً لهذا التصور إلى الاتجاه الفكري للمراجع الخارجي في أمور تتعلق بالموضوعية المهنية (professional objectivity) التي لا يمكن ملاحظتها أو قياسها أو تقييمها بواسطة مستخدمي القوائم المالية نظراً لاعتمادها على الصفات الشخصية لكل مراجع على حده، لذلك حاولت العديد من الأجهزة التشريعية والمهنية المتعلقة بمهنة المراجعة في الدول المتقدمة كبريطانيا وأمريكا تعريف الاستقلالية بشكل أدق، ونتيجة لهذه الجهود ظهر مفهوم آخر لاستقلالية المراجع الخارجي ألا وهو: "الاستقلالية الظاهرية"، "Independence in appearance"، حيث يتطلب هذا المفهوم الجديد لاستقلالية من المراجعين الخارجيين تجنب أية علاقات مع عملائهم محل المراجعة يمكن أن تؤدي إلى نشوء الشك لدى مستخدمي القوائم المالية في استقلاليتهم. وقد اعترفت منظمات المراجعة المهنية بهذا المفهوم الجديد للاستقلالية وأكدت عليه في

العديد من إصداراتها، فعلى سبيل المثال أشار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى التالي:

"سوف تضعف ثقة المجتمع بصفة عامة في مهنة المراجعة في حالة وجود أدلة يمكن أن تؤدي إلى التأثير السلبي على الاستقلالية وكذلك في حالة وجود بعض الظروف التي يعتقد الشخص العادي بأنها من الممكن أن تؤثر على استقلالية المراجع، ولكي يكون المراجع الخارجي مستقلاً يجب عليه أن يتمتع بالنزاهة الفكرية أما إذا أراد أن يتم إدراكه على أنه مستقل فإنه يجب أن يتخلص من أية التزامات أو مصالح قد تربطه بالشركة العميلة محل المراجعة أو مع إدارتها أو ملاكها" (AICPA, 1991).

وبالمثل قامت لجنة ممارسة المراجعة (the Auditing Practicing Board) في بريطانيا في سنة 2004 بإصدار المعيار رقم (1) الذي عرف الاستقلالية على أنها:

"التحرر من الحالات والعلاقات التي يمكن أن تجعل من طرف خارجي لديه دراية وفهم معقول بعملية المراجعة من الاستنتاج بأن الاستقلالية قد تم إضعافها، حيث ترتبط الاستقلالية تبعاً لذلك بالموضوعية. وعلى الرغم من أن الموضوعية عبارة عن صفة أخلاقية تتعلق بالحالة الذهنية للمراجع الخارجي فإن الاستقلالية ترتبط بالظروف المحيطة بعملية المراجعة المتضمنة للنواحي المالية والوظيفية والتجارية والعلاقات الشخصية بين المراجعين وعملائهم محل المراجعة".

3-2: جهود الباحثين والدارسين:

لقد تم إجراء العديد من المحاولات من قبل الدارسين والباحثين في مجال المراجعة لتوضيح وتحديد مفهوم الاستقلالية، وقد قام بعض الباحثين المهتمين بمفهوم

الاستقلالية الحقيقية بتعريف الاستقلالية بنفس الطريقة التي تبنتها المنظمات المهنية (الاستقلالية الحقيقية)، فعلى سبيل المثال أشار (Bartlett, 1993) إلى افتقار معظم الدراسات السابقة لوجود تعريف دقيق لمفهوم الاستقلالية وإلى أن أغلب تلك الدراسات قد حاولت تعريف الاستقلالية من خلال أمور تتعلق بالتصرفات التي يمكن ملاحظتها بالتجربة الفعلية. ولهذا قام (Bartlett 1993: 55) بتعريف الاستقلالية على أنها: "الحالة الذهنية غير المتحيزة للمراجع الخارجي أثناء اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية المراجعة والتقارير المالية".

في حين قام بعض الباحثين الآخرين بمحاولة توضيح مفهوم الاستقلالية بطريقة تتجاوز المعنى النفسي أو الفكري لمفهوم الاستقلالية (الحالة الذهنية)، فعلى سبيل المثال أوضح كل من (Mautz and Sharaf (1961: 278) بان هناك ثلاثة أبعاد أو أوجه للاستقلالية في المراجعة وقد أشارا إلى أن الوجه الأول للاستقلالية هو عبارة عن:

"استقلالية التوجه والطريقة المتبعة في الأداء التي يجب أن يتمتع بها كل شخص مهني".

وقد أشارا إلى أن هذا النوع من الاستقلالية عبارة عن خليط من عدة عناصر هي: الاعتماد على النفس والتحرر من سيطرة العميل والخبرة في مجال التخصص بالإضافة إلى القدرة على إصدار الأحكام التي تعتمد بالأساس على التدريب والخبرة والتي لا يمكن أن يتحصل عليها الأشخاص الآخرين غير الأعضاء في المهنة، في حين اعتقد كل من (Mautz and Sharaf) باقتصار الوجه الثاني والثالث للاستقلالية على مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات فقط دون باقي المهن الأخرى، وقد

أطلقا اسم "استقلالية المزاوول للمهنة"، "Practitioner independence" على الوجه الثاني للاستقلالية وبأنه عبارة عن:

"ذلك النوع من الاستقلالية الذي يحتاجه المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة بطريقة مرضية، وتتألف الاستقلالية في هذه الحالة من التحرر من الانحياز والإجفاف سواء تم إدراك هذه الاستقلالية أو لم يتم إدراكها" Mautz and Sharaf (1961: 278).

ولكي يتمكن المراجع الخارجي من الحصول على هذا النوع من الاستقلالية فإنه يجب أن يكون مدركاً لكافة المؤثرات المختلفة والمحتملة على عمله، وقد تم تحديد ثلاثة أبعاد لمفهوم الاستقلالية ضمن هذا النوع وهي على النحو التالي:

- 1- استقلالية وضع برنامج المراجعة: وتعني التحرر من الرقابة أو التأثير غير الملائم أثناء اختيار وتنفيذ طرق وإجراءات المراجعة.
- 2- استقلالية الفحص: وتعني التحرر من الرقابة أو التأثير غير الملائم أثناء اختيار القطاعات والأنشطة والعلاقات الشخصية والسياسات الإدارية المراد فحصها.
- 3- استقلالية التقرير: وتعني التحرر من الرقابة أو التأثير غير الملائم أثناء التقرير عن الحقائق التي أظهرتها عملية الفحص أو عند إبداء التوصيات والآراء الناتجة عن عملية الفحص. (Mautz and Sharaf, 1961: 247)

وقد أطلق Mautz and Sharaf اسم "الاستقلالية المهنية" "Professional independence" على الوجه الثالث لمفهوم الاستقلالية، حيث يركز هذا البعد على إدراك وقبول المجتمع بصفة عامة للمراجعين الخارجيين كمجموعة مهنية متخصصة أثناء قيامهم بعملهم، وقد أكد Mautz and Sharaf بأنه يجب على المهنة بشكل تام أن تقوم بإقناع جميع الأطراف التي لها اهتمام بهذه المهنة بأنها عبارة عن فاحص

مستقل للتقارير المالية وذلك من أجل ضمان إتمام نجاح الغرض من تلك المهنة، وقد أشارا بالتحديد إلى التالي:

"يجب على المهنة بشكل تام أن تتجنب أي مظهر يمكن أن يؤدي إلى إضعاف استقلاليتها، فإنه في حالة عدم ثقة المجتمع بشكل عام ومستخدمي التقارير المالية بشكل خاص في نزاهة واستقلالية مهنة المراجعة فإنه لن يكون بإمكان المراجعين الخارجيين كأفراد أية فرص في القيام بمهام عملية المراجعة" (Mautz and Sharaf, 1961: 252).

من الملاحظ اختلاف مفهوم البعد الثاني لاستقلالية المراجع الخارجي "استقلالية المزاوول للمهنة" "Practitioner independence" عن مفهوم البعد الثالث لاستقلالية المراجع الخارجي "الاستقلالية المهنية" "Professional independence"، حيث يتطلب المفهوم الثاني للاستقلالية من المراجع -باعتباره شخصاً مهنيًا- أن يقوم بتقييم وتحديد الحالات التي يمكن أن تؤدي إلى إضعاف استقلاليتها، في حين أوضح المفهوم الثالث للاستقلالية بأنه ينبغي على مهنة المراجعة ككل أن تقنع المجتمع بصفة عامة باستقلاليتها. بالإضافة إلى ما سبق، فقد أدرك بعض الباحثين الآخرين بأنه يمكن تفسير مفهوم استقلالية المراجع الخارجي من خلال بعدين رئيسيين هما: الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية، فعلى سبيل المثال: عرف كل من (Arens et al, 2003) هذين البعدين للاستقلالية وفقاً للتالي:-

"ليس من الضروري فقط أن يحافظ المراجعون الخارجيون على استقلاليتهم الفكرية أثناء قيامهم بأداء مهامهم ولكن من المهم جداً أن تكون لدى مستخدمي القوائم المالية الثقة التامة في تمتع المراجعين الخارجيين بتلك الاستقلالية، وغالباً ما يتم الإشارة إلى هذين الهدفين بالاستقلالية الحقيقية والظاهرية، حيث يمكن أن يتمتع

المراجع الخارجي بالاستقلالية الحقيقية في حالة ما إذا كان قادرا على اتخاذ مواقف غير متحيزة، أما الاستقلالية الظاهرية فإنها بمثابة ترجمة أو تأويل الآخرين للاستقلالية الحقيقية للمراجع" (Arens et al (2003: 83).

وعلى نفس الشاكلة أوضح كل من (Porter et al, 2004) مفهومي الاستقلالية (الاستقلالية الحقيقية والظاهرية) على النحو التالي:

"تعني الاستقلالية الحقيقية أن يحافظ المراجع الخارجي على حياد وموضوعية موقفه الفكري والذي يمكنه من تقييم مجموعة من القوائم المالية بطريقة غير متحيزة بالإضافة إلى قيامه بإعداد وإصدار تقريره بدون تحيز، في حين تعني الاستقلالية الظاهرية تجنب المراجع الخارجي للحالات التي يمكن أن تجعل الآخرين يشكون في عدم قيامه بالمحافظة على موضوعية واستقلالية توجهاته الفكرية كوجود مصالح مشتركة للمراجع الخارجي مع الشركات العميلة محل المراجعة أو مع أعضاء مجالس إدارتها" (Porter et al (2004, p. 47).

وبشكل مغاير رأى كل من (Aranya و Goldman and Barlev (1974) و (1975) and Sarell و (1976) Nichols and Price و (1988) Flint أن مفهوم استقلالية المراجع الخارجي عبارة عن الناتج من عملية التفاعل بين العوامل والأطراف المختلفة التي يمكن أن تتواجد في مجتمع معين عند قيام المراجع الخارجي بأداء عمله، فعلى سبيل المثال: عرف كل من (Goldman and Barlev (1974) و (1976) Nichols and Price استقلالية المراجع الخارجي بأنها حصيلة ردود الأفعال المتعلقة بالتعارض في المصالح واختلاف موازين القوى بين مختلف الأطراف المهمة بعملية المراجعة التي بموجبها تكون الاستقلالية عبارة عن ناتج عملية الموازنة بين التكلفة والعائد المعتمدة على المدخلات المتعلقة بهذه القرارات.

وبالمثل برهن (1988) Flint على أن امتلاك المراجع الخارجي للاستقلالية عبارة عن نتيجة التفاعل بين عدة أطراف وعوامل في مجتمع معين أثناء قيام المراجع بأداء عمله، وقد أشار في هذا الخصوص إلى التالي:

"الاستقلالية عبارة عن ناتج مجموعة من المكونات كالصفات الشخصية للمراجع والمقاييس التنظيمية والظروف أو العوائق البيئية المحيطة، وبالتالي فهي عبارة عن الطريقة التي يتصرف بها المراجعون والظروف التي تحكم تصرفاتهم والتي تحدد مدى إمكانية تمتعهم بالاستقلالية، سواء كانت هذه الاستقلالية حقيقية أم ظاهرية، لذلك يعتمد الاعتقاد والتصديق باستقلالية عملية المراجعة على هذه العوامل" (Flint: 59).

لقد تبين من خلال ما سبق أنه قد تم تحديد وتعريف مفهوم استقلالية المراجع الخارجي في البدايات الأولى للاعتراف بهذا المفهوم من قبل المنظمات المهنية والدارسين المهتمين بمجال المراجعة على أنه حالة ذهنية أو فكرية للمراجع الخارجي يصعب ملاحظتها أو تقييمها بواسطة الأطراف الأخرى بخلاف المراجع نفسه، لذلك تم إيجاد مفهوم آخر لاستقلالية المراجع الخارجي يحتوي أو يتكون من شقين هما:

الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية، حيث يشير المفهوم الأول لاستقلالية إلى الحالة الذهنية أو الفكرية للمراجع الخارجي في عدة أمور تتعلق بموضوعيته المهنية مثل النزاهة والأمانة، في حين يشير المفهوم الثاني إلى مدى إدراك الأطراف الخارجية لتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد أثناء قيامه بأداء عمله.

4: أهمية استقلالية المراجع الخارجي:

تعد استقلالية المراجع الخارجي من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في عمليات المراجعة أثناء التقرير عن مدى إمكانية الاعتماد على التقارير المالية للمنشآت، حيث تعتبر المهارة والخبرة اللازمة لاكتشاف الحيل والأخطاء من بين الخصائص المتوقع امتلاكها بواسطة معظم المراجعين الخارجيين أو شركات المراجعة، لكن القدرة على عملية الإفصاح والتقرير عن تلك الحيل والأخطاء أو الإصرار على تعديل الحسابات التي تحتاج إلى تصحيح، تعتبر من صميم عمل المراجع الخارجي (Firth, 2002)، وبالتالي فإن الاستقلالية تتطلب من المراجع الخارجي التحرر من التحيز ومن الاهتمامات والمصالح الشخصية بالإضافة إلى عدم التأثير بكافة الضغوط المختلفة التي يمكن أن تؤدي إلى عدم إجرائه لعملية المراجعة بطريقة مستقلة (Sutton, 1997)، لذلك تعتبر الاستقلالية من الأمور المهمة جدا للمراجع الخارجي لاعتبارها من بين المتطلبات الرئيسية للقيام بعملية المراجعة، ففي حالة عدم تمتع المراجعين الخارجيين بالاستقلالية فسوف لن تضيف آراؤهم المهنية أية قيمة للقوائم المالية للمنشآت العميلة محل المراجعة، لذلك تعتبر الاستقلالية بمثابة حجر الزاوية لمهنة المراجعة الخارجية على الحسابات.

ويعود السبب المنطقي لاعتقاد الكثيرين بأهمية استقلالية المراجع الخارجي إلى الافتراض الذي يشير إلى إمكانية قيام إدارة المنشآت في أغلب الأحيان بإخفاء بعض المعلومات المالية المتعلقة بتلك المنشآت أو عرضها بطريقة غير عادلة لمستخدمي القوائم المالية، لذلك ظهرت الحاجة إلى وجود نظام خارجي مستقل للتأكد من مدى مصداقية تلك المعلومات من خلال إجراء عملية المراجعة الخارجية، حيث يضيف هذا النظام الخارجي المستقل -من خلال الرأي الفني الذي يصدره- الثقة

والمصادقية على القوائم المالية للمنشآت الاقتصادية، الأمر الذي يساعد مستخدمي تلك المعلومات من الاعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية المختلفة (Sucher and Bychkova, 2001). هذا وقد اعترفت المنظمات المهنية والتشريعية في العديد من الدول المتقدمة كبريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية بأهمية الاستقلالية ببعديها (الاستقلالية الحقيقية والظاهرية) وأوضحت ذلك في العديد من القوانين واللوائح ذات العلاقة بمهنة المراجعة الخارجية.

4-1: أهمية مفهوم الاستقلالية في بريطانيا:

أكدت المعايير الأخلاقية الصادرة عن لجنة إجراءات المراجعة (APB, 2004) في بريطانيا على أهمية مفهوم استقلالية المراجع الخارجي وحددت ستة أنواع مختلفة من الأخطار المحتملة التي يمكن أن تواجه المراجعين أثناء قيامهم بأداء أعمالهم، وقد حذرت لجنة إجراءات المراجعة (APB, 2004) المراجعين من إمكانية أن يكون لهذه الأخطار آثار عكسية على موضوعيتهم واستقلاليتهم، وأوصت بمجموعة من الاحتياطات التي ينبغي على المراجعين الأخذ بها لحماية استقلاليتهم، وقد بينت لجنة إجراءات المراجعة في بريطانيا (APB 2004, Standard 1, Para. 28) الأنواع الرئيسية للأخطار على النحو التالي:

أولاً: الأخطار الناتجة عن المصالح الشخصية.

تنتج هذه الأخطار من قيام المراجعين الخارجيين بالاهتمام بمصالحهم الشخصية على حساب القيام بإجراء عمليات المراجعة بطريقة موضوعية وغير متحيزة، ومن الممكن أن تتكون هذه المصالح والاهتمامات من أمور مالية أو عاطفية أو أية علاقات شخصية، فعلى سبيل المثال: قد ينتج هذا الخطر من امتلاك المراجعين لاستثمارات مالية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة في الشركات العميلة محل

المراجعة، أو وجود علاقات تجارية، أو وجود علاقات قرابة مع أحد أعضاء لجنة الإدارة بالشركات العميلة.

ثانياً: الأخطار الناتجة عن مراجعة المراجعين لأعمالهم:

يشير هذا النوع من الأخطار إلى صعوبة احتفاظ المراجعين الخارجيين بالموضوعية أثناء قيامهم بمراجعة أعمال كانوا هم قد قاموا أو نصحوا بالقيام بها، كحالة كون المراجع الخارجي أو شركة المراجعة هي التي كانت تدير وتحفظ بالسجلات والدفاتر المحاسبية للشركات العميلة محل المراجعة، أو حالة القيام بعمليات التقدير والتقييم التي لها علاقة بالقوائم المالية، أو في حالة القيام بمراجعة أو إعادة تقييم أية أعمال أو استشارات سابقة كان قد قام بها المراجع الخارجي أو شركة المراجعة لصالح الشركة العميلة محل المراجعة وذلك من أجل الوصول إلى استنتاجات ذات علاقة بعملية المراجعة الحالية، فمن الممكن في ظل هذه الحالات أن يمانع المراجع الخارجي أو يظهر كأنه ممانع في اتخاذ موقف موضوعي مناسب متعلق بتلك القوائم المالية.

ثالثاً: الأخطار الناتجة عن قيام المراجعين بأداء المهام الإدارية:

ينتج هذا النوع من الأخطار في حالة قيام شركات المراجعة أو المراجعين الخارجيين بالمهام التي يجب أن تقوم بها الإدارات في الشركات العميلة محل المراجعة، حيث من الممكن أن يقوم المراجع الخارجي بالاشتراك في تصميم وتنفيذ الأنظمة المحاسبية الخاصة بالشركة العميلة محل المراجعة وبالتالي فإنه قد تتطابق اهتماماته ومصالحه الخاصة مع اهتمامات ومصالح الإدارة بالشركات العميلة محل المراجعة مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بموضوعيته واستقلاليتها.

رابعاً: الأخطار الناتجة عن المواقف القانونية للمراجع تجاه عملائه:

تنتج هذه الأخطار من قيام المراجع الخارجي باتخاذ مواقف معينة يكون فيها إما مدافعاً أو معارضاً لوضعية أو موقف عميله محل المراجعة، خاصة في حالة المنازعات القانونية، فمن الممكن أن تتحول هذه المواقف إلى أخطار تهدد موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي أثناء مراجعته للقوائم المالية لعملائه، فعلى سبيل المثال: قد يتخذ المراجع الخارجي موقف المروج أو المعين للأسهم أو الأوراق المالية لعملائه محل المراجعة، أو الإنابة عن عملائه في المنازعات القانونية أو في حالة رفع العملاء دعاوى قانونية ضد المراجع نفسه، حيث تضع هذه التصرفات أو الأفعال المراجع الخارجي في موقف يكون فيه قريباً جداً أو مطابقاً لموقف الإدارة بالشركات العميلة محل المراجعة، والتي يمكن أن تشكل أخطاراً حقيقية على موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي.

خامساً: الأخطار الناتجة عن الاعتماد والثقة في العملاء:

تنتج هذه الأخطار من قيام المراجعين الخارجيين بتعريض استقلاليتهم وموضوعيتهم المهنية للشبهة والشك نتيجة لتأثرهم بعلاقاتهم اللصيقة والقريبة جداً بعملائهم محل المراجعة، كارتباط المراجع الخارجي بعلاقة مهنية أو شخصية طويلة الأمد مع عملائه محل المراجعة، ففي مثل هذه الحالات يصبح المراجع الخارجي شديد التأثر بالصفات الشخصية والخصائص النوعية لقدرات العميل محل المراجعة، مما يؤدي في النهاية إلى تعاطف المراجع الخارجي مع اهتمامات ومصالح عملائه.

سادساً: الأخطار الناتجة عن التهديد والتخويف:

تنتج هذه الأخطار من قيام الشركات العميلة محل المراجعة أو أية جهة أخرى لها مصلحة في عملية المراجعة من منع المراجعين الخارجيين من أداء مهامهم

بشكل موضوعي، سواء كان ذلك المنع بشكل صريح أو ضمني، فمثلاً قد يتم تهديد المراجع الخارجي بالاستبدال والفصل من عملية المراجعة في حالة نشوب خلاف مع إدارة الشركة العميلة محل المراجعة حول كيفية تطبيق أحد المبادئ المحاسبية.

4-2: أهمية مفهوم الاستقلالية في أمريكا:

قامت المنظمات التشريعية والمهنية في الولايات المتحدة الأمريكية أمثال مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بالاعتراف بأهمية استقلالية المراجع الخارجي، وأفردت لها العديد من المواد والنصوص في القوانين المتعلقة بمهنة المراجعة، فعلى سبيل المثال، أشار أعضاء مجلس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى التالي:

"تعتبر الاستقلالية سواء من الناحية التاريخية أو الفلسفية القاعدة الأساسية التي تستند عليها مهنة المحاسبة والتي بواسطتها تستمد هذه المهنة قوتها واعتبارها في المجتمع" (Berryman, 1978: 141).

وبالإضافة إلى ذلك، فقد نص المعيار الثاني من المعايير العامة المتعلقة بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها (Generally Accepted Auditing Standards) على التالي:

"يجب على المراجع أو المراجعين المحافظة على الاستقلالية الفكرية في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة" (Vanasco, 1996: 6).

كذلك اعتبرت هيئة تداول الأوراق المالية ولعدة سنوات استقلالية المراجع الخارجي من أهم الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجعون الخارجيون أثناء قيامهم بعملهم، وقد تم خلال الفترات الماضية التأكيد على هذه الأهمية من خلال المواد المتضمنة فيما يعرف بقانون (ساربانيس اوكسلي) لسنة 2002 (Sarbanes-)

Oxley Act 200) والقواعد التي نشرتها هيئة تداول الأوراق المالية في سنة 2003، والتي أريد منها دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي في مواجهة الضغوط التي يمكن أن تمارسها عليه الإدارة بالمنشآت العملية محل المراجعة، ومن بين الأمور التي يعتقد بأن لها تأثيراً في دعم الاستقلالية التالي:

1- تحديد وتعريف جميع أنواع الخدمات الاستشارية الأخرى التي يقوم المراجع الخارجي بتقديمها لعملائه بخلاف عملية المراجعة والتي يعتقد بأن لها تأثيراً على الاستقلالية.

2- ضرورة قيام لجان المراجعة بالموافقة المسبقة على أية ارتباطات للمراجع الخارجي بالمنشآت العملية سواء الارتباطات المتعلقة بعملية المراجعة أو بتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى.

3- ضرورة القيام بعملية تناوب المراجعين من فترة إلى أخرى عند قيامهم بعمليات المراجعة لضمان عدم تكاسلهم واتخاذهم لإجراءات روتينية متكررة فيما يتعلق بمراجعة التقارير والقوائم المالية لعملائهم.

4- عدم السماح لشركات المراجعة بمراجعة حسابات الشركات التي يكون أحد أعضاء مجالس الإدارة بها قد سبق وأن كان من ضمن فريق المراجعة الذي راجع حسابات تلك الشركة إلى غاية مضي فترة كافية بعد تركه العمل كمراجع، من أجل ضمان عدم تأثر عملية المراجعة سواء بالعلاقات الشخصية للمراجع الخارجي مع أعضاء مجلس الإدارة أو بمعرفته بمخططات وبرامج عملية المراجعة.

5- ضرورة قيام المنشآت بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بجميع الخدمات التي يقوم المراجع الخارجي بتقديمها لتلك المنشآت بالإضافة إلى قيمة أتعاب تلك الخدمات سواء كانت تتعلق بعملية المراجعة أو بالخدمات الاستشارية الأخرى (Sections

201, 202, 203, 204, 206 of the Sarbanes-Oxley Act 2002)

وبالإضافة إلى ذلك، فإنه قد سبق وأن أشارت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة التابعة للجنة الأمريكية للمحاسبة (AAA) في سنة 1973 إلى الأهمية الكبيرة المنوطة بعملية المراجعة الخارجية المستقلة للقوائم المالية للشركات، وقد أرجعت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة ذلك التركيز على أهمية استقلالية المراجعة إلى أربعة أسباب رئيسة هي: التعارض في المصالح، والأهمية الكبيرة للمعلومات المالية، والفصل بين الملكية والإدارة، والتعقيد والبعد.

أولاً: التعارض في المصالح:

من الممكن أن ينتج التعارض في المصالح بين الإدارة -أعضاء مجلس الإدارة- بالمنشآت الاقتصادية باعتبارها الطرف الذي يقوم بإعداد وإصدار القوائم المالية وبين مستخدمي تلك القوائم -أصحاب الأسهم بالدرجة الأولى- الذين يرغبون في الاطمئنان على أن الوضع المالي والتدفقات النقدية المتعلقة بالمنشآت التي يساهمون بها على أحسن ما يرام، فغالباً ما يعتقد مستخدمو القوائم المالية بإمكانية قيام الإدارة بالمنشآت بإخفاء الكثير من المعلومات أو عرضها بطريقة غير عادلة في التقرير والقوائم المالية التي تقوم بإصدارها، لذلك يلعب الرأي الخارجي المستقل دوراً حيوياً في ضمان عرض عادل لمحتويات القوائم المالية للمنشآت.

ثانياً: الأهمية الكبيرة للمعلومات المالية:

قد يتكبد مستخدمو القوائم المالية خسائر مالية فادحة نتيجة لاعتمادهم في اتخاذ قراراتهم على معلومات مالية غير موثوق بها، وبالتالي فإنه ينبغي عليهم قبل اتخاذ أي قرار التأكد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، ومن أنها تحتوي على معلومات مالية مناسبة.

ثالثاً: الفصل بين الملكية والإدارة:

لم يعد بإمكان مستخدمي القوائم المالية وغيرهم من الأطراف المهمة بعملية المراجعة نتيجة للفصل بين الإدارة والملكية الذي تم في المنشآت الحديثة القيام بعملية التحقق المباشر من مدى صحة ومصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ويرجع السبب في ذلك إلى عدة عوامل منها العوائق القانونية والتنظيمية، والوقت، وبعد المسافة، والتكلفة وغيرها من العوامل التي قد تمنع مستخدمي القوائم المالية من القيام بعملية المراجعة بأنفسهم. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى ضرورة وجود طرف خارجي مستقل لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالنيابة عن مستخدمي تلك القوائم.

رابعاً: الصعوبة والتعقيد في المعاملات والمعلومات المالية:

نتيجة لزيادة عدد وحجم العلاقات والمعاملات المالية التي عرفتها المنشآت الحديثة في الآونة الأخيرة فقد اتسمت هذه المعاملات والأنظمة المحاسبية التي تقوم بتحديد وقياسها بالصعوبة والتعقيد الكبير، مما أدى إلى إمكانية وجود أخطاء عفوية وغير مقصودة في تلك المعلومات المنشورة، بالإضافة إلى عدم توفر المعرفة الكافية لمستخدمي القوائم المالية التي تمكنهم من تقييم نوعية وجودة المعلومات المالية التي يتم نشرها، لذلك ازدادت الحاجة إلى وجود مراجع خارجي مستقل يتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة لقيامه بإصدار رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية.

بالإشارة إلى ما سبق فإنه يمكن القول إن المنظمات المهنية والرسمية المهمة بمهنة المراجعة الخارجية على الحسابات قد اعتبرت أن مفهوم استقلالية المراجع الخارجي يعد من بين أهم السمات والصفات الشخصية التي يجب أن يتمتع بها المراجع الخارجي أثناء قيامه بأداء عمله المهني، كذلك اعتبرت تلك المنظمات أن هذه

الميزة (الاستقلالية) تعد حيوية وضرورية جداً في عملية توفير الثقة والمصادقية للقوائم المالية المنشورة للمشاريع الاقتصادية بصفة عامة وللدور الذي تقوم به مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات بصفة خاصة، لذلك حاولت المنظمات المهنية والرسمية توضيح وشرح الحالات والمواقف التي يمكن أن تشكل تهديدا صريحا لاستقلالية المراجع الخارجي من خلال الإشارة إليها في العديد من القوانين واللوائح والنشرات الصادرة عنها.

5- النتائج والتوصيات:

يوضح هذا الجزء من البحث النتائج التي أمكن التوصل إليها بالإضافة إلى تقديم بعض التوصيات المقترحة.

5-1: النتائج.

بعد المراجعة الشاملة والمستفيضة للدراسات السابقة وللتشريعات ذات العلاقة بمفهوم استقلالية المراجع الخارجي تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- النتائج المتعلقة بنشأة وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي:

أ- لقد نشأ وتطور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي في العقود الماضية من خلال المرور بعدة مراحل مختلفة لتاريخ تطور مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية والتي بدورها نشأت وتطورت نتيجة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها المجتمعات البشرية.

ب- بعد بداية الثورة الصناعية في نهاية القرن الثامن عشر وما نتج عنها من زيادة كبيرة في عدد وحجم ونشاط المشاريع الاقتصادية بمختلف أنواعها وما نتج عنه من انفصال بين الملكية والإدارة بتلك المشاريع ازدادت الحاجة وبشكل ملح إلى ضرورة

وجود مراجعين خارجيين يكونون متمتعين بدرجة كبيرة من الاستقلالية لدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية المنشورة لتلك المشاريع.

ج- لقد نتج عن الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر ظهور عدة أطراف أخرى (المستثمرون المحتملون، المقرضون، العمال، والأجهزة الحكومية والمجتمع بصفة عامة) بخلاف المساهمين لها اهتمامات ومصالح في القوائم المالية المنشورة للمنشآت الاقتصادية مما أسهم في تطوير وتحديد مفهوم استقلالية المراجع الخارجي.

2- النتائج المتعلقة بطبيعة ومعنى مفهوم استقلالية المراجع الخارجي:

أ- لقد اعتبر مفهوم استقلالية المراجع الخارجي من قبل المنظمات المهنية والدارسين والباحثين المهمين بمجال المراجعة في البدايات الأولى لتحديد طبيعة ومعنى هذا المفهوم على انه حالة ذهنية أو فكرية للمراجع الخارجي يصعب ملاحظتها أو تقييمها بواسطة الأطراف الأخرى بخلاف المراجع نفسه.

ب- تمكنت المنظمات المهنية والباحثون والدارسون من إيجاد مفهوم آخر لاستقلالية المراجع الخارجي يتضمن شقين هما: الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية، حيث يشير المفهوم الأول للاستقلالية إلى الحالة الذهنية أو الفكرية للمراجع الخارجي في عدة أمور تتعلق بموضوعيته المهنية، في حين يشير المفهوم الثاني إلى مدى إدراك الأطراف الخارجية لتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد أثناء قيامه بأداء عمله.

3- النتائج المتعلقة بأهمية مفهوم استقلالية المراجع الخارجي:

أ- لقد اعتبرت استقلالية المراجع الخارجي من أهم الصفات والسمات التي يجب أن يتمتع بها المراجع الخارجي أثناء قيامه بعمله، حيث تعد هذه السمة الشخصية مهمة جدا للمراجع الخارجي، ويحتاج إليها بشكل كبير لتوفير الثقة في القوائم المالية

المنشورة للمنشآت الاقتصادية بصفة خاصة وللدور الذي تلعبه مهنة المراجعة الخارجية في المجتمع بصفة عامة.

ب- نظراً للأهمية الكبيرة لمفهوم الاستقلالية في مهنة المراجعة الخارجية على الحسابات قامت المنظمات المهنية والروسية في العديد من الدول بتوضيح وشرح الحالات والمواقف التي يمكن أن تشكل تهديدا صريحا لاستقلالية المراجع الخارجي بالإضافة إلى إصدار العديد من القوانين واللوائح التي تهتم بتعزيز وتقوية استقلالية المراجع الخارجي والمحافظة عليها.

5-2: التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة يقترح الباحث التوصيات التالية:

1- يجب على نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين في ليبيا وجميع الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة الخارجية على الحسابات كالأجهزة الحكومية وسوق الأوراق المالية والباحثين والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة ضرورة الاهتمام بمفهوم استقلالية المراجع الخارجي، باعتباره حجر الأساس لعملية المراجعة الخارجية بأكملها، من خلال عقد الندوات وإلقاء المحاضرات التي تركز على توضيح وشرح أهمية هذا المفهوم بالإضافة إلى ضرورة إصدار القوانين واللوائح التي تساعد على تدعيم استقلالية المراجع الخارجي والمحافظة عليها.

2- يجب على شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بصفة عامة، والمراجعين الخارجيين بصفة خاصة، الاطلاع على البحوث والنشرات واللوائح الصادرة عن المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة الخارجية على الحسابات لمواكبة التطورات الحاصلة في هذا المجال، وخاصة التي لها علاقة مباشرة بمفهوم

استقلالية المراجع الخارجي، وذلك من أجل تدعيم وتعزيز فهمهم ومعرفتهم لمفهوم الاستقلالية والمحافظة عليها.

3- بالإضافة إلى ضرورة تمتع المراجعين الخارجين بالاستقلالية الذهنية أثناء قيامهم بعملهم المهني فإنه يجب ألا يكون لهم أية علاقات أو ارتباطات بعملائهم محل المراجعة يمكن أن تؤدي إلى الشك في استقلاليتهم وحيادهم، وذلك من أجل زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة خاصة، وثقة المجتمع بصفة عامة في استقلالية المراجعين الخارجيين، وفي مهنة المراجعة ككل.

المراجع

- 1- American Accounting Association (1973), (AAA) Committee on Basic Auditing Concepts, A statement of Basic Auditing Concepts. Sarasota, FI: AAA.
- 2- American Institute of Certified Public Accountants. (1991), AICPA professional standards, Volumes 1 and 2, New York.
- 3- Aranya, N. and Sarell, M. (1975), "The auditor-firm conflict of interest: a comment", the Accounting Review, October, pp. 854-856.
- 4- Arens, A. Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2003), "Auditing and Assurance Services", Ninth Edition, Prentice Hall.
- 5- Auditing Practices Board, Ethical Standards (2004).
- 6- Bartlett, R. W. (1993), "A scale of perceived independence; new evidence on an old concept", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 6, No. 2, pp. 52-67.
- 7- Berryman, R. G. (1978), "Auditor independence: Its historical development and some proposals for research", Ethics in the Accounting profession, Edit. Loeb, s, e. pp. 141-158.

- 8- Carey, J. and Doherty, W. O. (1966), “The concept of independence-review and restatement”, the Journal of Accountancy, January, pp. 38-48.
- 9- D’silva, K. (1992), “External auditor independence: Selected group perceptions”, Unpublished PhD thesis, City University, London.
- 10- Firth, M. (2002), “Auditor-provided consultancy services and their association with audit fees and audit opinions”, Journal of Business, Finance & Accounting, Vol. 29. No. 5/6. pp. 661-693.
- 11- Flint, D. (1988), “Philosophy and procedures of auditing: an introduction”, Macmillan, London.
- 12- Goldman, A. and Barlev, B. (1974), “The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence”, the Accounting Review, Vol. 49, No. 4, pp. 707-718.
- 13- Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW). (1997), Guide to Professional Ethics, “Integrity, Objectivity and Independence”, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- 14- International Federation of accountants (IFAC). (2005), Independence – Assurance Engagements, Code of Ethics for professional Accountants, IFAC, New York, NY.

- 15- Kazas, V. (1991), "Structure and function of the auditing profession in Greece", Unpublished M. Phil dissertation, Bradford University.
- 16- Kilcommins, M. (1997), "Perceptions of auditor independence and the effects on the perceived reliability of financial statements in Ireland", Unpublished PhD thesis, University of Wales, Aberystwyth.
- 17- Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. (1961), "The Philosophy of Auditing", American Accounting Association, New York.
- 18- Millichamp, A. And Taylor, J. (2008), "Aiditing", South-Western Cengage Learning, 9 Edition, UK.
- 19- Nichols, D. and Price, K. H. (1976), "The auditor-firm conflict: an analysis using concepts of exchange theory", the Accounting Review, Vol. 51. No. 2, pp. 335-346.
- 20- Oxford Dictionary and Thesaurus (2001), Ellictt, J. (ed.), Oxford University Press Inc, New York.
- 21- Pany, K. and Reckers, P. M. (1983), "Auditor independence and non-audit services", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 2. pp 43-62.
- 22- Porter, B. Simon, J. and Hatherly, D. (2004), "Principles of external auditing", Wiley, Chichester.

- 23- Rahman, R. (1996), "Audit expectations gap in the public sector of Bangladesh", Unpublished PhD thesis, Dundee University, UK.
- 24- Sarbanes-Oxley Act (2002).
- 25- Soltani, B. (2007), "Auditing an international approach", Prentice Hall.
- 26- Sucher, P. and Bychkova, S. (2001), "Auditor independence in economies in transition: a study of Russia", the European Accounting Review, Vol. 10, No. 4, pp. 817-841.
- 27- Sutton, M. H. (1997), "Auditor independence: The challenge of fact and appearance", Accounting Horizons, Vol. 11, No. 1, pp. 86-91.
- 28- Vanasco, R. R. (1996), "Auditor independence: An international perspective", Managerial Auditing Journal, Vol. 11, No.9, pp. 4-48.
- 29- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1983), "Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence", Journal of Law and Economics, Vol. 26, No. 3, pp. 613-633.
- 30- Wines, G. (2006), "The connotative meaning of independence in alternative audit context: An exploratory study", Pacific Accounting Review, Vol. 18, No. 1, pp. 90-122.