

استقلال مراجع الحسابات

دكتور / علي محمد الجوهري

كلية التجارة - جامعة طنطا

إستقلال مراجع الحسابات

تمهيد :

يعتبر استقلال المراجع بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجعة ، حيث تتوقف الثقة في رأى المراجع على القوائم المالية على استقلاله وحياده في إبداء الرأى ، فاستقلال المراجع هو الذى يجعل لعمله قيمة ويجعل الغير يعتمد على تقريره .
والعكس صحيح فإذا لم يكن المراجع مستقلاً فإن رأيه على القوائم المالية يصبح عديم القيمة وبلا فائدة وبالتالي فسوف تقل ثقة مستخدمي القوائم المالية فيها مما يؤدي إلى زيادة عدم التأكد في سوق الأوراق المالية .

ونظراً لأهمية استقلال المراجع فقد جاء صراحة في دلائل أخلاقيات المهنة (Code of Professional Ethics) الذى أصدره معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA, 1972) حيث يناش جزءاً كبيراً من الدلائل الموضوعات الخاصة بالاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية وقواعد مختلفة تحدد متى يكون المراجع مستقلاً أو غير مستقل عن العميل . كما جاء ذكر استقلال المراجع ضمن

معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Auditing Standards

التي أصدرها نفس المعهد في سنة ١٩٥٤ ثم أعيد تقييدها في عام ١٩٧٣ ، حيث ينص المعيار الثانى من المعايير العامة أو الشخصية على أنه يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله الذهنى mental attitude وذلك في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة (AICPA, 1954) .

فما يعرف البعض بالاستقلال بأنه حرية المراجع في العمل بعيداً عن استمالة

أو نفوذ أو رقابة العميل أو أى شخص آخر يكون له مصلحة في عملية المراجعة
(Holmes and Burns, 1979, P. 77)

ويعبر البعض بين استقلال المهنة واستقلال ممارسي المهنة ، ويقصد باستقلال
المهنة قدرتها في المحافظة على كل مظاهر الاستقلال وهذا يتعلق بنظرة المجتمع
للمهنة . أما استقلال الممارس المهنة فهو يتعلق بالمراجع الفرد وسلوكه في كل
الأعمال المتعلقة بالمراجعة .

ورغم أهمية الاستقلال وأهتمام المنظمات المهنية بوضع القواعد الأخلاقية
لتحكم السلوك المهني للمحافظة على استقلال المراجع واهتمام الجهات الإدارية
مثل بورصة الأوراق المالية بوضع قواعد للمحافظة على استقلال المراجع
واهتمام المراجعين أنفسهم بالمحافظة على استقلالهم الحقيقي والظاهري إلا ان البعض
بدأ يشك في استقلال المراجعين عن عملائهم فشككت لجان مختلفة من الكونغرس
الأمريكي ومن المنظمات المهنية كعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي لبحث مشكلة
استقلال المراجعين وتضمنت تقاريرها بوجه عام مفهوم مختلف للاستقلال عن
المفهوم التقليدي وإتساع لمسئولية المراجع .

ويهدف هذا البحث إلى :

١ - استعراض قواعد السلوك المهني التي أصدرتها المنظمات المهنية للمحاسبة
والمراجعة وكذلك القواعد التي أصدرتها الجهات الإدارية مثل لجنة بورصة
الأوراق المالية بأمريكا بخصوص استقلال المراجع ، وكذلك للقوانين التي
صدرت بهذا الشأن .

٢ - استعراض الجدل العلمي حول مفهوم استقلال المراجع وفلسفة

الاستقلال والمفهوم الجديد للاستقلال وهو ما يطلق عليه المفهوم السياسي ومقارنته بالمفهوم التقليدي للاستقلال .

٣ - دراسة مشكلة استقلال المراجع من مدخل سلوكي عن طريق التحليل الاجتماعي لمهنة المراجعة . وذلك بدراسة العلاقات المختلفة والمصالح المتعارضة .

٤ - استطلاع رأي الفئات المختلفة في استقلال المراجع لمعرفة نظرتهم لاستقلال المراجع ومدى اتفاقها مع قواعد السلوك المهني وقواعد لجنة البورصة .

[Faint bleed-through text from the reverse side of the page, including phrases like 'Code of Professional Ethics', 'Rules of Conduct', and 'Institute of Chartered Accountants']

[Faint bleed-through text from the reverse side of the page, including the title 'The Institute of Chartered Accountants in England and Wales' and the year '1975']

قواعد السلوك المهني

التي أصدرتها المنظمات المهنية والقواعد التي أصدرتها
الجهات الإدارية والقوانين التي تحكم استقلال المراجع

اهتمت المنظمات المهنية للمحاسبة بوضع قواعد لضمان استقلال المراجع وذلك
لتأمين الثقة في المهنة حتى تشعر الأطراف الأخرى وتلمس بنفسها مظاهر
الاستقلال Independence in appearance إذ لا يكفي توافر الناحية الذهنية
mental attitude لاستقلال المراجع وإنما يجب توافر الناحية الموضوعية .
وذلك عن طريق نصوص عرفية أو قانونية تضمن استقلال المراجع في الظاهر
أمام الجمهور ، والقواعد التي تصدرها هذه المنظمات تكون ملزمة لأعضائها .

فلقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA, 1972) دليل
أخلاقيات المهنة Code of Professional Ethics ويحتوي الجزء الأول من
الدليل على مفاهيم عامة لأخلاقيات المهنة وهي تؤكد على فلسفة الاستقلال والأمانة
والموضوعية والسكفاءة المهنية والمعايير الفنية والمسؤولية تجاه العملاء وزملاء
المهنة . والجزء الثاني على قواعد السلوك المهني Rules of Conduct وهي معايير
أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء ، وتنطبق قواعد السلوك المهني على جميع الخدمات
التي يقدمها المراجع لعملائه بما فيها الخدمات الاستشارية والضريبية .

كما أصدر معهد المحاسبين القانونيين بالإنجلترا وويلز .

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
(ICAEW, 1975) .

قواعد مماثلة تقريباً .

وكذلك أصدرت نقابة المحاسبين والمراجعين في مصر عام ١٩٥٨ دستور مهنة المحاسبة والمراجعة بما يتضمنه من قواعد خاصة بعمل المراجع وحقوقه واستقلاله وسلوكه المهني وأمانته .

وتنص القاعدة رقم ١٠١ من قواعد السلوك المهني التي أصدرها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على أنه لا يجوز للمراجع أن يبدي رأياً عن القوائم المالية لأي مشروع إلا إذا كان هو وشركة المحاسبة التي يتبعها مستقلين عن هذا المشروع (AICPA, 1978 a) وعلى سبيل المثال يتأثر استقلال المراجع في الأحوال

الآتية :-

إذا كان المراجع أو الشركة التي يتبعها (أ) ، خلال فترة الارتباط بعملية المراجعة أو وقت إبداء الرأي عن القوائم المالية :

١ - له مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة بقيمة كبيرة نسبياً في المنشأة التي يراجع حساباتها ، أو

٢ - اشترك مع المنشأة التي يراجع حساباتها أو أحد المديرين أو المساهمين الرئيسيين فيها بنسبة كبيرة من صافي ثروته الخاصة أو المسكن الذي يتبعه ، أو

٣ - أقرض أو اقترض من المنشأة التي يراجع حساباتها أو أحد المديرين أو المساهمين الرئيسيين فيها ، أو

(١) يقصد بشركة المحاسبة هنا مكتب المحاسبة الذي يتبعه المراجع ، وسوف نستخدم في هذا البحث لفظ مكتب المحاسبة والمراجعة وشركة المحاسبة كردافين حيث يشاع استخدام الأول في مصر والثاني في الولايات المتحدة الأمريكية .

٤ - ارتبط مع المشروع الذي يراجع حساباته بعمل كمندوب دعابة
أو مدير أو موزعاً لاسهمه .

ويلاحظ أن قواعد السلوك المهني التي أصدرتها لجنة بورصة الأوراق
المالية أكثر تحفظاً من تلك التي أصدرها معهد المحاسبين الأمريكي ، ففي حين
يعتبر المعهد أن إعداد المراجع لدفاتر العميل لا يضر باستقلاله فإن قواعد البورصة
تعتبر المراجع غير مستقلاً في هذه الحالة لأنه لا يمكن أن يراجع بطريقة موضوعية
الدفاتر والسجلات التي يحتفظ بها أو يقوم بإعدادها نيابة عن العميل سواء كان
التسجيل في الدفاتر يتم يدوياً أو آلياً . فالمراجع لا يستطيع أن يحتفظ بنظرته
الانتقادية كشخص خارجي عن المشروع في هذه الحالة .

وفي اليابان لا يجوز للمراجع أو أي فرد من أسرته الالتحاق بأي وظيفة
لدى شركة التي يراجع حساباتها ، كما لا يجوز أن يكون لهم أي مصالح مادية
في الشركة (Pomeranz, 1975, p. 786) .

ولقد جاء بدستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصري نصاً يعتبر المراجع مخلصاً
بآداب وسلوك المهنة إذا وقع على بيانات تتعلق بمشأة له فيها مصلحة شخصية
دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة . أي أن دستور المهنة لا يمنع
وجود المصلحة والسكته يستوجب الإشارة إليها .

كما اهتمت الجهات الإدارية باستقلال المراجع فأصدرت لجنة بورصة
الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية قواعد معينة في مجال
تحديد استقلال المراجع حيث يعتبر الاستقلال معيباً في الأحوال الآتية :
(Rule 2. 01 (b) of Regulation S-X and ASR No. 126. July
1972.)

(١) إذا كان للمراجع مصلحة مالية في الشركة التي يقوم بمراجعتها .

- (٢) إذا كان المراجع يعمل مديراً للشركة أو إحدى شركاتها التابعة .
 - (٣) إذا لم يكن الإفصاح كاملاً ومناسباً .
 - (٤) إذا كان رأى المراجع تابعاً لرأى العميل .
 - (٥) إذا كان المراجع شريكاً لمحاسب آخر له مصلحة مالية في الشركة .
 - (٦) إذا تعهد العميل بتعويض المراجع عن خسائره .
 - (٧) إذا كان المراجع يعمل كمدوب دعاية للعميل .
 - (٨) إذا كانت هناك علاقة قرابة بين المراجع وعميله أو كبار موظفيه أو ملاك الشركة .
 - (٩) إذا كانت أنساب المراجعة تمثل جزءاً كبيراً من دخل المراجع (أو شركة المحاسبة التي يمثلها) .
 - (١٠) إذا قام المراجع أو أحد موظفيه بخدمات مسك دفاتر العميل ، ومثال ذلك الترحيل لدفتر الاستاذ وقيود الاقفال الشهرية وإعداد اقوائم المالية .
 - (١١) إذا اقترض المراجع من عميله أو اقرضه مبلغاً كبيراً من المال .
- كما نصت القوانين على بعض القواعد التي تضمن استقلال المراجع فقد تضمن قانون الشركات الإنجليزية الصادر في سنة ١٩٤٨ والمعدل في سنة ١٩٦٧ بعض القواعد التي تحقق استقلال المراجع ، إلا أنه لا يتضمن نصاً يمنع المراجع من أن يكون له مصلحة مالية في المنشأة التي يراجع حساباتها ، فيمكن مثلاً أن يكون المراجع مساهماً في الشركة أو مقرضاً لها أو له معاملات تجارية هامة معها ولا يفقد استقلاله . أما في الولايات المتحدة الأمريكية فإن قواعد السلوك المهني التي أصدرها معهد المحاسبين وقواعد البورصة تنص على أن المراجع يفقد استقلاله إذا كان له مصلحة مالية مع المنشأة التي يراجع حساباتها .

أما قانون الشركات المصري فلم يشر إلى تعارض المصالح المالية للمراجع مع
استقلاله ، فيجوز للمراجع أن يكون مساهماً أو دائئاً أو له معاملات تجارية مع
الشركة التي يراجع حساباتها ولكنه يحظر على المراجع أو أحد موظفيه أن يكون
عضواً بمجلس إدارة الشركة أو يعمل بها بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري
أو استشاري أو يكون شريكاً لأحد هؤلاء أو من ذوي قرباه حتى الدرجة
الرابعة .

كما نصت المادة ١٠٧ من قانون شركات الأموال المصري على أنه لا يجوز
لمراقب الحسابات قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل بالشركة أن يعمل
مديراً أو عضواً بمجلس إدارة أو أن يشتغل بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فني
أو إداري أو استشاري في الشركة التي كان يعمل بها . ويهدف المشرع من هذا
النص إلى إبعاد الشبهات عن مراقب الحسابات والحفاظ على كرامته واستقلاله ،
كذلك عدم مكافأة المراقب الذي يتواطأ مع مجلس الإدارة . كما تضمن القانون
رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ الخاص بمراقبة حسابات القطاع العام نصاً مما لا يحظر
تعيين مديري الإدارات ونوابهم ومراقبي الحسابات في الشركات التي كانوا
يراجعون حساباتها إلا بعد مضي ثلاث سنوات على تركهم العمل بإدارة مراقبة
الحسابات .

وبرى أحد الكتاب (Firth, 1980) أن وجود مصالح شخصية للمراجع
في المنشأة التي يقوم بمراجعتها قد يفيد المنشأة . ويقول الكاتب أن هذه المصالح
لم تلق الاهتمام الكافي في الأدب المحاسبي لأن التركيز كان دائماً على النواحي السلبية
لهذه العلاقة ولم يتم أحد بالجوانب الإيجابية لها .

ومن النواحي الإيجابية لعلاقة المراجع بالمنشأة أن تتم عملية المراجعة بسرعة

أكبر وبأنعاب أقل وانقان ، ويحدث هذا مثلاً في حالة وجود مدير للشركة من أسرة المراجع أو عندما يكون مكتب المراجعة نفسه هو الذي قام بإعداد الدفاتر والقوائم المالية أو ساعد فنياً في إعدادها . وتحدث المنافع أيضاً عندما يكون للمراجع مصلحة مادية في الشركة التي يقوم بمراجعتها . لأن المتوقع في هذه الحالة أن يقدم المراجع النصائح للعميل بدون أنعاب ، وإذا كان المراجع يمتلك أسهماً في الشركة فربما يعتبر هذا مؤشراً للمستثمرين والمقرضين بمستقبل الشركة الناجح وذلك لأن المراجع يملك تحت يده كل المعلومات الخاصة عن الشركة *inside information* مما يؤدي إلى زيادة الثقة في الشركة (Firth, 1980, pp. 454—5)

ولكن ليس لهذا الرأي حججاً قوية تسنده لأن الاتجاه العام للمنظمات المهنية وممارسي المهنة ومستخدمى القوائم المالية ضد وجود المصالح المادية ويجب النظر إلى مثل هذه العلاقات كل على حدة بحوائبها الايجابية والسلبية وذلك في كل حالة استثمار أو اقراض على حده . ويؤكد ذلك استطلاع رأى الجهات المختلفة في استقلال المراجع الذي سوف تقدمه في آخر البحث .

ضمان استقلال المراجع عند التعمين :

وللحفاظ على استقلال المراجع عند تعميته فقد نص قانون الشركات الأمريكي لسنة ١٩٤٠ على إلزام جميع الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية بأن ترشح مراجع الحسابات بواسطة لجنة من المديرين من غير الموظفين ، ثم يعرض هذا الترشيح على المساهمين للتصديق عليه أو رفضه وذلك في إجتماع خاص بهذا الغرض . كما نص القانون على أن يوجه المراجع تقريره إلى مجلس الإدارة والمساهمين وليس لإدارة الشركة ، والمهدف من ذلك هو إبعاد تعيين المراجع عن ميول وأهواء إدارة الشركة حتى لا يتخذ ذلك وسيلة للضغط عليه والقبيل من استقلاله وحياده .

ثم جاءت لجنة بورصة الأوراق المالية واقترحت في سنة ١٩٧٢ تكوين لجان للمراجعة لكل الشركات المسجلة في البورصة ، وفي سنة ١٩٧٣ اقترحت بورصة الأوراق المالية بنيويورك تكوين لجان للمراجعة في كل الشركات المسجلة لديها لترشيح مراجع الحسابات ، ومنذ ٣٠ يونيو سنة ١٩٧٨ أصبحت كل الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية بنيويورك ملزمة بتكوين هذه اللجان على أن يكون أغلبية أعضائها من المديرين غير الموظفين .

أما بالنسبة لمعظم الشركات الأمريكية وهي التي لا تقع تحت سلطة لجنة البورصة ولا بورصة الأوراق المالية بنيويورك فإنها تتبع أساليب مختلفة في تعيين المراجع . فالبعض منها يفوض مجلس الإدارة في اختيار المراجع والبعض الآخر يطلب من مجلس الإدارة ترشيح المراجع ثم يعرض الترشيح على المساهمين .

وفي مصر يتم اختيار مراقب الحسابات الأول في شركات الأموال بمعرفة المؤنسين ويتولى مهمته حين انعقاد أول جمعية عمومية ثم يباشر المراقب الذي تعينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية التالية ، وفي حالة خلو منصب مراقب الحسابات لأي سبب فيتولى مجلس الإدارة اجراءات التعيين ويعرض ذلك على الجمعية العامة في أول اجتماع لها . ورغم أن نصوص القانون صريحة وتهدف إلى عدم سيطرة مجلس الإدارة على تعيين مراقب الحسابات ووضع هذه السلطة في يد الجمعية العامة إلا أن الواقع يشهد بغير ذلك فالسلطة الفعلية انتقلت من أيدي المساهمين إلى أيدي أعضاء مجلس الإدارة .

أما بالنسبة لمراقبي حسابات شركات القطاع العام فانهم يعينون بقرارات جمهورية بناء على اقتراح رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات . ولا شك أن عدم

تدخل للشركات على أى مستوى فى اختيار مراقب الحسابات يوفر لمراقب الحسابات فى شركات القطاع العام درجة لا بأس بها من الاستقلال ، وذلك لأن استقلال المراجع لا يتأثر فقط بطريقة التعمين وإنما يتأثر بعوامل أخرى ، وبما لا شك فيه أن شعور مراقب الحسابات فى وحدات القطاع العام بأنه موظف عام يفقده أو على الأقل يضعف لديه الشعور الذهنى بالاستقلال كشخص مهني يتبع مهنة المحاسبة والمراجعة بتقاليد وقواعدها الأخلاقية والمهنية ، هذا بالإضافة إلى بعض القيود على عمله سواء فى مجال التخطيط للمراجعة أو فى نطاق الفحص أو فى مجال التقرير وهذا مما يضعف لديه الشعور بالاستقلال .

فلسفة استقلال المراجع

لقد ركزت لجنة بورصة الأوراق المالية فى أمريكا على عدم وجود مصالح مادية للمراجع لكي يكون مستقلاً عند إبداء رأيه على القوائم المالية ، كذلك نصت قواعد السلوك المهني لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكى على شرط عدم وجود مصالح مادية للمراجع لكي يتوفر له الاستقلال ، ونظراً لقصور فكرة المصالح المادية كأساس وحيد لتحديد استقلال المراجع فقد أضاف المعهد معياراً آخر وهو معيار الاستقلال الذهنى الذى يحيل مسئولية المحافظة على الاستقلال إلى المراجع نفسه الذى يجب أن يشعر به .

ويعلق الكاتبان (Sharaf and Mautz, 1960) على هذا المعيار بأنه لا يقدم لمستخدمى التقارير أى توضيح أو مؤشرات عن العوامل التى قد تؤثر على الحالة الذهنية للمراجع وبالتالي على استقلاله .

إن مهنة المراجعة - كأي مهنة أخرى - تتطلب إعتراف عام وثقة من (م ١٤ - المجلة)

المجتمع الذي تعمل فيه ، ومن ناحية أخرى فإن المجتمع ان يستمر في الاعتراف
والثقة بالمهنة إذا أخذت في خدمة الجانب الأكبر من المصالح الاجتماعية والعامه
أى أن العلاقة بين المهنة والمجتمع كالعامله ، على وجه منها اعتراف المجتمع وثقته
في المهنة وعلى الوجه الآخر قبول المهنة للمسئولية الاجتماعية الملقاه على عاتقها
وتكريس النشاط المهني المخدمه العامه .

فالمجتمع يتوقع من المراجع أن يعطى الثقة Credibility للمعلومات الماليه
حتى يمكن الاعتماد عليها ، وسوف يستمر المجتمع في الاعتراف بالمهنة طالما
أنه يشعر حقيقة أن المراجع مستقلا في رأيه عن إدارة المشروع ، وإلا فسوف
ينظر إلى المراجع على أنه الشخص الذي يتمشى دائماً مع أهواء إدارة المشروع
وأنه غير قادر على إعطاء الثقة في المعلومات الماليه .

واقدمت هذه العلاقة بين المجتمع والمهنة إلى ظهور بعد آخر للاستقلال
يمكن التعرف عليه بالتمييز بين استقلال المهنة Profession Inaependence
واستقلال المهني أو الممارس للمهنة Practitioner Independence
(Robertson, 1976, pp. 33—34)

ويقصد باستقلال المهنة ، قدرة المهنة ككل في أن تحافظ على كل مظاهر
الاستقلال ، وهذا الجانب من الاستقلال يتعلق بنظرة المجتمع وما يثار من
من أسئلة حول استقلال المراجع ، من هذه الملاحظات أن المراجع يحصل على
أتعابه من العملاء وكيف يكون مستقلا عن الطرف الذي يدفع الأتعاب ؟
ولم يهتم المراجعون كثيراً بهذا الانتقاد لأن البديل هو أن تنظم الحكومة وترأب
دفع أتعاب المراجعة . ومن الأسئلة التي تثار في هذا المجال أيضاً والتي تعتبر أكثر
أهمية من غيرها موضوع تقديم المراجع خدمات استشارية وإدارية المنشأة

التي يقوم بمراجعة حساباتها وهذا الموضوع سنناقشه بالتفصيل فيما بعد .
أما استقلال الممارس للمهنة فهو يتعلق بالمراجع الفرد وسلوكه في كل الأحوال
المتعلقة بالمراجعة . أن أهمية هذا الجانب من الاستقلال هو عدم تبعية رأى
المراجع الآخرين وأن يعتمد عن أى تأثير قد يمنعه من إبداء الرأى المستقل
وعلى وجه التحديد يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله في مجال وضع برنامج
المراجعة Investigative Programming Independence وفي مجال الفحص Reporting Independence
وفي مجال التقرير Independence (Sharaf and Mautz, 1960, p. 52)

وقد اقترح الكاتبان دليلاً يساعد في الكشف عن استقلال المراجع
The Practitioner وذلك في حدود الأبعاد الثلاثة للاستقلال . واقترحا
استخدام هذا الدليل في الكشف عن درجة الاستقلال الفعلية التي يتمتع بها
المراجع تحت ظروف معينة ، كما أكدوا فائدة هذا الدليل للمراجع نفسه إذا
ما أراد أن يختبر نفسه وعمله ويحدد ما إذا كان يحتفظ فعلاً بالدرجة المطلوبة
من الاستقلال . وفيما يلي الدليل المقترح للكشف عن الاستقلال في المجالات
الآتية :

(١) الاستقلال في مجال وضع برنامج المراجعة :

- ١ - عدم تدخل إدارة المشروع في استبعاد أو تحديد أو تعديل أى جزء
من برنامج المراجعة .
- ٢ - تعاون إدارة المشروع وعدم التدخل في تنفيذ أى إجراء من إجراءات
الفحوق .
- ٣ - عدم وجود أى محاولات من الخارج للتأثير على سير خطوات المراجعة
بخلاف ما تتطلبه عملية المراجعة ذاتها .

(ب) الاستقلال في مجال الفحص :

١ - حق الإطلاع على كل الدفاتر وحرية الاتصال بالمديرين والماملين ومناقشتهم والإطلاع على مصادر المعلومات التي تتعلق بنشاطات المشروع والتزاماته ومصادر أمواله .

٢ - التعمرن المشر من جانب الجهاز الإدارى خلال عملية الفحص .

٣ - عدم وجود محاولات من جانب الإدارة لتحديد أو تعيين لمجالات الأنشطة التي يجب فحصها أو إقتراح قبول أدلة إثبات معينة .

٤ - عدم وجود مصالح شخصية أو علاقات تؤدي إلى استبعاد أو تحديد نطاق الفحص لى نشاط أو سجل أو عمل شخص معين ، ما كان يمكن أن يتضمنه نطاق الفحص لولا وجود هذه المصالح والعلاقات الشخصية .

(ج) الاستقلال في مجال التقرير :

١ - التحرر من الشعور بأى التزام بتعديل أثر الحقائق الموجودة في التقرير على أى طرف من الأطراف .

٢ - تجنب استبعاد أى حقائق أو أمور جوهرية من التقرير الرسمى من أجل إدراجها في تقرير غير رسمى من أى نوع .

٣ - تجنب استخدام الألفاظ الغامضة . - سواء كان هذا بقصد أو غير قصد عند عرض الحقائق والآراء والتوصيات وتفسيراتها .

٤ - عدم وجود أى محاولات لإلغاء أو التأثير على رأى المراجع بخصوص محتوى تقرير المراجعة سواء ما يختص منه بالحقائق أو برأى المراجع .

ولا يمكن للفصل بين جانبي الاستقلال وهما استقلال المهنة واستقلال ممارسي المهنة ، فالمراجع يجب عليه أن يتجنب أي مظهر من المظاهر التي قد تؤدي إلى الشك في استقلاله وحياده من جانب الأطراف التي تستخدم تقاريره ، والمهنة ككل ينبغي أن تبتعد عن أي شكل من الأشكال التي قد تحول دون استقلالها فإذا لم يثق الرأي العام ومستخدمو التقارير المالية في استقلال المهنة واحترامها فإن المراجع الفرد لن تتوافر له الظروف المواتية لخدمة المجتمع Sharaf and Mautz, 1961

المفهوم السياسي للاستقلال :

رغم الأهمية القصوى للاستقلال واهتمام المنظمات المهنية بوضع القواعد الأخلاقية ودليل السلوك المهني للمحافظة على استقلال المراجع . وكذلك اهتمام الجهات الإدارية مثل لجنة بورصة الأوراق المالية بوضعها قواعد أكثر تحفظاً من تلك التي وضعتها المنظمات المهنية ورغم محاولات المراجعين المحافظة على استقلالهم ، سواء الاستقلال الذهني أو الاستقلال في الظاهر عن طريق السلوك المهني إلا أن بعض الجهات بدأت تشكك في استقلال المراجع وأصبح هناك نهجياً من البعض لغرض استقلال عملية المراجعة *audit independence assumption* وهذا مما يحفز المهنة على البحث عن طريق لزيادة الثقة في تقرير المراجع لأنه كلما زاد الاهتمام باستقلال المراجع فإن المهنة تصبح تحت ضغط متزايد لاتخاذ خطوات إيجابية لوضع احتمال عدم الاستقلال عند حده الأدنى (Shockley, 1981, p. 785)

لقد بدأ ظهور القلق في الدوائر الحكومية والمجتمع المالي من عدم استقلال المراجع وهذا القلق يهدد حيوية دور المراجع في المجتمع لأن الثقة تعتمد في

النهائية على إدراك المجتمع للاستقلال - أي الاستقلال في المظهر - وليس حقيقة الاستقلال الذي هو إحساس المراجع نفسه بأنه مستقل .

وكان من أسباب هذا القلق اكتشاف بعض الشركات الأمريكية الكبرى لمدفوعات غير قانونية لبعض الأفراد والشركات الأجنبية لتسهيل عملياتها في الخارج بالإضافة إلى نشاطات احتيالية وغير أخلاقية زادت من شكوك الجمهور بعد أن أصبحت أخبار هذه المدفوعات في وسائل الإعلام لمدة طويلة ، وبدأ الجمهور يسأل كيف تمت تلك التصرفات والمدفوعات ؟ وأين كان مراجعوا الحسابات ؟ ولماذا لم يتحفظوا في تقارير المراجعة ؟ . . . الخ .

ولم يكن وقع هذه الأخبار سيئاً على الجمهور فقط بل كان أيضاً على المنظمات المهنية والتشريعية والسياسية وقام الرئيس الأمريكي فورد سنة ١٩٧٦ ، بتشكيل لجنة لدراسة مشكلة المدفوعات الغير قانونية ثم أصدر الكونغرس الأمريكي بعد ذلك قانوناً يحرم على الشركات الأمريكية أو موظفيها أو وكلائها دفع رشوى للحكومات الأجنبية أو أية أطراف سياسية أجنبية أو وسطائهم .

ولقد قام الكونغرس الأمريكي بمناقشة دور مهنة المحاسبة وشكل إجانا لهذا الغرض وكتبت عدة تقارير انتقادية للمهنة ومنظماتها المختلفة (مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ، شركات المحاسبة الثمانية الكبرى The Big Eight ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC) ولقد شكك إثنان من هذه التقارير في استقلال مهنة المراجعة ومن ثم في فعاليتها (The Metcalf Committee Report, U. S. Congress, 1976 a and Moss Committee Report, U. S. Congress, 1976 b).

فقد جاء في تقرير ميتكالف ، ما يلي :

أن الهدف الأساسي من القانون الفيدرالي لسنة ١٩٣٣ وقانون التعامل في

الأوراق المالية لسنة ١٩٣٤ هو بث الثقة العامة في دقة المعلومات المنشورة عن الشركات المساهمة والاعتماد عليها . وأن المراجع المستقل يؤدي وظيفة هامة وهي تأكيد الاعتماد على هذه البيانات المنشورة ولذلك فهي تحوز ثقة الجمهور .
(U. S. Congress, 1976 a, p. 1)

وجاء في تقرير ميتكاف أيضا أن أهم صفة في المراجع هو أن يكون - في نظر الجمهور - مستقلا حقا عن مصالح عملائه . واسكن شركات المحاسبة الكبيرة The Big Eight قد أضرت باستقلالها بدرجة خطيرة لأنها اندمجت في الأعمال التجارية للشركات التي تقوم بمراجعتها وأخذت موقف المدافع عن مصالح عملائها في كل المواقف الجدلية . ولقد أصبح جليا أن شركات المحاسبة الكبيرة تهتم كثيرا بخدمة مصالح إدارة الشركات التي تختارهم كمراجعين وتصرح لهم بالاعتاب أكثر من اهتمامها بمصالح الجمهور والذي من أجله أنشئت وظيفة المراجع المستقل
(U. S. Congress, 1976 a, p. 20)

وهذا اتهام خطير لاستقلال المراجع وحياده حيث تعتبر اللجنة أن المدافع عن مصالح العملاء دليلا لا يقبل الشك على عدم استقلال المراجع ، وهذا بما دعا البعض إلى القول بأن مفهوم اللجنة الاستقلال هو مفهوم سياسي ويختلف عن مفهوم السوق للاستقلال (Watts and Zimmreman, 1978)

فمفهوم السوق الاستقلال هو أن المراجع يعتبر مستقلا إذا راقب تنفيذ العقود بين المساهمين والدائنين والإدارة بموضوعية وعدم التحيز لأي طرف من هذه الأطراف على حساب مصلحة الأطراف الأخرى ، وهذا المفهوم للاستقلال لا يمنع المراجع من القيام بخدمات إستشارية لإدارة الشركة إذا لم تضر بمصلحة الأطراف الأخرى . فهذه الخدمات الإدارية لا تؤثر بالضرورة على وظيفة مراقبة تنفيذ العقود بل قد تؤدي إلى زيادة قيمة الشركة ومن ثم زيادة قيمة الأسهم والسندات

ومكافأة الإدارة. كذلك لا يمنع مفهوم السوق الاستقلال قيام المراجع بالدفاع عن عملائه أمام مصلحة الضرائب (Watts and Zimmerman, 1978, p. 17)

أما المفهوم السياسي للاستقلال فهو مسئولية المراجع عن مصالح كل مستخدمى القوائم المالية لشركة ومن ثم فإن عدد العملاء يزداد بدرجة هائلة، وقد ذكرت لجنة موس فى تقريرها أن مستخدمى القوائم المالية هم المساهمين والمحللين الماليين والاقتصاديين والبنوك التجارية والاستثمارية والمنافسين والمهمل والمستهلكين والاجهزة الحكومية المختلفة (U. S. Congress, 1976 b, 30)

فالمفهوم السياسي لاستقلال المراجع قد أضاف لدور المراجع أبعاداً أخرى ومثال ذلك اقتراح مسئولية المراجع فى البحث عن المدفوعات غير القانونية التى تقوم بها الشركات فى أمريكا، ليش فقط بالتقرير عنها عندما يكتشفها خلال عمله وإنما مسئوليته عن تصميم برنامج المراجعة لاكتشاف مثل هذه المدفوعات (U. S. Congress, 1976 b, 35)

ومعنى ذلك أن المراجع لن يكون مستقلاً طبقاً للمفهوم السياسى وذلك لأن احتمال الحياد بين كل مستخدمى القوائم المالية على الاطلاق يعد أمراً مستحلاً.

إن المفهوم السياسى للاستقلال يبعد المراجعة عن أهدافها التقليدية وهى إبداء رأى فنى محايد عن مدى دلالة القوائم المالية على حقيقة نتائج الأعمال المنشأة عن فترة مالية معينة ومركزها المالى فى آخر هذه الفترة. وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويعتبر هذا هو الهدف الأول والأساسى، أما الهدف، الثانوى أو الفرعى والذي يمكن أن يتحقق نتيجة اتباع المراجع لمعايير المراجعة العامة المتفق عليها فهو اكتشاف الغش والاطغاه والتلاعب

وما إلى ذلك مثل المدفوعات غير القانونية التي ركزت عليها تقارير الكونغرس الأمريكي واعتبرت المراجع مسئولاً عنها مسؤولية كاملة ليس فقط بالتقرير عنها وهذا واجبه ولكن أيضاً بتخطيط عملية المراجعة للكشف عن مثل هذه المدفوعات .

مدخل سلوكي لدراسة مشكلة استقلال المراجع

ولقد حاول بعض الكتاب دراسة مشكلة استقلال المراجع عن طريق التحليل الاجتماعي Sociological Analysis لمهنة المراجعة وذلك بدراسة العلاقات المختلفة والمصالح المتعارضة التي تلازم عملية المراجعة وكذلك علاقات القوى بين الأطراف المختلفة (Goldman and Barlev, 1974)

يهتم بتقرير المراجع ثلاث مجموعات هي إدارة الشركة والمساهمين والأطراف الأخرى مثل المساهمين المتوقعين والدائنين وأن فهم للعلاقات القائمة بين هذه المجموعات والمراجع يمثل أساساً قوياً لفهم مشكلة استقلال المراجع . ويواجه المراجع أثناء تأدية عمله بثلاث أنواع من تعارض المصالح وهي تمثل مصادر ضغط مختلفة عليه لكي يدل بتقرير لا يتفق مع المستويات المهنية ولذلك فهي تهدد استقلاله .

١ - تعارض مصلحة بين المراجع والشركة :

قد تستخدم الإدارة من وقت لآخر تقييم المراجع لنظام المراقبة الداخلية أو تعثيف من كشف الأخطاء أو الاختلاسات ولكن مع كل ذلك يمكن أن نفترض أن الإدارة تعلم المركز المالي الحقيقي للمنشأة وتكتشف الأخطاء دون الرجوع لتقرير المراجع في هذا الشأن .

ولذلك فان الإدارة قد لاتتم كثيراً بالمعلومات الواردة في تقرير المراجع ،
واسكن حيث يعتبر تقرير المراجع أحد الوسائل الهامة للمساهمين والاطراف
الأخرى لتقييم المركز المالي وتقييم كفاءة الإدارة فإن الإدارة تهتم بالطريقة التي
ينعكس بها التقرير على المنشأة .

وقد يحتوي تقرير المراجع على بيانات تدل على ضعف مركز الشركة مما قد
يؤدي إلى أحجام المستثمرين عن الاستثمار وإمتناع المقرضين عن الاقراض ،
وقد تنخفض قيمة الأسهم وتقع الإدارة فريسة للنقد . في هذه الحالة تنفق
مصالح الإدارة مع المساهمين لأن كلاهما يود - لأسباب مختلفة - أن يترك
التقرير إنطباعاً حسناً لدى الاطراف الأخرى ولذلك فإن الإدارة (بالموافقة
الضمنية مع المساهمين) سوف تكسب كثيراً من التأثير على تقرير المراجع
لإظهار نتائج إيجابية أمام الاطراف الأخرى .

ومن ناحية أخرى فإننا نتوقع أن المراجع سوف يدلي بتقريره المبني على
المعايير المهنية فقط . ومن هنا ينشأ تعارض المصلحة بين المراجع والشركة ،
في الإدارة والمساهمين ، لأن أمتثال المراجع لطلبات الشركة بالنسبة للتقرير قد
يؤدي إلى مخالفته للمعايير المهنية وهو ما لا يرغبه ، وعدم إمتثاله لرغبات الشركة
قد يؤدي إلى استغناء الشركة عنه وضياع أرباحه .

٢ - تعارض مصلحة بين المساهمين والإدارة :

يعتمد المساهمون على تقرير المراجع في تقييم كفاءة الإدارة ، وسوف
تحاول الإدارة التأثير على المراجع لإصدار تقرير في صالحها لإرضاء المساهمين
كي تستمر الإدارة في موقعها .

٣ - تعارض بين المصلحة المادية للمراجع والمعايير المهنية :

وهو شائع بين كل المجموعات المهنية مثل الطب والمحاماة وغيرها . فقد يجد المراجع نفسه في موقف يستطيع أن يستفيد مادياً بمخالفته للمعايير المهنية . ومثال ذلك إذا كان المراجع يمتلك أسهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فإنه يستطيع أن يستفيد من قيمة هذه الأسهم وذلك بحذف بعض الحقائق من التقرير أو تحريفها . كما قد ينزلق المراجع إلى تزييف الحقائق بناء على رغبات الإدارة وعدم معارضتها خوفاً من استبداله بمراجع آخر يتفق مع الإدارة . ويطلق على تعارض المصلحة في هذه الحالة بأنه صراع داخلي بين المصلحة المادية للمراجع ونزاعته المهنية .

ولقد حارل (Goldman and Barlev, 1974) معالجة المصالح المتعارضة في مصطلحات اجتماعية وذلك بعمل توازن للقوة بين الشركة والمراجع .

موازنة القوى بين المراجع والشركة :

نحن نفترض أن المراجع مثقف وكفاءته المهنية معقولة وسوف يحاول مقاومة الضغوط التي تقع عليه من الشركة لإصدار تقرير لا يكون مبنياً على المعايير المهنية وحدها . أن قدرة المراجع على المقاومة هي دالة للقوى النسبية لأطراف التعارض (Goldman and Barlev, p. 710) .

أن مصدر قوة الشركة (العميل) هو أنها تختار المراجع وتحدد شروط استخدامه وتحدد أتعابه وتستطيع عزله إذا شاءت ، بالإضافة إلى أنها تقدم للمراجع التسهيلات والمعلومات التي يحتاجها لإداء واجبه . فإذا كان للإدارة

مصلحة في تعديل تقرير المراجع فهي تستطيع تمديده بالاستفتاء منه
أو تغيير شروط العقد وهذا هو مصدر القوة الأساسية للشركة في مواجهة
المراجع .

ويكمن المصدر الرئيسي لقوة المراجع في الخدمات التي يؤديها للشركة
والأهمية التي يعطيها العميل لهذه الخدمات ، وهذه الأهمية ذات بعدين :-

(١) طبيعة المشكلة المطلوب حلها .

(٢) الطرف المستفيد من الخدمة .

والمشكلة المطلوب حلها أو الخدمة المطلوبة من أى مهنة قد تكون روتينية
أو غير روتينية . كما أن الطرف المستفيد من حل المشكلة أو أداء الخدمة قد
يكون هو الذى يدفع الاتعاب أو شخص آخر .

فإذا كانت المشكلة روتينية فإن المعالجة تكون معروفة وجاهزة ولا تحتاج
الكفاءة المهنية خاصة ويستطيع أى شخص مهنى آخر القيام بها ولذلك فلا يتم
العميل كثيراً بشخصية المهنى عندما يحتاج لهذه الخدمات . وفي معظم الحالات
التي تحتاج إلى مجرد شهادة المراجع المهنية تكون الخدمة من هذا القبيل - أى
خدمة روتينية .

وكلما كانت المشكلة غير روتينية كلما زادت قوة المراجع (أو أى مهنى)
أمام عميله نظراً لأن المشكلة تحتاج إلى حكم مهنى على مستوى معين ولذلك يهتم
العميل بشخص من يقدم الخدمة وتظهر قوة المراجع في مثل هذه الحالات نظراً
لشعوره بحاجة العميل إليه .

ونظراً لأن معظم خدمات المراجع روتينية ولا تفيد دائماً بطريقة مباشرة

الطرف الذي يدفع الأتعاب فلن يكون هناك اهتمام بشخص من يقدم الخدمة طالما أن شهادته سوف تقبل وتؤدي الغرض منها . ولذلك فإن هذه العوامل تضيف بلاشك من مصادر قوة المراجع مما يجعله عرضة للخضوع لضغوط عملائه .

وبالاشك فيه أنه كلما زادت نسبة الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع مباشرة للعملاء الذين يدفعوا أتعابها ، كلما زادت أهمية هذه الخدمات لدى العملاء وبالتالي تزداد مصادر قوة المراجع المهنية في مواجهة العملاء .

أى أن هناك عدم تكافؤ لعلاقات القوة بين المراجع والشركة في صالح الأخيرة وذلك لأن المصادر التقليدية للقوة غير موجوده في عملية المراجعة . ويقترح البعض أنه إذا تم وضع قواعد السلوك المهني موضع التنفيذ مجزم ووضوح فإن قوة المراجع تزداد في مواجهة الضغوط ويقل احتمال استسلامه لها نظراً لأن كلا من المراجع والشركة يعلمان أن الشركة ان تجد مراجعاً بديلاً يكون أكثر تساهلاً وخضوعاً لرغبات الإدارة ، ومن الناحية الأخرى فإن هناك حافز قوى لدى الشركة لاستخدام قوتها في الحصول على تقرير لصالحها . ولذلك يمكن أن نستنتج أن الضغوط على المراجع لمخالفته قواعد السلوك المهني تعتبر شيء فطري في العلاقة بين المراجع والشركة وعلى المهنة وأعضائها البحث عن وسائل لزيادة قوة المراجع أمام عملائه .

(Goldman and Barlev, p. 712)

التطورات الحديثة لزيادة قوة المراجع ودعم استقلاله :

لقد حدثت بعض التطورات الحديثة وقد تم تقنينها بواسطة الجهات المهنية والادارية لزيادة قوة المراجع ودعم استقلاله مثال ذلك :

١ - يتطلب دليل الاخلاق لمجمع المحاسبين القانونيين بالملتزم وويلو ،
أن يتصل المراجع الجديد بالمراجع القديم للاستفسار عما إذا كان هناك سبباً
مهماً للاستغناء عنه ، وفي أمريكا لا يجوز للمضو الموافقة على القيام بخدمات لامي
حميل قبل إخطاره لزميله أولاً . وتلزم لجنة بورصة الأوراق المالية بنيويورك
كل شركة مسجلة لديها بأن تضمن تقريرها المقدم للبورصة ما إذا كان هناك
تغيير للمراجع وبيان ما إذا كان هناك عدم اتفاق مع المراجع السابق بما يكون
سبباً في تقييد رأيه .

٢ - تتطلب لجنة بورصة الأوراق المالية تكوين لجان للمراجعة في كل
الشركات المسجلة لديها لترشيح مراجع الحسابات وتحديد أتعابها ومناقشة نتائج
المراجعة والمشاركة في كل الأمور التي تتعلق بتغيير المراجع .

٣ - يعتبر البعض إن مرونة الاساليب الفنية في المحاسبة هي أحد العوامل
التي تضعف من استقلال المراجع . والخطوات التي يقوم بها معهد المحاسبين
الأمريكي والإنجليزي لتضييق مدى السياسات المحاسبية المتاحة ووضع معايير
ثابته يقوم المحاسبون باتباعها والإفصاح عن أي انحراف عنها هي خطوات
إيجابية وتزيد من قوة المراجع في مواجهة الشركة .

٤ - زيادة مسؤولية المراجع أمام الأطراف الأخرى التي تستخدم تقاريره
يؤدي إلى تقوية العلاقة بين المراجع وبينهم مما يؤدي إلى وجود قوة معادلة
أمام قوة الشركة يستطيع المراجع أن يتصلح بها لتدعيم مركزه أمام الشركة .

٥ - من الموضوعات التي أثارها جدلاً كبيراً في الأدب المحاسبي مسألة
تقديم المراجع للخدمات الاستشارية والإدارية بالإضافة لعملية المراجعة .
يقول المعارضون أن المراجع سوف يشترك مع الإدارة أو ينمى صلته

مخصصة في نجاح الشركة وهذا يؤدي إلى وجود أساس جديد لاعتراض المصلحة
المادية للمراجع مع الاحترام المهني ولذلك يقترح المعارضون لهذه الخدمات
ان حل هذه المشكلة هو في منع المراجع من تقديمها للشركة التي يقوم بمراجعة
حساباتها .

وهناك من يؤيد قيام المراجع بهذه الخدمات بجانب المراجعة على أساس
أن الخدمات الاستشارية لن تؤثر بالضرورة على استقلال المراجع لأنه ليس
مسئولاً عن القرار الإداري فهو يقدم الاستشارة ولا يصدر القرار وهذا
لا يؤثر على استقلاله .

وبرى Goldman and Barlev أن إضافة الخدمات الإدارية لعمل
المراجع يضيف للمراجع قوة أو يزيد من قوته أمام المنشأة لأن هذه الخدمات
ليست من الأعمال الروتينية ، والإدارة التي تستفيد من هذه الخدمة هي التي تدفع
أثمنها . وعلى ذلك فإن تفكير المنشأة في تغيير ما يسمى بالمراجع المستشار
سوف يعود بالخسارة على المنشأة لأنها ستفقد خدماته القيمة ، ولذلك فإن
مركزه التفاوضي يكون أقوى لأنه يكون مسلحاً لمقاومة تدخل الإدارة في أداء
واجبات المراجعة وبالتالي فسوف يؤكد المحافظة على استقلاله (ص ٧١٥)
ومع ذلك فإن الجدل المعارض لتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة
هو الأكثر شيوعاً بناء على الحجج التالية :

١ - يصبح المراجع الذي يقدم الخدمات الاستشارية للإدارة مدافعاً
عن العميل مما يجعل من الصعوبة المحافظة على استقلاله .

٢ - قد تحاول شركة المحاسبة (المراجع) الربط بين نجاح العميل ونجاح
المستشار مقدم النصيحة لرفع شأن شركة المحاسبة على أنها تقدم الامتيازات
الناجحة .

٣ - قد يصبح المستشار هو متخذ القرار في حقيقة الأمر وليس مجرد مقدم للنصيحة دون أن يشير للعميل باتخاذ قرار معين أو يشترك معه في اتخاذ القرار ، كما يحمل شركة المحاسبة كأنها تراجع قراراتها هي .

٤ - قد تسبب عملية تقديم الاستشارات في تقوية الروابط بين المراجع والعميل وارتباط المصالح حتى يصبح من الصعب على المراجع أن يتخذ قراراً مستقلاً في عملية المراجعة . (Shockley, pp. 787—9)

٥ - ويرى البعض أن تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة قد يؤدي إلى زيادة اعتماد المراجع على المنشأة -- وليس العكس -- في الحصول على دخله مما يجعله عرضة لفقد استقلاله .

٦ - تتميز مهنة المحاسبة بوجود الشركات الكبيرة ، وهي المهنة الوحيدة التي يوجد فيها شركات قومية وطالمية ، ولقد توقع هوتز وشرف في كتابهما فلسفة المراجعة سنة ١٩٦١ اختفاء شركات المحاسبة متوسطة الحجم وأن المهنة في المستقبل سوف تتكون من عدد قليل جداً من الشركات الكبيرة وعدد كبير جداً من الشركات الصغيرة جداً (Mautz and Sharaf, 1961, p. 213) وقد حدث فعلاً ما توقعه الكاتبان .

يقال أن الشركات كبيرة الحجم تكون أكثر قدره على مقاومة ضغط العملاء لأنها لا تحصل على نسبة هائلة من دخلها من عميل معين حتى يكون له نفوذ ولذلك فإن احتمال استقلال هذه الشركات في عملها يكون كبيراً وفي إنجلترا وأمريكا نجد أن السماسرة وبنوك الاستثمار والشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام تفضل شركات المحاسبة الكبيرة لأن الجمهور يضع فيها ثقة أكبر .

استطلاع رأى الفئات المختلفة

في استقلال المراجع

إن مهنة المراجعة - كأي مهنة أخرى - تتطلب اعتراف عام وثقة من المجتمع الذي تعمل فيه، ويجب على المهنة أن تحافظ على كل مظاهر الاستقلال لكي تحوز ثقة المجتمع، فالواقف التي ينظر إليها الجمهور على أنها مشيرة للشك أو الظنون يجب الابتعاد عنها. والمهنة ككل يجب أن تبتعد عن أي شكل من الأشكال التي قد تحول دون استقلالها حتى يكون هناك قيمة للتقارير التي يوقعها أعضاء المهنة وحتى يمكن للغير أن يعتمد عليها.

لقد جاء في تقرير اللجنة المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي عن مسؤوليات المراجع (AICPA, 1978 b) فصل كامل عن الاستقلال وناقشت اللجنة المواقف التي تضر باستقلال المراجع وكيفية حماية المراجع من تأثير إدارة المشروع ولقد اعترفت اللجنة بأن الاستقلال الكلي يعد في حكم المستحيل من الناحية العملية (AICPA, 1978 b, p. 93)

ونظراً لما أثاره البعض من شك في استقلال مراجع الحسابات والجدل الذي ناز حول بعض التصرفات والعلاقات والمواقف التي تؤدي إلى الشك في استقلال مراقب الحسابات ومن ثم في الاعتماد على تقريره فقد قام عدد من الباحثين بعمل بعض الدراسات الاستقصائية لاستطلاع رأى المجموعات المختلفة مثل شركات المحاسبة ومستخدمي التقارير المالية كالبنوك والمحللين الماليين وشركات التأمين. الخ في استقلال مراجع الحسابات في مواقف معينة مثل وجود علاقات مادية للمراجع في المنشأة أو قيامه بإمسك الدفاتر وإعداد

القوائم المالية بجانب عملية المراجعة أو قبوله لهدايا من العملاء ، أو قبوله
لوظيفة في المنشأة التي كان يراجع حساباتها . . الخ كما اهتمت هذه الدراسات
أيضاً بالعوامل الأخرى التي قد تؤثر على استقلال المراجع مثل وجود منافسه
شديدة بين شركات المحاسبة في الحصول على العملاء ، وأثر حجم مكتب المحاسبة
على الاستقلال وغيرها ، وفيما يلي نتائج بعض هذه الدراسات :

قام أحد الباحثين بدراسة لتقييم مشكلة الاستقلال الناتجة عن قبول المراجع
لوظيفة بأجر لدى المنشأة التي كان يقوم بمراجعة حساباتها (Imhoff, 1978)

كما أثارَت الدراسة مشكلة المراجع الجديد ومدى استقلاله وحياده وهو
الذي كان منذ فترة قصيرة زميلاً أو مرؤوساً للمراجع الذي عين في وظيفة إدارية
في المشروع الذي يقوم بمراجعة حساباته الآن .

واهتم الباحث بدراسة رأى مجموعات مختلفة من مستخدمي القوائم المالية
مثل البنوك والمحاسبين الماليين ورأى المراجعين الممارسين المهنة . ولقد أظهرت
نتائج الدراسة أن هذه الظاهرة موجودة فعلاً في الولايات المتحدة وأن عدداً
لا بأس به من المحاسبين القانونيين يعينون في وظائف إدارية في الشركات التي
كانوا يراجعون حساباتها . فالمحاسب القانوني لديه فرصة التعرف على النظام
المحاسبى للشركة وعلى الخصائص الفريدة والمعاكل التي تتميز بها المنشأة ،
بالإضافة إلى أن المحاسب القانوني لديه خبرة واسعة بنظم المعلومات الأخرى
التي لا تتوفر لدى المتقدمين لوظائف الإدارة العليا ، ومن ناحية أخرى فإن
غان معظم المراجعين يعلمون الفرض المتاحة لدى المنشآت للحصول على وظائف
الإدارة العليا وبعض المراجعين يدخلون المهنة وهم يتوقعون الحصول على مثل
هذه الفرصة .

وفي هذه الحالات التي يستخدم فيها المراجع خبرته في المراجعة كوسيلة للحصول على وظيفة إدارية لدى عميلة فإن هناك شك في استقلال المراجع وحياده بالنسبة لشهادته على القوائم المالية خلال فترة عمله كمراجع قبل تعيينه بالمنشأة .

كما أظهرت النتائج أن هناك مشكلة استقلال فعلا . فقد انتقد مستخدمي القوائم المالية قبول المراجع لوظيفة في الشركة التي كان يقوم بمراجعتها وكان انتقادهم أشد بكثير من انتقاد المحاسبين لملائم في المهنة .

كما وجد الباحث أيضا أن هذه المشكلة نقل حدتها كلما طالت المدة ما بين انهاء عملية المراجعة وقبول الوظيفة لدى العميل .

واقترح الباحث عمل دوران أو تبادل المراجعين بين شركات المحاسبة - إلا أن عيوب هذا الاقتراح تتمثل في زيادة وقت المراجعة وبالتالي زيادة التكلفة - كما اقترح أيضا أن ينسحب المراجع من الارتباط بعملية المراجعة بوقت معقول قبل الالتحاق بالوظيفة لدى الشركة .

ومن الجدير بالذكر أن لجنة ميتكالف قد اقترحت في هذا الشأن أن يكون هناك تغيير إجباري للمحاسبين القانونيين بعد عدد معين من السنوات أو بعد أن ترى البورصة أن المراجع قد أخفق في ممارسة استقلاله .

(U. S. Congress, 1976 a, p. 21)

وقام باحث آخر باختبار أثر قيام علاقات معينة بين المراجع والشركة على استقلال المراجع وذلك في نظير الطرف الثالث وهم مستخدموا القوائم المالية (Lavin 1976) .

واقدم استخدم الباحث إثني عشر موقفا تمثل علاقات معينة بين المراجع

والشركة . ولقد اختار هذه المواقف من تسعة وثلاثين موقفاً لمثل هذه الملاكات كانت قد وردت في النشرة رقم ١٢٦ للجنة بورصة الأوراق المالية ، وعرض هذه المواقف على مجموعة من المحاسبين القانونيين وأخرى من مدبري الائتمان في البنوك وثالثة من المحللين الماليين وسألهم عن رأيهم في استقلال المراجع في كل حاله على حده .

وكما سبق للقول بأن بورصة الأوراق المالية أكثر تحفظاً بالنسبة للقواعد التي وضعتها لاستقلال المراجع من معهد المحاسبين القانونيين . فهناك بعض المواقف مثل قيام المراجع بإعداد دفاتر للعميل وتنظيم دفاتره قبل المراجعة سواء تمت هذه الخدمات يدوياً أو آلياً ، فالبورصة تنكر على المراجع صفة الاستقلال في هذه الحالة بينما يرى معهد المحاسبين القانونيين أن المراجع يمكنه القيام بهذه الخدمات ولا يؤثر ذلك على استقلاله لأنه يستطيع أن يراجع بموضوعية الدفاتر والسجلات بصرف النظر عن قيامه بالاحتفاظ بها أو إعدادها نيابة عن عميله .

ولقد أظهرت نتائج البحث أن المراجعين ومستخدمى القوائم المالية يتفقون على قواعد الاستقلال الخاصة بمعهد المحاسبين القانونيين أكثر من اتفاقهم على رأى لجنة البورصة . أى أن قواعد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكى أقرب إلى مستخدمى القوائم المالية من قواعد لجنة البورصة ، ولا يعنى هذا عدم صحة قواعد البورصة وإنما يعكس تشددها فقط ولاشك أن هذا التشدد لصالح معظم الأطراف التي لم يتاح لها الاشتراك في هذه الدراسة .

وفي دراسة أخرى قام (Pany and Reckers, 1930) بسؤال مجموعة من المساهمين عن رأيهم في مقدرة المراجع على البقاء مستقلاً تحت ظروف

مختلفة وهي :
١ - قبول المراجع لهدايا ، أو حصوله على خصم على مشترياته من العميل .

٢ - أثر حجم للشركة (العميل) .

وكان الدافع لإجراء هذا البحث هو ماورد في تقرير لجنة كرومين (AICPA, 1978 b.) بأنها وجدت أن ٣٢ ٪ من ١١٢٦ محاسب قانوني لا ترفض قبول هدايا من العملاء ، وإن ٦٦ ٪ من المحاسبين القانونيين لا تمنع شراء بضائع من عملائهم بخم ليس متاجراً للجمهور ، واتفق أقر ٣٦ ٪ منهم بأنهم حصلوا على مثل هذه المشتريات فعلا . كما وجدت اللجنة أن معظم شركات المحاسبة تشجع أعضائها على للشراء من عملائهم .

ولقد كانت نتائج البحث كما يلي :

١ - أن الهدايا والخصم على المشتريات إذا كانت في حدود ٤٠ دولاراً أو أكثر قد أثرت فعلا على رأى المساهمين في استقلال المراجع ، ففي رأيهم أن المراجع قد لا يستطيع مقاومة ضغوط العميل في هذه الحالة مما يعرض استقلاله للخطر .

٢ - لم يكون هناك أثر لحجم منشأة العميل على رأى المساهمين في استقلال المراجع ، ولكن كانت الثقة كلما زاد حجم منشأة العميل واسكن هذا العامل لم يكن له تأثيراً مضمونياً إحصائياً .

ولقد أوصى الباحث بأن يمتنع المراجعين عن قبول الهدايا والمشتريات من العملاء بخم لأن هذا يعتبر أمراً غير مرحوب فيه في نظر المساهمين وربما يؤثر على استقلال المراجع وحياده وعلى المهنة أن توصى بهذا الحظر .

وفي دراسة قام بها (Firth, 1980) لاستطلاع رأى مجموعات مختلفة في المملكة المتحدة من المحاسبين القانونيين والمساهمين ومديري الائتمان في البنوك

في استقلال المراجع في مواقف مختلفة ، وقد حددت قائمة الأسئلة ٢٩ أنواعاً من العلاقات بين المراجع وعملائه وطلب معرفة رأيهم فيما إذا كانت هذه العلاقات تعوق قرارات الاستئجار أو الاقراض أو تحسن من أدائها ، على أن يفترض الشخص الذي يجاب على الأسئلة أنه يقوم بدور المستثمر أو المقرض.

ولقد أظهرت نتيجة البحث أن هناك اختلاف في الرأي بين المجموعات المختلفة بالنسبة لنظراتهم في استقلال المراجع . وبوجه عام فقد أظهرت النتائج أن عدم وجود الاستقلال يعوق قرارات الاستئجار والاقراض وهذا يؤيد النظرة التقليدية لأهمية استقلال المراجع .

واتضح أن هناك اختلافات كبيرة في الآراء بين المجموعات المختلفة حول محتوى الاستقلال وأهميته ، فقد أجاب معظم المحاسبين القانونيين بأن المراجع يمكنه الاحتفاظ باستقلاله في معظم المواقف بينما يرى الآخرون أن الاستقلال يعتبر ناقصاً ومعيباً . ويفسر ذلك بأن المحاسبين القانونيين هم المجموعة التي سوف تضار من فرض قيود جديدة على استقلال المراجع بالإضافة إلا أنهم لا يعلقون أهمية كبيرة على عدم وجود الاستقلال عند اتخاذ قرارات الاستئجار مثلما تفعل المجموعات الأخرى .

إن إجماع الرأي بين المحاسبين القانونيين الممارسين للأهمية في انجذابهم بالنسبة للاستقلال يتفق مع رأي المنظمات المهنية في انجذابهم بينما نجد أن مستخدمي القوائم المالية متشككين في معظم الأحوال من عدم استقلال المراجع .

ويوصي الباحث بتعديل هابل أخلاقيات المهنة لأخذ في اعتباره وجمعة نظر مستخدمي القوائم المالية وهم المجموعة التي يحاول المراجعون اقناعهم بالاستقلال .

في و آخر هذه الدراسات قام بها (Shockley, 1981) لا اختبار آثار
أربعة عوامل هي:

- ١ - المنافسة بين شركات المحاسبة في الحصول على العملاء .
- ٢ - ما إذا كانت شركة المحاسبة تقدم خدمات استشارية للعملاء بجانب
عملية المراجعة .

- ٣ - حجم شركة المحاسبة .
 - ٤ - عدد السنوات التي قام بها المراجع بخدمة العميل .
- على رأى المجموعات الآتية في استقلال المراجع :

- ١ - شركاء من شركات المحاسبة القومية الكبيرة :

The Big Eight Auditing Firms

- ٢ - شركاء من شركات محاسبة محلية وإقليمية .
- ٣ - مديري الائتمان في البنوك - ليمثلوا المقرضين .
- ٤ - المحللين الماليين - ليمثلوا المستثمرين .

واقدم كانت نتائج الدراسة كما يلي :

- ١ - هناك احتمال أن تؤدي زيادة المنافسة بين شركات المحاسبة في الحصول
على عملائها إلى المخاطرة بالاستقلال ، فكلما زادت حدة المنافسة بين المحاسبين
للحصول على العملاء كلما زادت الفرصة والحافز لدى العملاء في استبدال
المراجع لدفع أتعاب أقل بشروط أفضل . ويرداد الشك في استقلال المراجع
لأن اعتماده على العميل سوف يزداد كلما اعتقد أن عميله يمكنه أن يجد
مراجماً آخر بسهولة وشروط أفضل .

٢ - إن شركات المحاسبة التي تقدم خدمات استثمارية لعملائها تكون عرضة في معظم الأحوال لفقد استقلالها أكثر من الشركات التي لا تقدم هذه الخدمات لعملاء المراجعة .

٣ - إن شركات المحاسبة الصغيرة تكون عرضة لفقد استقلالها أكثر من الشركات الكبيرة . فالشركات الكبيرة لا تعتمد كثيراً على عملائها بالمقارنة بالشركات الصغيرة فالاعتاب من كل عميل على حده لا تمثل نسبة كبيرة من إيرادات شركة المحاسبة مما يجعلها لا تعتمد على عميل معين .

وهذا يؤيد ما جاء على لسان موتز وشرف منذ ربع قرن في كتاب
فلسفة المراجعة (Mautz and Sharaf, 1961, p. 213)

٤ - أما بالنسبة لعنصر الزمن أي مدة ارتباط العميل بالشركة فلم يكن لها تأثير على استقلال المراجع
وهذه النتيجة لا تتفق مع إوصية لجنة ميتكاف بعمل تغيير إجباري للمراجعين بعد عدد معين من السنوات خوفاً من أن الارتباط الطويل بين العميل وشركة المحاسبة يؤدي إلى زيادة أواصر العلاقة بينهما وارتباط المصالح فيصبح من الصعب على شركة المحاسبة أن تتخذ قراراً مستقلاً ، (U. S. Congress
(1976 a, p. 21) كما قد تؤدي زيادة المدة إلى الرضا والانفاق بين المراجع والعميل على عدم الابتكار أو التجديد في عملية المراجعة والتخفيف من الاجراءات الصارمة وزيادة الثقة في العميل مما يؤثر على استقلال المراجع .

وهناك من يعارض تغيير المراجعين كل فترة لأن المراجع تزداد معرفته بالشركة التي يراجع حساباتها لمدة طويلة ويكون عنده بعد نظر عند الفحص

ومن ثم فهذا يسهل تقديم خدمات المراجعة المنشأة بتكلفة أقل وكفاءة أكبر من الخدمات التي يمكن الحصول عليها من المراجع الجديد ونظراً لأن الشركة تعتبر المراجع القديم أكثر فائدة وأهمية بالنسبة لها فإن قوته ترداد في مواجهة الشركة لأن إعتاده يقل على العميل ويكون في مركز أقوى لمقاومة ضغوطه .

وبوجه عام يمكن أن نستخلص من الدراسات السابقة السابقة اتفاق رأى مستخدمي القوائم المالية مع ممارسي المهنة في رأيهم عن استقلال المراجع وذلك في معظم الحالات . وإتفاق رأيهم على ضرورة الحفاظ على مظهر الاستقلال للمراجع وذلك بعدم قبول هدايا أو حصوله على خصم على المشتريات من العميل وعدم قبول المراجع السابق لوظيفة إدارية بالشركة التي كان يقوم بمراجعة حساباتها .

أما الاختلاف بين وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وممارسي المهنة في استقلال المراجع فكان في حدود ضيقه مثل تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للشركة ومن الضروري أن تقوم المنظمات المهنية بتعديل دابل أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني لكي تأخذ في اعتبارها وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وهم المجموعة التي يحاول المراجعون إقناعهم بمظهرهم المستقل عن العملاء .

خلاصة ونتائج

لقد كان الهدف من هذا البحث هو دراسة مشكلة استقلال المراجعين من النواحي المختلفة . وقد تم ذلك عن طريق : -

١ - استعراض قواعد السلوك المهني التي أصدرتها المنظمات المهنية المختلفة مثل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي وجمعية المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز والقواعد التي أصدرتها الجهات الإدارية مثل لجنة بورصة الأوراق المالية بأمريكا وذلك بخصوص استقلال المراجعين وكذلك بعض القوانين التي صدرت في هذا الشأن ومقارنتها والتعليق عليها .

٢ - استعراض الجدل العلمي حول مفهوم استقلال المراجعين وفلسفة الاستقلال والمفهوم الجديد للاستقلال الذي يطلق عليه المفهوم السياسي للاستقلال ومقارنته بالمفهوم التقليدي وإبداء الرأي في إمكان تطبيقه عملياً .

٣ - دراسة مشكلة استقلال المراجعين من مدخل سلوكي عن طريق التحليل الاجتماعي لمهنة المراجعين وذلك بدراسة العلاقات المختلفة والمصالح المتعارضة التي تلازم عملية المراجعة وكذلك علاقات القوى بين الأطراف المختلفة ، وبحسب التطورات المختلفة والعوامل التي تساعد على زيادة قوة المراجعين في مواجهة إدارة المنشأة ومقاومة ضغوطها .

٤ - استطلاع رأي الجهات والهيئات المختلفة من محاسبين قانونيين ومستخدمين للقوائم المالية مثل البنوك وشركات التأمين والمحاسبين الماليين والمساهمين لمعرفة وجهة نظرهم في استقلال المراجعين في مواقف معينة مثل وجود علاقات مادية للمراجعين مع المنشأة ، أو قيامه بأعداد الدفاتر والقوائم المالية للمنشأة .

قبل مراجعتها وقبوله لمدايا وخصم على المشتريات ليس متاحا لعملاء المنشأة ،
أو قبوله لوظيفة إدارية بالمنشأة التي كان يراجع حساباتها ، وذلك عن طريق
استعراض نتائج الأبحاث التي تمت في هذا المجال ومحاولة ربطها بقواعد السلوك
المهنية التي أصدرتها المنظمات المهنية للمراجعة والتعليق عليها .

وفيما يلي ملخص لنتائج البحث :

١ - أن قواعد السلوك المهني التي أصدرتها المنظمات المهنية والقواعد التي
أصدرتها لجنة البورصة بأمريكا تساعد المراجع في المحافظة على استقلاله
عن العملاء .

٢ - أن المظاهر الخارجية لاستقلال المراجع تعتبر هامة جدا في نظر
مستخدمي القوائم المالية وهم الفئة التي يحاول المراجعون الظهور أمامهم بالاستقلال .
ولذلك فإنه يجب على المنظمات المهنية استطلاع رأى هذه الفئات ومحاولة وضع
وجهة نظرهم في الاستقلال محل التنفيذ بأن تتضمن قواعد السلوك المهني وجهة
النظر هذه .

٣ - أن قوة المراجع أمام المنشأة لمقاومة الضغوط التي يتعرض إليها تكمن
في أمر شيء وهو التزام المراجع بقواعد السلوك المهني وعدم الحياد عنها لأن ذلك
يقبل فرصة المنشأة في الاتفاق مع مراجع آخر يتقاضى من بعض هذه
القواعد .

وعما يساعد المراجع على موقفه هذا وضوح معايير المحاسبة المقبولة قبولاً
عاماً وعدم وجود السياسات المحاسبية البديلة بكثرة .

٤ - هناك اتفاق بوجه عام بين رأى مستخدمي القوائم المالية ورأى المرجمين الممارسين للمهنة فى استقلال المراجع والمحافظة على مظاهره وذلك فى عدة نواحي منها عدم وجود مصالح مالية للمراجع مع الشركة وعدم قبول هدايا من العملاء .

أما الاختلاف بين آرائهما فكانت فى مجالات محدودة مثل تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للشركة بالإضافة لخدمات المراجعة ويوصى فى هذا المجال أن تقوم المنظمات المهنية بتعديل قواعد أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني بحيث تتضمن وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية .

٥ - رغم أن مراقبي حسابات شركات القطاع العام فى مصر يتم تعيينهم بقرارات جمهورية وعدم تدخل الشركات فى اختيارهم وأن هذا يوفر الاستقلال للمراقب عند التعيين إلا أن شعور المراقب بأنه موظف عام يفقده أو يضعف لديه الشعور الذهني بالاستقلال لأنه لا يشعر بالاستقلال التام عند التخطيط للمراجعة وتحديد نطاق الفحص وكتابة التقرير ، هذا بالإضافة إلى شعوره بعدم الانتماء المهني وهذا شرط هام لاستقلال أى مهنة وعموما فهذا الموضوع يستلزم مزيدا من البحث .

٦ - أن تطبيق مفهوم الاستقلال السياسي يعتبر فى حكم المستحيل من الناحية العملية لأنه يعنى مسئولية المراجع عن مصالح كل مستخدمي القوائم المالية دون استثناء وعدمهم كبيرا جدا ومصالحهم متعارضة مما يجعل حياة المراقب التام صعب التحقيق . ولذلك فالمراجع ان يكون مستقلا طبقا

والمفهوم السياسي للاستقلال يبعد المراجعة عن أهدافها التقليدية وهي إبداء
 الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية ، ويعتبر هدف اكتشاف الاختلاسات
 والمدفوعات غير القانونية كهدف أساسي للمراجعة ويجب التخطيط له في عملية
 المراجعة بدلا من اعتباره هدفا ثانويا يمكن تحقيقه نتيجة اتباع معايير
 المراجعة المقبولة .

تتطلب عملية المراجعة الحديثة من المراجعين أن يكونوا قادرين على التعامل
 مع المعلومات المالية غير المحاسبية ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على

فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على

فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على

فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على
 فهم طبيعة الأعمال التجارية التي يعملون فيها ، كما أن المراجعين يجب أن يكونوا قادرين على

REFERENCES

American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Auditing Procedures, **Generally Accepted Auditing Standards**, AICPA, 1954.

———, **Restatement of the Code of Professional Ethics**, AICPA, 1972.

———, **Rules of Conduct and By — Laws, as Amended March 31, 1978**, AICPA, 1978 a.

———, **Commission on Auditors' Responsibilities, Report, Conclusions, and Recommendations**, AICPA, 1978 b.

Firth, Michael, « Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines, » **The Accounting Review** (July 1980), pp. 451 —66.

Goldman, Arieh and Benzion Barlev. « The Auditor — Firm Conflict of Interests : Its implications for independence, » **The Accounting Review** (October 1974), pp. 707—18

Holmes, Arthur W. and David C. Burns, **Auditing Standards and Procedures**, Richard Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1979.

Imheff, Jr., Eugene A., « Employment Effects on Auditor Independence, » **The Accounting Review** (October 1978), pp. 869 — 81.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales, **Ethical Guide Statemnt 1**, ICAEW, 1975.

Lavin, David, «Perceptions of the Independence of the Auditor,»
The Accounting Review (January 1976), pp. 41 — 50.

Mautz, R. K. and Hussein A. Sharaf, **The Philosophy of Auditing**,
American Accounting Association, 1961.

Pany, Kurt and Philip M. J. Reckers, « The Effect of Gifts, Disc-
counts, and Client Size on Perceived Auditor Independence, »
The Accounting Review (January 1980), pp. 50 — 61.

Pomeranz, Felix, « International Auditing Standards, » **The Int-
ernational Journal of Accounting**, Volume 11, No. 1 (Fall 1975),
pp. 1 — 13.

Robertson, Jack C., **Auditing**, Business Publications, Inc.,
Dallas, Texas, 1976.

Securities and Exchange Commission (SEC) Accounting
Series Release No. 126, United States Government Printing Office,
1972.

Sharaf, Hussein A. and R. K. Mautz, « An Operational Concept
of Independence, » **The Journal of Accountancy** (April 1960),
pp. 49 — 54.

Shockley, Randolph A., « Perceptions of Auditors' Independ-
ence : An Empirical Analysis, » **The Accounting Review** (Octobe-
r 1981), pp. 785 — 800.

U. S. Congress, Subcommittee on Reports, Accounting and
Management of the Committee on Government Operations (of
the United States, **The Accounting Establishment**, (Metcalf Report
U. S. Government Printing Office, 1976 a.

U. S. Congress, Subcommittee on Oversight and Investigations of the Committee on Interstate and Foreign Commerce, **Federal Regulation and Regulatory Reform**, (Moss Report), U. S. Government Printing Office. 1976 b.

Watts, R. L. and J. L. Zimmerman, « Auditors and the Determination of Accounting Standards, an Analysis of the Lack of Independence, » Working Paper No. GPB 78 — 6, University of Rochester, September 1978.