

لو ارتكبتها المراجع لاعتبر ذلك دليلا على فشله في الاحتفاظ بحياده واستقلاله . وفي هذا البحث سنحاول تقديم نموذج تجريبي يعالج جوانب الاستقلال في اطار موضوعي مستعينا بالابحاث الموجودة في هذا المجال ، وملقيا الاضواء على أوجه التناقض الموجوده فيها .

وسوف يتم تناول هذا البحث من خلال النقاط التاليه :

- (١) مفهوم الاستقلال والنظريات التي تفره .
- (٢) المحاولات التي بذلت لوضع نموذج سببي لاستقلال المراجع .

(٣) النموذج المقترح لاستقلال المراجع .

وفيما يلي يتناول الباحث هذه النقاط بالتفصيل :

**أولا - مفهوم الاستقلال والنظريات التي تفره**

يرى الباحث أن الاستقلال يعني أن يكون المراجع أمينا مع نفسه ومع الآخرين ، وأن يكون غير ذي مصلحة في ابداء رأى معين ، أى لا يكون متحيزا في حكمه على الامور وهذا يعني أن الاستقلال يستدعى من المراجع اتخاذ موقف مستقل في التفكير يتبعه التصرف بحرية شخصيته تامة بميليه عليه الضمير والواجب .

وقد ظهر في التفكير المحاسبي ثلاث نظريات تحاول منها تقديم تفسير معين للاستقلال وهذه النظريات هي :

(١) النظرية الذاتية ( أو الشخصية ) :

تنظر هذه النظرية الى استقلال المراجع على أنه

## نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجى

دكتور هجران الأحمر صقر  
كلية التجارة - جامعة المنصورة

### مقدمة

يعتبر استقلال المراجع الخارجى من أهم الدعامات التي تقوم عليها مهنة المراجعة بل انه يعتبر جوهر عملية المراجعة ، حيث لو فقد المراجع حياده واستقلاله لفقدت عملية المراجعة الكثير من أهميتها وفعاليتها . ويعبر بعض الكتاب عن هذه الحقيقة بقولهم " ان المراقب اذا لم يكن متعفا بعنصر الاستقلال فان اعتماد الاطراف المعينة على رأيه الذى يبيده في التقرير عن القوائم الماليه لا يكون أجدى لهم من الاعتماد على القوائم الماليه التي تقدمها الادارة (١)"

وقد أدرك الكتاب المحاسبون والمنظمات المشرفة على شئون المهنة هذه الحقيقة ، وحاول الطرفان جاهدين تعزيز استقلال المراجع بكل الطرق الممكنة . فالكتاب المحاسبون قدموا وما زالوا يقدمون العديد من البحوث النظرية والتجريبية التي تعمق مفهوم الاستقلال وتحدد تصورا منهجيا مقبولا له . كما أن المنظمات المهنية تعمل دائما على تدعيم استقلال المراجع الخارجى بما تصدره من قواعد وما تضعه من ضوابط تنظم بها السلوك المهني للمراجع وتضمن له المحافظة على استقلاله وحياده . فمثلا المادتين الثالثه عشر والرابعة عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة تعدد الامور التي

(١) الاستاذ متولى محمد الجمل ، د . عبد المنعم محمود المراجعة - الاطار النظرى والمجال التطبيقى - دار النهضة القاهرة - ١٩٧٥ - ص ٣٥٥ .

ذهنية بخته تتعلق بذات المراجع ، وبالتالي لا يمكن وضع معايير أو مقاييس ثابتة للاستقلال يلتزم بها المراجع وإنما يكفي توفير الاستقلال الذهني حتى يستطيع أن يحكم على الأمور بحرية تامة في ضوء تقديره الشخصي . فالصدق والامانة وأداء الواجب والاخلاص في العمل وما وصل اليه المراجع من علم وخبرة كلها مقومات شخصية تخلق اطرافكيا يتجسد في الاستقلال .

#### (٢) النظرية الموضوعية

ترى هذه النظرية أن استقلال المراجع مسألة محكومة بمجموعة من القواعد أو الحدود الثابتة التي يجب أن يلتزم بها المراجع عند ادائه لعمله ، بحيث يمكن وضع مقاييس ومعايير لكل حالة ، وبالتالي يسهل تحديد المسئولية . فالاستقلال من وجهة نظر هذه النظرية يجب أن تحكمه قواعد تنمشى مع الظروف المحيطة بالمراجع أو بالمهمة المكلف بأدائها ، وأن تكون هذه القواعد في شكل معايير محددة المعالم .

#### (٣) النظرية الذاتية الموضوعية ( المختلطة )

ترى هذه النظرية أن الاستقلال للمراجع مسألة ذاتية موضوعية في نفس الوقت ، حتى يتحقق على وجه التعيين الاستقلال الحقيقي . فالمقومات الذاتية تتعلق أساسا بشخص المراجع ، وليس من الضروري أن تتوافر كلها فيه ، وأن تتوافر في جميع المراجعين وبنفس الدرجة المطلوبة كما أن المقومات الموضوعية لا تستطيع وحدها أن تخلق الحياد والاستقلال في شخص ليس مؤهلا بطبيعته وخلفه لذلك .

ويعتقد الباحث أنه من الضروري توافر النوعين من المقومات للمراجع ( الذاتية والموضوعية ) وهذا الرأي أقرب الى الواقعية والمنطق وأكثر ضمانا لتحقيق الاستقلال الحقيقي للمراجع عند قيامه بعمله . ويضيف الباحث أن هناك مجموعة من المؤشرات الخارجية قد يكون لها تأثير ملموس ايجابا أو سلبا على حياد المراجع واستقلاله ومن ثم يلزم دراسة هذه المؤشرات وبيان آثارها الايجابية أو السلبية على الاستقلال ، وهذا ما سيقوم به الباحث فيما بعد .

#### ثانيا - المحاولات التي بذلت لوضع نموذج سببي لاستقلال المراجع

ان تركيز الكتاب المحاسبين على عنصر الاستقلال انما ينبع من اقتناعهم بأن نمو مهنة المراجعة وازدهارها انما يعتمد على ايمان الطوائف المختلفة التي تستفيد من خدمة المراجعة في مقدرة منشآت المراجعة ( مكاتب المراجعة ) على تحقيق اتجاه محايد . في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة ومع ذلك فان مستخدمي القوائم المالية قد لا يكون لديهم طريقة للتأكد من وجود أو غياب عنصر الاستقلال ، وهم يعتمدون في ذلك على الامانة المهنية للمراجع ، أو يعتقدون أن المراجع سيحافظ على استقلاله حتى لايتهم بالتقويض ويعرض نفسه للمسئولية القانونية ، وحتى لايفقد سمعته الطيبة التي يعتمد عليها كثيرا في اجتذاب العملاء . الا أن ذلك يعتبر غير كاف فيما يتعلق بالاصرار على عدم الاستقلال والمظاهر التي تدل على ذلك تشمل على ماياتى :

١ - الاشراف المستمر على مهنة المحاسبة من جانب المنظمات المهنية المسؤولة .

٢ - التقارير الدورية التي تصدرها هذه المنظمات تحذر فيها منشآت المراجعة من النتائج العكسية المحتملة على حياد المراجع واستقلاله بسبب قيامه بخدمات استشارية للإدارة .

ويرى أحد الكتاب (١) أنه رغم وجود العديد من الأبحاث النظرية التي حاولت وضع اطار عام للاستقلال الا أنها تعاني من العديد من المشاكل التي تقلل من قيمتها واثارتها بالنسبة لمتخذي القرارات ، وأهم هذه المشاكل يتمثل في الآتي :

أ - هناك تركيز غير ضروري على حجم الخدمات التي يؤديها المراجع ، وخصوصا الخدمات الاستشارية للإدارة وما إذا كان من الافضل أن يقوم بها المراجع للعملاء من عدمه .

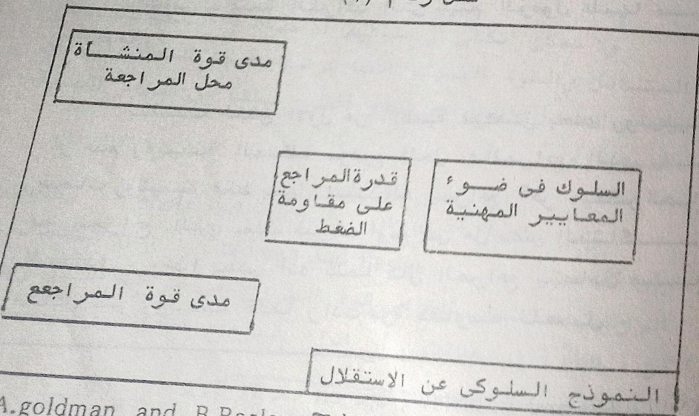
ب - هناك تناقض واضح بين النتائج التي توصلت اليها بعض هذه الأبحاث . وبسبب فشل الأبحاث النظرية في التوصل الى اطار موضوعي للاستقلال بدأ الاهتمام ينصرف الى الأبحاث التجريبية Empirical التي تستخدم الاصطلاحات الرمزية للتحليل السببي Causal Analysis . ذلك التحليل الذي يشتمل على أساليب مختلفة تم وضعها لكي يتم التوصل من خلالها الى استنتاجات سببية في الأبحاث غير التجريبية ( النظرية ) وهي تستخدم بصورة عادية في تطوير النظريات الاجتماعية لعلم الاجتماع وغيره من العلوم الاجتماعية .

(١) D.R. Heise Causal Analysis , ( New York , John wiley and sons , 1975 , P. 143.

وقد وضع كل من Goldman & Barlev (١) نموذجا سلوكيا يوضح العلاقات المتداخلة بين المراجع والعميل والتي تؤثر على استقلال . فمن المعروف أن هيكل مهنة المراجعة انما يركز على الدور الاجتماعي ، أي دور المراجع في خدمة المجتمع . كما أن هناك علاقات متبادلة بين المراجع والعميل تتمثل في تكليف العميل للمراجع للقيام بعملية المراجعة نظير ما يدفعه له من اتعاب ، كما أن العميل يستطيع أن يستغنى عن المراجع اذا ما شعر أن الخدمة التي يزاولهاه غير مرضيه . ومن ناحية أخرى فان المراجع يعتمد على العميل باعتباره مصدرا رئيسيا للدخل الذي يحصل عليه ولهذا السبب فانه يعمل دائما على اجتذاب اكبر عدد ممكن من العملاء حتى يزيد من دخله بقدر الامكان .

والشكل رقم (١) لمثال يوضح النموذج السلوكي الذي اقترحه الكاتبان ، ومنه تتضح العلاقات المتبادلة بين المراجع والعميل .

شكل رقم (١)



A. Goldman and B. Barlev, The Auditor - Firm Conflict of Interest, Its Implications for Independence Accounting Review , Oct. 1974, P. 714.

أما الشق الثاني من الأهمية والمتعلق بقيمة الفوائد التي سيتم الحصول عليها من الخدمة، فإنه كلما أحسن العميل ان خدمات المراجع تساعده أو تفيده بصورة مباشرة فكلما قل احتمال استبدال المراجع والعكس صحيح .

وقد عدل كل من Nichols and Price في النموذج السابق عن طريق احلال علاقات الاعتماد ( أو التبعية ) Dependency محل علاقات القوة Power فمن المعروف أنه كلما زادت درجة اعتماد ( تبعية ) شخص ما على المكافآت أو العقوبات التي يفرضها طرف آخر كلما زادت قوة ذلك الطرف الاخر في تحقيق الاهداف التي يسعى اليها . وحيث أن القوة في أي علاقة متبادلة بين طرفين هي عبارة عن دالة لاعتماد طرف على آخر فان علاقات القوة المزعومة بين المراجع والمنشأة محل المراجعة يمكن تحليلها عن طريق فحص نموذج التبعية بين كلا الطرفين (١) .

ولا يمكن انكار أن مفاهيم الاعتماد ( التبعية ) المتبادل والقوة النسبية انما ترتبط ببعضها البعض، الا أن علاقات العميل والمراجع تبدو أكثر اتساقاً من مفهوم القوة النسبية .

ومن ناحية أخرى فان Goldman and Barlev رأى كل من روتينية انما تخفض من قوة المراجع في مواجهة العمل وبدلاً من ذلك فانهم يعتقدون أن أداء المراجع خدمات روتينية

(١) R.Nichols and B. Price The Auditor-firm Conflict : An Analysis Using Concepts of Exchange theory Accounting Review , April 1976. P. 337.

من النموذج السابق يتضح أن الكاتبين انما يتحدثان عن التبعية في شكل قوة نسبية Relative Power معتقدين أن مقدرة المراجع على مقاومة ضغط العميل عبارة عن دالة لمقارنة القوة بين المراجع والعميل، وقد حددنا مصادر قوة العميل بمقدرته على تكليف المراجع ( استجاره ) وطرده، وتحديد أتعابه والرقابة على أعماله .

وطبقاً لهذا الرأي فان قوة المراجع انما تعتمد في المقام الاول على أهمية الخدمات التي يقدمها، وفي هذا المقام فان هذه الأهمية لها بعدين : (١)

الاول - طبيعة المشكلة التي تم حلها

الثاني - قيمة الفوائد التي سيتم الوصول اليها من الخدمة .

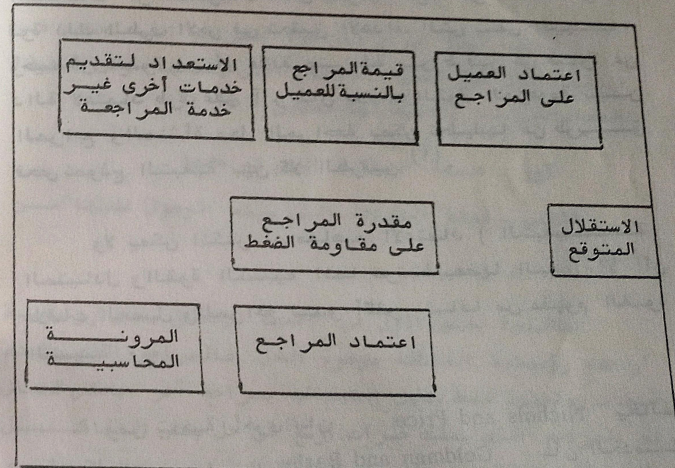
بالنسبة للشق الاول عن الأهمية فيتعلق بمدى روتينية أو عدم روتينية المشكلة موضوع الحل، فالمراجع الذي يقدم خدمات روتينية فقط يسهل استبداله بمراجع آخر، بعكس الحال مع المراجع الذي يملك خبرات أوسع في حل بعض المشاكل المعقدة . وهذا يعني أنه كلما كان المراجع يتعامل مع مشاكل غير روتينية كلما زادت قوة مقاومته للعميل .

(١) A.Goldman and B.Barlev , op. cit . , P. 712.

انما تخفى من اعتماد المراجع على العميل، باعتبار أنه كلما ارتفعت درجة الروتينية في عملية المراجعة كلما زادت الصعوبة في وجود مراجع لديه الاستعداد للانحراف عن مستويات الأداء الموضوعية (١).

والشكل التالي يوضح عرضاً متكاملًا لنموذج Goldman Nichols مع Barlev & مع أخذ ملاحظات Price في الحسبان .

شكل رقم (٢)



ويتضح من شكل رقم (٢) السابق أن هناك ثلاثة متغيرات اقتصادية ثم ادخالها على نموذج Goldman & Barlev وهي:

(١) استعداد المراجع لتقديم خدمات أخرى غير خدمة المراجعة .

(٢) قيمة المراجع بالنسبة للعميل .

(٣) درجة المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

كما يلاحظ أيضا أن النموذج الجديد أحل علاقات الاعتماد المتبادل محل علاقات القوة النسبية في النموذج السابق. ومقدرة المراجع على مقاومة ضغط العميل عبارة عن دالة لمستويات الاعتماد المتبادل، وكلما زادت مقدرة المراجع على مقاومة ضغط العميل كلما زاد احتمال حصوله على قدر أكبر من الاستقلال (العامل د في النموذج) .

ومنشأة المراجعة التي تقدم لعملائها خدمات أخرى غير خدمة المراجعة من المحتمل أن يكون لها قيمة أكبر من وجهة نظر العميل (المعامل أ) وهذا يرجع إلى تحول المراجع من القيام بعمل أساسي (عملية المراجعة) إلى تقديم خدمات استشارية، والاستعداد لتقديم مثل هذه الخدمات يزيد من قيمة المراجع لدى العميل .

وبسبب زيادة قيمة المراجع لدى العميل، فإن الأخير يصبح أكثر اعتماداً على منشأة المراجعة لأنه يصبح أقل تأكداً من إمكانية حصوله على نفس الفوائد والخدمات من مراجع آخر (العامل ب) .

Accounting flexibility

المرونة المحاسبية

في حين أن تقديم المراجع خدمات غير روتينية وغير

منعلقة بعملية المراجعة قد يقوى ويعزز من مركزه لدى العميل فان هذه الاعمال قد يكون لها تأثير معاكس على وظيفة المراجع . ويعتقد كل من Nichols and Price (١) أن قدرة العميل في الحصول على آراء مختلفة من مراجعيين مختلفين بسبب المرونة في المبادئ المحاسبية انما يفسر بمركز المراجع ، وذلك يرجع الى سببين :

**الاول -** أن مثل هذه المرونة تزيد من احتمال تغيير المراجع الذي لا يتمشى مع رغبات العميل ، وهذا يؤدي بصورة مباشرة الى زيادة اعتماد المراجع على العميل ، لانه يكون الاسهل بالنسبة للعميل أن يكلف مراجع جديد قد يكون اكثر مرونة من سابقة يأخذ في اعتباره رغبات العميل ( المعامل ) .

**الثاني -** أن المرونة في المبادئ المحاسبية تجعل من السهل بالنسبة للمراجع أن يبرر ابتعاده عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، عن طريق احتمال أن هذا الانحراف سيكون موضع مساءلة ، اذ عندما يصبح متاحا مجالا أوسع للسياسات المحاسبية يصبح من الصعوبة بمكان اكتشاف الانحراف عن المبادئ المحاسبية . وهذا يعنى أن درجة المرونة قد تؤثر في مقدرة منشآت المراجعة على مقاومة الضغوط التي قد يمارسها العملاء ( المعامل و ) .

#### الخدمات الاستشارية للإدارة

سبق القول أن المراجع قد يقوم بخدمات أخرى لعملائه

Nichols and Price , op. cit. , P. 345.

غير خدمة المراجعة مثل تصميم المنظم المحاسبية والمعاونة في وضع نظم المراقبة الداخلية ، وتقديم الاستشارات الضريبية واعداد الحسابات الختامية . وفي هذا الخصوص يفضل الباحث استخدام مصطلح الخدمات الاستشارية للإدارة بدلا من المصطلح الاكثر عمومية وهو الخدمات الغير متعلقة بعملية المراجعة .

وفيما يتعلق بكل العوامل التي يحتمل أن تؤثر على استقلال المراجع ، فان الخدمات الاستشارية للإدارة تثير بلاشك جدلا كبيرا بين المحاسبين . فمثلا اذا اعتبرنا أن الخدمات الاستشارية للإدارة نوعا من " الخدمات الغير متعلقة بعملية المراجعة " فان Goldman and Barlev (١) يرون أن هذه الخدمات سوف تعزز وتقوى الاستقلال بدلا من افساده فتقديم هذه الخدمات يزيد من قيمة منشأة المراجعة بالنسبة للعميل ، مما يترتب عليه درجة اكبر من الاعتماد من جانب العميل على منشآت المراجعة ، وبالتالي زيادة مقدرة هذه المنشآت على مقاومة ضغوط العميل ، وأيضا انخفاض احتمال أن هذه المنشآت ستفقد استقلالها .

وقد توصل بعض الكتاب الاخرين (٢) الى نتائج تجريبية تميل الى تأييد الرأي السابق وهو أن الخدمات الاستشارية للإدارة انما تعزز استقلال المراجع . وهذا يعنى أن تلك النتائج قد تدل على أن هذه الخدمات الحديثة التي يقوم المراجع لها تأثير ماسى ايجابى على الاستقلال بعد أخذ

(١) - goldman and Barlev. op. cit P. 346.  
 (٢) - A.Schulte, Compatibility of Management Consulting and Auditing , Accounting Review , July 1975, P.590.  
 - R.Hortly and T. Ross, Mas and Audit Indepndence : An image problem , Journal of Accountancy . Nov. 1972,P.45.

وفيما يلي نناقش أهم التغيرات التي تؤثر على الاستقلال كما يعرضها النموذج :

#### (١) الخدمات الاستشارية للإدارة

ينظر هذا النموذج الى الخدمات الاستشارية بصورة أعمق من النموذج السابق، حيث يوضح علاقة سلبية مباشرة بين تقديم الخدمات الاستشارية والاستقلال . والعامل (ل) في النموذج يفترض علاقة أوضح بين الخدمات الاستشارية والاستقلال وهي الفائدة المالية الذاتية، حيث أن الفوائد المتحصل عليها من ارتباطات الخدمات الاستشارية للإدارة يمكن أن تكون جوهرية من وجهة نظر المراجع . ولذلك فإن الاعتماد المالي لمنشأة المراجعة على العميل يزداد كلما زادت الأتعاب المتحصل عليها نظير القيام بالخدمات الاستشارية للإدارة . وهذا الاعتماد المتزايد يتسبب في انخفاض مقدرة المراجع على ضغوط العميل، وفي النهاية زيادة احتمال ضعف استقلال منشأة المراجعة ( المسار ل ه د ) وهذا يعني أن منشأة المراجعة قد تصبح أكثر تمسحا مع رغبات العميل حتى تحافظ على عاؤها من الخدمات الاستشارية مما يعني تأثيرا سلبيا مباشرا على حياد واستقلال المراجع .

وهكذا يتضح لنا أن النموذج انما يفترض ثلاثة مسارات من متغير الخدمات الاستشارية الى عنصر الاستقلال، اثنان منها ذات تأثير سالب، والثالث ذو تأثير موجب . والاتجاه النهائي لتأثير هذا المتغير ( الخدمات الاستشارية ) على الاستقلال قد يعتمد على عدد من العوامل، مثلا نوع الخدمات الاستشارية التي تقدم للإدارة، أو المستوى المهني للأفراد الذين يقدمون هذه الخدمات .

الإثار السلبية المحتملة في الحسان ومن الشكل رقم (٢) السابق يتضح أن العوامل أ ، ب ، ج ، د انما تكون مسارا سببيا ايجابيا، في حين أن بعض العوامل الأخرى " و ، ه " لها تأثير سلبى، والنتيجة الصافية هي تأثير ايجابى على الاستقلال .

#### ثالثا - النموذج المقترح لاستقلال المراجع

سنحاول في هذا الجزء من البحث تقديم نموذج تجريبي يعالج الجوانب المختلفة للاستقلال، ويأخذ في حسابه معظم العوامل التي تؤثر عليه بصورة ايجابية أو سلبية . والشكل رقم (٣) التالى يوضح هذا النموذج المقترح للاستقلال :

مدمرة للاستقلال خاصة اذا ما انتهجت أسلوبا يميل الى الناحية الشخصية في أداء الخدمة .

وتغيير هذا التأثير المباشر لمتغير الحجم — المحتمل ان يكون له ثلاثة تفاعلات على الاستقلال وهي :

أ - ان تأثير فقد عميل ما وعوائد الخدمات الاستشارية التي قد تقدم له لا يكون خطيرا بالنسبة لمنشأة مراجعة كبيرة كما هو الحال بالنسبة لمنشأة صغيرة ( التفاعل س ) .

ب - أن منشآت المراجعة الصغيرة الحجم قد لا تكون قادرة - بسبب عوائدها المحدودة - على مقاومة آسار المنافسة ، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت الكبيرة (التفاعل ص ) .

ج - أن منشآت المراجعة الكبيرة التي تقدم خدمات استشارية للإدارة عادة تخصص أقساما مستقلة لهذا الغرض والتفاعل بين المراجعين والمستشارين Consultants يمكن تخفيفه ، وبالتالي يمكن تخفيض التأثير العام للخدمات الاستشارية على الاستقلال . أم في منشآت المراجعة الصغيرة فإن المراجع والمستشار هما نفس الشخص ( التفاعل ع ) مما يصعب معه فصل أثر الخدمات الاستشارية على الاستقلال .

ويرى أحد الكتاب<sup>(١)</sup> أن المنظمات المالية الكبيرة يكون لديها ثقة أكبر في توفر عنصر الاستقلال لدى منشآت المراجعة الكبيرة عندما تقوم بالخدمات الاستشارية أكثر من المنشآت الصغيرة وهو يعتقد أن هذا راجع الى ميل المنظمات

وهذه النتائج المتعارضة للأبحاث التجريبية انما توضح أن القرار النهائي برفض أو قبول القيام بالخدمات الاستشارية ليس سهلا وقد يكون له انعكاسات أخرى .

## (٢) حجم منشأة المراجعة ( مكتب المراجعة )

حتى يمكن تبسيط الشكل رقم (٣) فقد تم فصل متغير حجم منشأة المراجعة عن بقية النموذج ، واستخدام الحروف س ، ص ، ع ، غ يحقق هدفين .

أ - انها تعمل كروابط في النموذج .

ب - انها توضح أن التفاعلات بين حجم منشأة المراجعة والمتغيرات الأخرى في النموذج التي ترتبط بها هي تفاعلات مفترضة . ووجود هذه التفاعلات من المحتمل أن يعقد عملية تقييم أثر حجم منشأة المراجعة على استقلال المراجع .

وهناك العديد من الدلائل التي يمكن أن نسوقها لاثبات أن منشآت المراجعة الأكبر حجما أقل تعرضا لفقد استقلالها وفيما يلي مثالين من هذه الأدلة :

١ - أن منشأة المراجعة الكبيرة اقل اعتمادا على عميل معين من المنشأة الصغيرة لأن الاتعاب التي تحصل عليها المنشأة الكبيرة من عميل ما لا تمثل سوى جزء صغير من دخلها الإجمالي ، ولذلك فان تأثير فقد عميل على هذا النوع من المنشآت ليس كبيرا ، بعكس الحال بالنسبة لمنشآت المراجعة الصغيرة .

٢ - ان المنشآت صغيرة الحجم قد يكون لها مدارس



الكبيرة للتعامل مع منشآت المراجعة الكبيرة التي عادة ما تفصل بين تقديم الخدمات الاستشارية وتنفيذ عملية المراجعة . كما وجد كاتب آخر (١) أن درجة الثقة تزداد في منشأة المراجعة عندما يتم الفصل بين تنفيذ عملية المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة .

وننتقل الآن إلى مناقشة متغير المنافسة وأثره على حجم منشأة المراجعة والاستقلال .

### (٣) المنافسة

ليس من شك أن زيادة المنافسة بين منشآت المراجعة على العملاء سوف تزيد من تبعية المراجع للعميل ( العامل م في النموذج ) . إذ كلما زادت المنافسة بين المراجعين كلما زاد احتمال استبدال المراجع بمرجع آخر أكثر تمشياً مع رغبات العميل . ولهذا السبب فإن قوة منشأة المراجعة ستخضع في مواجهة العميل ، وفي النهاية فإن زيادة حدة المنافسة بين المراجعين قد يتسبب في زيادة خطر فقدان الاستقلال . ومن المؤكد أن هذا الخطر سيكون بدرجة أكبر بالنسبة لمنشآت المراجعة الصغيرة ، إذ يسبب انخفاض عوائد هذه المنشآت يصبح تأثير فقد عميل معين أكثر وضوحاً . وعامل المنافسة في علاقته بحجم منشأة المراجعة يشار إليه بالحرف (ص) كما يتضح من النموذج .

ومن ناحية أخرى فإن المنافسة قد يكون لها تأثير على الاستقلال ، إذ كلما زادت المنافسة بين منشآت المراجعة فإن متوسط الوقت الذي يقضيه المراجع في تنفيذ عملية معينة سوف ينخفض بسبب الاستغناء المتكرر عن المراجعين

- R. Snodley , Perceptions of Auditor's Independence An Empirical Analysis, Ph. D. Dimertation , University of North Carolina , 1979.

( العامل ن في النموذج ) وحيث أن انخفاض الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة من المتوقع أن يحسن من الاستقلال فإن التأثير الصافي لمتغير المنافسة على الاستقلال يصبح موجبا ( المسار ن ف ) .

إلا أن النتائج التي توصل إليها أحد الباحثين (١) تؤكد أن المنافسة قد تكون أحد العوامل الأكثر ضرراً وتدميراً لعنصر الاستقلال .

### (٤) الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة :

يرى أحد التقارير (٢) المتفرع عن تقرير العمليات الحكومية أن " الارتباط الكبير بين منظمة ما ومنشأة المراجعة قد يؤدي إلى الاضرار باستقلال المراجع . فالارتباط طويل الأجل بين المراجع والعميل قد يشجع الأول على عدم ابتكار أساليب جديدة للمراجعة ، وقد يستخدم إجراءات مراجعة أقل قوة بسبب ثقته الزائدة في أن العميل لن يلجأ إلى تغييره والخطر من ذلك أن هذا الارتباط طويل الأجل ، قد يترتب عليه أن يصبح المراجع أكثر قرباً وارتباطاً من الإدارة لدرجة قد يفقد معها الموضوعية اللازمة للاستقلال وهذه الاخطار ممثلة في شكل رقم (٣) بالمعامل (ف) الذي يشير إلى أنه كلما زاد الوقت المستغرق في تنفيذ عملية المراجعة زاد خطر فقد المراجع لاستقلاله .

- R. Snodley , Perceptions of Auditor's An Empirical Analysis, Ph. D. Dimertation , University of North Carolina , 1979.

-Senate Committee on governmental Operations, , New Yourk , AlcpA , 1978.

ويذكر التقرير السابق أن هذا المتغير ( الوقت  
اللازم لتنفيذ عملية المراجعة ) . انما يقودنا للحديث عن  
الدورة الالزامية mandatory rotation للمراجعيين  
كحل جزئى للمشكلة ويقصد بهذه الدورة التغيير السدورى  
للمراجعيين حيث أن هذا التغيير قد يشجع على الابتكار عند  
تنفيذ عملية المراجعة ، كما أن هذه الدورة ستقلل من  
الاتصالات والارتباطات طويلة الاجل بين المراجع والعميل التى  
قد تحطم الاستقلال (١) .

أما خصوم الدورة الافتراضيه فيعتقدون أن العملاء  
لن يستفيدوا منها بسبب الزيادة المحتمله فى التكاليف  
المختلفة الناتجة عن تطبيق هذه الدورة ، وهم يرون - بخلاف  
الرأى السابق - أن هذا المتغير قد يكون له تأثير ايجابى  
على الاستقلال (٢) . فلا شك أن المراجع المتمرس ( القديم )  
لديه مقدرة أكبر على فهم عمليات العميل وتنفيذها بكفاءة  
أكبر وتكلفة أقل من المراجع الحديث لهذا السبب ونتيجة  
لعملية التعلم المتبادلة التى قد يحدث بين المراجع  
والعميل ، فمن المحتمل أن يعتبر المراجع القديم اكثر قيمة  
وأهمية من المراجع الحديث ( العامل ذ بالنموذج ) ومن  
ثم زيادة اعتماد العميل على المراجع ، وبالتالي زيادة  
مقدرة الأخير على مقاومة ضغوط العمل ، وأخيرا انخفاض خطر  
فقد المراجع للاستقلال ( المسار ذ ب د د بالنموذج ) .

وهناك افتراض آخر قائم وهو أنه كلما زادت قيمة

- I bid. (١)

- R. Shockley , op. cit . P. 589. (٢)

المراجع من وجهة نظر العميل ، كلما زاد احتمال أن العميل  
سيستمر فى طلب المراجع فى السنوات القادمة ( العامل ذ  
بالنموذج ) وإضافة هذا العامل بالنموذج يكمل مسارا سببيا  
آخر بين الخدمات الاستشارية للإدارة والاستقلال ( المسار  
أى ف بالنموذج ) .

ويعتقد الباحث أن تقدير آثار عامل الزمن على  
الاستقلال مازال فى حاجة الى المزيد من البحث والدراسة  
حيث أن هذا العامل ذو آثار متشابكة على الاستقلال كما  
اتضح من التحليل السابق .

#### (٥) الاستقامة المهنية Professional Integrity

على الرغم من المتغيرات التى من المحتمل أن تضر  
باستقلال المراجع ، فإن هناك من يعلق أهمية على الاستقامة  
المهنية لمنشأة المراجعة الا أن الاستقامة المهنية من  
المصعب تعريفها بشكل محدد . وقد عرفها بعض الكتاب (١) على  
أنها اعتدال الاخلاق والنزاهة والامانة " .

" Uprightness of Character Propity , Honesty"

الا أن هذه المفاهيم من الصعب بحثها تجريبيا  
فالاستقامة المهنية تركيب معقد ليس من السهل قياسه أو حتى  
تفسيره ، فهناك العديد من العوامل الداخليه والخارجية  
قد تؤثر على هذا المفهوم فمن العوامل الداخلية التى قد  
تؤدى الى زيادة الاستعانة المهنية نجد الآتى :

- Carey and Doherty , Ethical Standards (١)  
of the Accounting Profession , New York , AICPA ,  
1976, P. 19.

- احترام الذات .

- اعتزاز المراجع بالمهنة التي ينتمى اليها .

الآن هذا النموذج يركز على العوامل الخارجية التي تؤثر على الاستقامة المهنية لدى المراجع وأهم هذه العوامل الخارجية يتمثل في الآتي :

#### أ - العقوبات المهنية

#### Professional Sanctions

أن الغرض من اصدار دستور لاية مهنة هو تعزيز وتحسين الاستقامة المهنية لدى أعضاء هذه المهنة وحتى ضمن الالتزام بأداب وسلوك المهنة لابد من وجود عقوبات مهنية رادعة تفرض على من يخالف هذا الدستور أو لا يلتزم بأداب وسلوك المهنة ويرى بعض الكتاب (١) أن أفضل أسلوب لزيادة استقلال المراجع هو زيادة تكاليف السلوك غير المناسب ، من خلال فرض عقوبات أكثر شدة وصرامة على غير الملتزمين بأداب السلوك المهني .

والعقوبات المهنية التي تتدرج من التوبيخ الـ حرمان المؤقت من مزاولة المهنة وقد تصل الى مصادرة حق المراجع في مزاولة المهنة ، انما تزيد من تكلفة السلوك غير المناسب للمراجع وكلما زادت هذه التكاليف زادت مقدرة المراجع على مقاومة الضغوط التي يمارسها العميل . ويصور الشكـ رقم (٣) هذه العلاقة من خلال العامل (ق) .

(١) - Nichols and Price , Op, it , P. 345

المراجع للمساءلة القانونية من جانب طرف ثالث يتجسسه على مقاومة الضغوط التي قديمها العميل وفي النهاية زيادة استقلاله والعامل (ب) يصور هذه العلاقة بالشكل رقم (٣) .

#### علامة البحث

تعرض هذا البحث لموضوع استقلال المراجع باعتباره من أهم الدعامات التي تقوم عليها مهنة المراجعة محاولاً نموذج تجريبي يعالج الجوانب المختلفة لاستقلال في اطار موضوعي ومستعينا بالابحاث التي تناولت هذا الموضوع . وقد تم تقسيم هذا البحث ثلاثة اجزاء على النحو التالي :

#### الجزء الاول

وفيه تم توضيح مفهوم الاستقلال والنظريات التي ظهرت في الفكر المحاسبي لتقديم التفسير المناسب له .

#### الجزء الثاني

وفيه تم استعراض أهم المحاولات التي بذلت لوضـح نموذج سببي يفسر استقلال المراجع . وقد تم استعراض النموذج السلوكي لكل من Goldman and Barlev والذي يوضـح العلاقات المتبادلة بين كل من المراجع والعميل . كما تم استعراض نموذج Goldman - Barlev المعدل بإراءـ كل من Nichols and Price الذي اضاف متغيرات جديدة الى النموذج السابق .



مراجع البحث

(١) الاستاذ متولى محمد الجمل ، د. عبد المنعم محمود  
- المراجعة - الاطار النظرى والمجال التطبيقى - دارالنهضة  
العربية القاهرة - ١٩٧٥ .

(٢) الاستاذ محمود شوقى عطا الله - بحوث فى المراجعة  
مكتبة الشباب - القاهرة - ١٩٨٢ .

3. A. Goldman and B.Barlev, The Auditor-Tirm  
conflict. of Interests , Its Implication for Independence,  
Accounting Review , Oct.1974.

4. A.Schulte , Compatibility Management and  
Auditing , Accounting Review , July 1975.

5. A. Shocklay , Perceptions of Auditors Independ-  
ence: An Empirical Analysis , University of North Carolinal  
, 1979.

6. P.Titard, Independence and MAS - Opinions of  
Tinancial Statement Users . Journal of Accountancy ,  
July1971.

7. R.Heise , Causal Analysis , New York , John  
Wiley and Sorns 1975.

8. R.Nichols and B.Price , the Auditor Conflict.  
AnAnalysis Using Concepts of Exchange Theory ,Accounting  
Review , oct. 1974.

9. Senate Committee on governmental operations  
, New York , AICPA , 1978.