

توسيع نطاق الخدمات الاستشارية وأثرها على مكاتب المراجعة في ظل المنافسة

د. محمد أبو عين*
أ. أحمد عبيد**

مقدمة:

تواجه مهنة المراجعة اليوم توقعات عالية من المخاطر من عموم المستفيدين، فلم يعد من المنتظر الحصول على خدمة المراجعة مقتصرًا على مخرجات عمل المراجعة التقليدية لدى كثير من طالبيها، ولذلك نجد أن غالبية مكاتب المراجعة الكبرى في العالم اعتمدت مؤخرًا بشكل ملحوظ على فكرة إعادة التعريف بما تقدمه من خدمات مهنية بحيث يصبح التركيز منصبًا على مخاطر الأعمال التجارية التي يواجهها العملاء وبالتالي المساهمة في تحسين أدائهم.

وقد شهدت مكاتب المراجعة تطوراً ملحوظاً خلال العقد الماضي في أدوارها ووظائفها خاصة بعد تبني هذه المكاتب مفهوماً جديداً يقتضي أن تكون خدمات المحاسبة والمراجعة أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال التي يمارسها العملاء.

ولذلك لم تعد الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة تقتصر على خدمات المراجعة وغيرها من الخدمات المحاسبية بل امتد نطاق هذه الخدمات لتشمل خدمات أخرى مثل خدمات تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المحاسبية

* أستاذ مساعد / قسم المحاسبة

** كلية الاقتصاد والعلوم السياسية

والمالية، خدمات التقييم، الخدمات القانونية، الخدمات الائتمانية، الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والتقنية والبيئية. إن التركيز المعتمد على تقديم تلك الخدمات كان نتيجة مجموعة من العوامل والمؤثرات المترابطة في بيئة مهنة مراجعة الحسابات، حيث تعكس تلك العوامل الظروف والتطورات التي مرت بها المهنة والتحديات والمشاكل التي واجهتها.

ولذلك فالاستثمار في الموارد البشرية وتوجيهها وإدارتها هي العنصر الموجبة للتقدم والتنمية وفي تراكم رأس المال، فالنتائج الإجمالية القومي في مجتمع ما هو محصلة أداء قوى العمل المنتجة في هذا المجتمع، أي قوى العمل القادرة على العمل والراغبة فيه.

مشكلة الدراسة:

مع تزايد حدة التنافس في سوق خدمات المراجعة ظهرت عدة مشاكل أهمها ظاهرة انخفاض الأتعاب، إضافة إلى مشكلة احتكار عدد محدود من المكاتب الكبرى للعمليات الضخمة، وفي ظل هذه الظروف لم يعد بمقدور مكاتب المراجعة الاعتماد فقط على دخل خدمات المراجعة التقليدية.

وهذا ما أشارت إليه إحدى الدراسات¹ بأن سوق مهنة المراجعة في ظل ظروف المنافسة يؤثر ويتأثر بطريقة تحديد الأتعاب فإن من الظواهر المميزة لهذا السوق هو تركيز عرض المهنة في شكل مجموعة من شركات المراجعة الكبرى وفروعها والمرتبطين بها في كافة أرجاء العالم والتي زادت حديثاً بالانتماجات المتتالية حيث انخفض عددها من ثمانية إلى ستة ثم إلى خمسة مكاتب وأصبحت تسيطر على 90% من سوق المهنة وأصبح هذا التركيز محددا رئيسيا لسلوك مكاتب المراجعة في سوق المهنة والذي يؤدي إلى ما يطلق عليه احتكار القوة.

وقد أشارت دراسة أخرى² بأن مجموعة عوامل عرض وتقديم مكاتب المراجعة للخدمات بخلاف خدمة مراجعة الحسابات والتي أكدت فيها هذه الدراسة بأن تقديم تلك الخدمات إلى عميل المراجعة له تأثير محدود على استقلال المراجع. كما إن مقتضيات المنافسة استدعت ضرورة قيام كل مكتب مهني بتمييز نفسه عن باقي المكاتب الأخرى، ومن أهم الأدوات التي استخدمت في سبيل ذلك استحداث وتطوير وتسويق نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية.

ولذلك سعى المحاسبون القانونيين إلى تغيير الهوية التقليدية لمكاتبهم المهنية من خلال توسيع وتنويع ما يقدمونه من خدمات استشارية بجانب خدمات المراجعة وتنويع مصادر الدخل والاستفادة من تقديم خدمات جديدة أكثر ربحية في ظل تزايد الطلب عليها، وكذلك ندرة المكاتب الاستشارية المتخصصة وعدم اشتراط الحصول على ترخيص لمزاومتها.

ولذلك فإن القدرة على تقديم تلك الخدمات يعد اليوم مؤشراً هاماً في تمييز المكاتب الجيدة وبالتالي التأثير بشكل عام على طبيعة وحجم الخدمات المهنية التي تتعاقد المكاتب على تقديمها.

ومن هنا تبرز المشكلة الرئيسية لهذه الدراسة في صورة التساؤل التالي:

ما مدى تأثير توسيع نطاق الخدمات الاستشارية على مكاتب المراجعة في ظل المنافسة؟.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- 1- التعرف على ماهية وأنواع ومعايير الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة وعلاقتها بأنتعاب المراجعة.
 - 2- التعرف على سوق مهنة المراجعة من حيث الطلب والعرض على خدمة المراجعة وحصر أهم العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها الاستشارية.
 - 3- التعرف على أثر تقديم تلك الخدمات على استقلالية مكاتب المراجعة.
- وقد اعتمدت الدراسة على المحاور التالية لتحقيق أهدافها والإجابة عن التساؤل الذي طرحته مشكلة الدراسة:

أولاً: الخدمات الاستشارية ودورها في تفعيل مكاتب المراجعة:

تلعب الخدمات الاستشارية دور مهم في تفعيل مكاتب المراجعة ويكون ذلك من خلال التعرف على الآتي:

1- مفهوم الخدمات الاستشارية:

يشير هذا المفهوم إلى كافة الخدمات الاستشارية الضريبية والمحاسبية والمالية بخلاف خدمة المراجعة والتي يقدمها مكتب المراجعة إلى عملائه.³

2- أنواع الخدمات الاستشارية:

تتمثل الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة في مجموعة الأعمال الآتية:⁴

- 1- الأعمال المحاسبية كإمسك الدفاتر المحاسبية وتشغيل البيانات المالية بالحاسوب.

ب- استشارات ضريبية كإعداد الإقرارات الضريبية وتقديمها إلى مصلحة الضرائب.

ج- استشارات مالية واستثمارية كتقويم المشروعات الاقتصادية ودراسة جدواها الاقتصادية وتقديم المشورة بشأن مصادر التمويل المتاحة.

د- استشارات إدارية كتقديم المشورة بشأن تطوير نظم الرقابة الداخلية ونظم محاسبة التكاليف والمحاسبية الإدارية.

هـ- خدمات أخرى متنوعة مثل البحث والاختيار لتعيين موظفي الإدارة المالية بالشركة وإجراءات الاندماج.

3- المعايير التي تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية:

أنشأ مجمع المحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) لجنة الخدمات الاستشارية الإدارية وذلك لتوفير الدعم الفني وإرشاد القائمين بتلك الخدمات، وقد أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية من خلال مجموعتين من المعايير وهي المعايير العامة، والمعايير الفنية، وتطبق المعايير العامة على التعاقد على الخدمات الاستشارية، وتتكون هذه المعايير للخدمات الاستشارية من الآتي:⁵

أ- القدرة أو التأهيل المهني: فتقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة.

ب- بذل العناية المهنية: فالممارس يجب أن يبذل العناية الواجبة والمقبولة عن تقديم هذه الخدمات.

ج- التخطيط والإشراف الملائم والكافي: فالمهمة يجب أن يتم التخطيط لها بشكل ملائم، والإشراف يجب أن يتم بشكل ملائم وكافي على المساعدين.

د- كفاية البيانات الملائمة: فالممارس يجب أن يجمع قدرأً كافياً من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً.

و- التنبؤات: يجب إن لا يسمح عضو مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي باقتران اسمه بأية توقعات أو تنبؤات بعمليات ستقع في المستقبل.

أما المعايير الفنية فإنها تطبق في حالة التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية وتشمل الآتي:⁶

أ- دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية: فيجب على ممارس المهنة في كافة المراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية، وأن يتقضى القيام بدور الإدارة.

ب- التفاهم والاتفاق مع العميل: يجب أن يحصل الممارس على موافقة شفوية أو مكتوبة من العميل بحيث تتضمن هذه الموافقة طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

ج- منفعة العميل: تعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد بمهمة الخدمات الاستشارية ومن ثم فإن المراجع القانوني يجب عليه أن يحاول تقدير المنفعة المتوقعة أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات.

د- إبلاغ العميل: يجب إبلاغ العميل شفهيأً أو كتابيأً بالمعلومات المتعلقة بنتائج مهمة الخدمات الاستشارية.

4- علاقة أتعاب المراجعة بالخدمات الاستشارية:

فيما يتعلق بالخدمات الاستشارية فقد توصلت كثير من الدراسات إلى أن هناك ارتباطاً معنوياً إيجابياً بين أتعاب المراجعة وما يحصل عليه المراجع مقابل الخدمات الاستشارية التي يؤديها للعميل.⁷

وبالتالي هناك علاقة بين أتعاب الخدمات الاستشارية وأتعاب عملية المراجعة، حيث يوضح (سيميونك) إن تقديم المراجع لخدمة المراجعة في نفس الوقت مع الخدمات الاستشارية ينتج عنه مزيد من المعرفة والتي تؤدي إلى وفر في التكلفة، وقد تحقق الوفورات في التكلفة فائدة للعميل، متمثلة في تخفيض أتعاب المراجعة، أو تعود تلك الفائدة على مكتب المراجعة في شكل زيادة في الأرباح وفي نفس الوقت فإن وفورات التكلفة قد تنعكس في شكل تخفيض لأتعاب المراجعة أو تخفيض في أتعاب الخدمات الاستشارية، ويرجع ذلك إلى المنافسة التي تحيط بتسعير خدمات المراجعة.⁸

ويتوقف الاتجاه الذي ستتجه إليه وفورات التكلفة وما يترتب عليها من فوائد على شكل المنافسة فإذا كانت المنافسة قوية ستتجه تلك الفائدة إلى العميل في شكل تخفيض أتعاب المراجعة أو تخفيض لأتعاب الخدمات الاستشارية. أما إذا كانت المنافسة محدودة فإن ما يترتب من فوائد نتيجة وفر التكلفة سوف تتجه إلى مكتب المراجعة، ونتيجة لذلك فإن العلاقة تكون سالبة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية وخاصة في ظل ظروف المنافسة وتكون علاقة موجبة في ظل عدم وجود منافسة بين مكاتب المراجعة.⁹

ثانياً: اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق الخدمات الاستشارية:

1- تطور سوق المراجعة نحو توسيع نطاق الخدمات الاستشارية:

تؤكد العديد من الدراسات حدوث تغيرات اقتصادية هامة في سوق مهنة مراجعة الحسابات منذ عقد الثمانينات الأمر الذي ألزم مكاتب المراجعة بضرورة مواكبة هذه التغيرات والتأقلم معها من أجل بقائها في سوق المهنة ولمواجهة

ظروف السوق المتغيرة أقيمت تلك المكاتب على تقديم خدمات أخرى بجانب مراجعة الحسابات.

فقد أظهرت دراسة باركس وسمينت (1994) لعينة مكونة من 500 شركة مسجلة في بورصة الأوراق المالية الأسترالية وذلك التحديد مدى ومستوى الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع حيث أشارت النتائج إلى إنه عندما تزداد حدة المنافسة في السوق فإن أحد طرق مكاتب المراجعة للحفاظ على النمو هي زيادة أنواع الخدمات الأخرى، وكما أكدت دراسة ريد وتومز (1992) والهاتفية إلى تقديم رؤية عن التغييرات في نطاق الخدمات الاستشارية التي كانت تقدمها مكاتب المراجعة أثناء عقد الثمانينات وذلك من جانبي العرض والطلب على هذه الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة للوفاء بمتطلبات العملاء والسوق وبالتالي فإن هذه المكاتب لديها حوافز اقتصادية لتقديم تلك الخدمات خاصة في ظل المنافسة المتزايدة والأسعار المنخفضة التي قلت ربحيتها.¹⁰

2- العوامل التي ساعدت مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق الخدمات الاستشارية:

ناقشت العديد من الدراسات مجموعة من المشاكل والتحديات التي تواجه مكاتب المراجعة في سوق المهنة والتي تعد من أهم العوامل التي جعلتها تتخذ من توسيع نطاق خدماتها الاستشارية ومن أهمها تزايد حدة المنافسة في سوق المراجعة، انخفاض الأتعاب المهنية، ظاهرة تغيير المراجعين، التحول من مكتب إلى مكتب آخر، اقتصاديات العمل التي تواجهها مكاتب المراجعة ظاهرة استحواذ مجموعة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، الاندماجات بين مكاتب المراجعة، السعي نحو تحقيق رضا العملاء، القيود السعرية، ربحية العميل.

ويعد نقشي ظاهرة انخفاض أتعاب خدمة مراجعة الحسابات من أهم العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات استشارية سعياً منها في إيجاد مصادر دخل إضافية حيث ناقشت دراسة بتي وغيره (1998) أثر المنافسة المتزايدة في سوق المراجعة وكذلك ظاهرة عروض المراجعة على تغيير المراجعين، حيث تؤكد هذه الدراسة أن ما شهدته نهاية عقد الثمانينيات من الركود ساهم في زيادة كبيرة في مستوى المنافسة في سوق المراجعة الخارجية كما أشارت الدراسة إلى أن الظروف البيئية المتغيرة في سوق المراجعة أثرت على قضايا التسعير، ومن نتائج الدراسة تبين أن أتعاب المراجعة هي السبب الرئيسي في تغيير المراجعين، وتعد اقتصاديات العمل من العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات فمكاتب المراجعة تنتسب للقطاع الخاص الهادف للربح وتتعرض لضغوط اقتصادية تحد من قدرتها على الاستمرار والتوسع، وقد أيدت دراسة أروند (1999) التي تهدف إلى بحث وتحديد ضوابط عرض الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المراجعون لعملاء المراجعة لما لها من إيجابيات والتي من أهمها توفير التكاليف عند تقديم كل من خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية من نفس المراجع.¹¹

عامل آخر ساهم في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع ما تقدمه من خدمات استشارية هو زيادة تركيز السوق واحتكار عدد من مكاتب المراجعة الكبرى على تقديم الخدمات الاستشارية، فقد ناقشت عدد من دراسات هذه الظاهرة حيث أشارت نتائج الدراسة التي قام بها بيرسون (1994) إلى أن مستويات التركيز المرتفعة في السوق تكون مرتبطة بمستويات عالية من المنافسة على الأسعار أي تقلل الأتعاب وتؤيد بيانات الدراسة إلى أن سوق خدمات المراجعة هو سوق تنافسي احتكاري والذي يكون فيه تميز المنتجات محدوداً.

وتعد السمعة الجيدة أحد أهم العوامل المؤثرة على اقتصاديات عمل مكاتب المراجعة لذلك كان على مكاتب المراجعة محاولة تحقيق سمعة جيدة من خلال تمييز الخدمات والجودة والدقة في العمل وغيرها من الطرق لجذب العملاء وإن السمعة الجيدة تكون ناتجة عن جودة عالية وساعات مراجعة أكثر وإن الجودة العالية تتطلب تكاليف عالية.

وبجانب انخفاض الأتعاب والضغط الاقتصادي التي تواجهها المكاتب وتركيز سوق المهنة ومردود السمعة الجيدة للمكتب تعد مسألة تحقيق رضا العملاء من العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها فقد أكدت دراسة بين وآخرون (1997) عن وجود علاقة إيجابية وهامة بين كثير من تطبيقات جودة المراجعة ورضا العملاء وعلاقة سلبية بين تشكك المراجع ورضا العميل.¹²

وكذلك تعد القيود على المنافسة السعرية من ضمن العوامل والمقصود بالقيود هي التي توضع على مناقصات الأتعاب والتي تمنع المنافسة بين المراجعين مثل ذلك ما تقضى به قوانين ولاية فلوريدا بأميركا من أن أي عرض يقدمه أي مراجع للحصول على عمل من أعمال المهنة يجب أن يكون خالياً من أي معلومات على الأتعاب، وتحدد هذه اللوائح على أن إجراءات اختيار العميل للمراجع تبدأ بترتيب المراجعين المتقدمين للعطاء طبقاً للأمر واللوائح بخلاف الأتعاب وبعد ذلك يتم التفاوض مع المراجعين، حيث يتم ترتيبهم تدرجياً ويتم التفاوض معهم مع الأخذ في الحسبان أتعاب المراجعة، والهدف من هذه القيود هو التأكد من اختيار المراجعين يتم على أساس القدرة على جودة الأداء وليس على أتعاب أقل.

وتعتبر ربحية العميل من ضمن هذه العوامل فقد اتجه فكر المراجعة نحو بحث أثر ربحية العميل على أتعاب المراجعة من خلال اهتمامه بالمخاطر التي

تحيط بالعمل على عملية تحديد الأتعاب وقد افترض أتريدي (1990) إن عملاء المراجعة ذوي الحالة المالية الجيدة سوف يحصل منهم المراجع على عوائد اقتصادية عالية في المستقبل ولهذا فإن العميل الذي تشير قوائمته المالية السابقة إلى وجود أرباح فإنه يحصل من المراجع الجديد على خصم في السنة الأولى للتعاقد على عملية المراجعة وقد خلصت دراسة تورين إلى أن تحقيق العميل لخسائر سابقة سوف يقلل من منح الخصم أثناء التعاقد.¹³

مما يعني إن تحقيق العميل لأرباح تؤدي بالمراجع إلى تخفيض الأتعاب وخاصة في السنة الأولى وذلك من أجل الفوز بالعمل وتحقيق منافع اقتصادية منه في السنوات التالية مثل تقديم الخدمات الاستشارية.

3- الآثار الناجمة عن عمليات التوسع في تقديم الخدمات الاستشارية:

يعود الدافع الأساسي وراء دخول مكاتب المراجعة مجال المنافسة على تقديم الخدمات الاستشارية إلى ما يشهده مجال المنافسة على تقديم خدمة مراجعة الحسابات من ظواهر غير سليمة يأتي في مقدمتها انخفاض الأتعاب المهنية واحتكار المكاتب الكبرى لعقود عمليات الشركات الكبرى وخدمات لتنوع عمليات الاستشارات وارتفاع مستوى تعقيدها فضلاً عن عدم اشتراط ارتباط مهامها بالنواحي المحاسبية لما لها من أثر مباشر على مستويات الحرية في إصدار الأحكام والتقييمات المهنية وذلك لأن العمليات الاستشارية غالباً ما تقتصر إلى وجود دليل تفصيلي وشامل يحكم تسلسل المهام والإجراءات.¹⁴

ثالثاً: علاقة الخدمات الاستشارية باستقلالية مكاتب المراجعة:

ترتبط هذه العلاقة في الآتي:

1- مفهوم استقلالية مكاتب المراجعة:

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية مكاتب المراجعة أو المراجع الخارجي ولكن يمكن التمييز بين مفهومين لهذه الاستقلالية: ¹⁵

المفهوم الأول: الاستقلال العقلي (الذهني): وهي الحالة العقلية التي تتيح للمراجع تقديم رأي بدون أن يتأثر بما يضعف حكمه المهني وتتيح له بأن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والنشكك المهني.

المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري: والذي يقضي بأن يتجنب المراجع أو مكتب المراجعة الحقائق والظروف المهمة التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاليته من وجهة نظر الغير وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته لدى إيداء الرأي حول البيانات المالية.

2- العوامل المؤثرة على استقلالية مكاتب المراجعة:

هناك عدد من العوامل التي تؤثر على استقلالية مكاتب المراجع تتمثل في

الآتي:

أ- المصالح المادية والمالية لمكاتب المراجعة: فمن المصالح المادية التي يجب أن ينأى عنها مكتب المراجعة خلال أداءه لعملية المراجعة:

- امتلاك بشكل مباشر أو غير مباشر حصة جوهريّة من رأس مال الشركة محل المراجعة.

- المشاركة في أعمال تجارية مع الشركة محل المراجعة أو مع أحد رجال الإدارة أو المساهمين فيها.

- الإقراض أو الاقتراض من الشركة محل المراجعة.

أما المصالح المالية التي يجب على مكتب المراجعة تجنبها خلال الفترة المالية محل المراجعة:

- الارتباط بالشركة محل المراجعة باعتباره مروجاً لنشاطها أو عضو في مجلس إدارتها.

- الانضمام لعضوية المجلس إدارة صندوق المعاشات التابع للشركة محل المراجعة كما تشمل المصالح المالية للمراجع أيضاً مسألة تحديد الأتعاب.¹⁶

ب- تقديم الخدمات الأخرى: ينبغي ألا تشمل الخدمات التي يقدمها المراجع للعميل على أية مهمات إدارية أو اتخاذ قرارات إدارية نيابة عن العميل، أي على المراجع أن يكون حريصاً على عدم الخروج من مجال الاستشارات والدخول في اتخاذ القرارات.¹⁷

ج- العلاقات الشخصية والعائلية: إن العلاقات الشخصية والعائلية قد تؤثر في مبدأ الاستقلالية ولذلك ينبغي ألا يكون للمراجع أية علاقة شخصية تربط بينه وبين العميل صاحب المنشأة محل المراجعة.

د- الأتعاب: عندما تمثل الأتعاب المقبوضة من عميل ما نسبة كبيرة من إجمالي أتعاب المراجع أو من المنشأة ككل فإن الاعتماد على ذلك العميل سيكون في موضع فحص ومن الممكن أن تثار الشكوك فيما يتعلق باستقلالية المراجع.

هـ- الأتعاب المشروطة: يجب ألا تقدم الخدمات الاستشارية للعميل حسب اتفاق أو ترتيب لا تحسب فيه الأتعاب ما لم تظهر نتيجة محددة أو تكون الأتعاب فيه مشروطة بنتائج هذه الخدمات.

و- التعامل طويل المدى لكبار الموظفين مع عملاء المراجعة: أن استمرار مكتب المراجعة في تقديم خدماته لأحد عملائه لفترة طويلة من الزمن يشكل تهديداً لمبدأ الاستقلالية وعلى مكتب المراجعة أن يتخذ خطوات لضمان المحافظة على مبدأ الموضوعية والاستقلالية في عملية المراجعة.

3- آثار تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة على استقلالية مكاتب المراجعة:

تعد مسألة استقلالية مكاتب المراجعة من أهم الجوانب التي أثارت قلق منظمي المهنة خاصة بعد تزايد اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق الخدمات الاستشارية وظهرت العديد من البحوث والدراسات منها ما يؤيد تأثر استقلالية مكاتب المراجعة ومنها ما يعارض والبعض الآخر حاول تقديم الاقتراحات.

ففي المملكة العربية السعودية حاول يماني إلقاء الضوء على بعض المشكلات التي تتعرض لها مهنة المراجعة وتقديم بعض الاقتراحات لها وذلك من خلال دراسة تهدف إلى استطلاع آراء المراجعين والمقرضين ومحليي الاستثمار في أثر أربعة عوامل على استقلال المراجع الخارجي تمثلت في مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة، الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل، دور الإدارة في اختيار المراجع، حجم مكتب المراجعة، وقد أوضحت نتائج الدراسة إن دور إدارة الشركة في اختيار المراجع يعد أكثر العوامل خطورة على استقلال المراجع كما أن ارتفاع المنافسة يشكل أيضاً خطراً على استقلال المراجع سواء كان المكتب الذي ينتمي إليه صغيراً أو كبيراً.¹⁸

أما بالنسبة لحجم مكتب المراجعة فقد كان هناك إجماع في الآراء على إن مكاتب المراجعة الصغيرة أكثر عرضة لفقد استقلالها من المكاتب الكبيرة.

4- الآراء المعارضة والمؤيدة لتقديم الخدمات الاستشارية:

أ: الآراء المعارضة لتقديم الخدمات الاستشارية: تؤكد النقاط التالية آراء المعارضين لتقديم الخدمات الاستشارية:

- 1- يصبح المراجع أو مكتب المراجعة الذي يقوم بتقديم الخدمات الاستشارية لإدارة المنشأة محل المراجعة في الواقع في موقف المدافع عن إدارة هذه المنشأة مما يصعب معه المحافظة على استقلاليته.
 - 2- قد يربط مكتب المراجعة بين النجاح الذي تحققه إدارة المنشأة الذي يتولى تقديم الخدمات الاستشارية لها وبين موقفه كونه مستشاراً ناجحاً مما يخلق له مصالح مالية تهدد استقلاليته.
 - 3- قد يتحول مكتب المراجعة بصفته مستشاراً إدارياً إلى متخذ القرار الأمر الذي يصعب معه المحافظة على استقلاليته.
 - 4- قد يصبح مكتب المراجعة أثناء تقديم الخدمات الاستشارية علاقة وطيدة مع إدارة المنشأة الأمر الذي يكون له نتائج ضارة على استقلالية.
- ب: الآراء المؤيدة لتقديم الخدمات الاستشارية: تؤكد النقاط التالية آراء المؤيدين لتقديم الخدمات الاستشارية:¹⁹
- 1- يحتوي مكتب المراجعة على أفراد مهنيون ذوي خلق وأمانة، وإذا أصبحت استقلاليتهم محلاً للشك فإنهم ينسحبون من تقديم الخدمات الاستشارية.
 - 2- تعد استقلالية المراجعين أو مكاتب المراجعة السبب الرئيسي لوجودهم ولأنهم مسؤولون أمام جميع الأطراف التي تعتمد على أرائهم.
 - 3- يعد دور مكاتب المراجعة في أداء الخدمات الاستشارية دور الناصح لذلك فإن مكاتب المراجعة ليسو متخذي القرار ولن تتعرض استقلاليتهم للخطر.
 - 4- إن الشك في التأثير على استقلالية مكاتب المراجعة يبقى مجرد شك ولم يصل إلى حد المنع من الجمع بين الخدمات الاستشارية وخدمات المراجعة.
 - 5- إن أداء الخدمات الاستشارية يدعم ويزيد من مكانة مكاتب المراجعة عند العملاء لأنهم المستفيدين بشكل مباشر منها.

الخلاصة والنتائج:

حاولت هذه الدراسة التعرف على نطاق الخدمات الاستشارية ومدى نجاح مكاتب المراجعة في الاستحواذ على نطاق واسع من الخدمات المهنية وكذلك الدوافع والأسباب التي جعلت مكاتب المراجعة تلجأ إلى توسيع نطاق خدماتها المهنية الأخرى لتشمل الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، وكما حاولت أيضا مناقشة علاقة تقديم تلك الخدمات على استقلالية مكاتب المراجعة.

- حيث قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور تضمن المحور الأول على الخدمات الاستشارية ونورها في تفعيل مكاتب المراجعة وتناول المحور الثاني اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها الاستشارية بينما أُنشئ المحور الثالث على علاقة تقديم تلك الخدمات على استقلالية مكاتب المراجعة ومن خلال مناقشة تلك المحاور التي تحقق أهداف هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:
- 1- إن ظروف المحيط المهني وما يشهده من مشاكل وتحديات قد ساهم في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع خدماتها الاستشارية ونجاحها في الاستحواذ على تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية الأخرى.
 - 2- إن زيادة الحاجة إلى الخدمات المهنية الأخرى وارتفاع مستوى الطلب عليها ساهم في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية.
 - 3- إن تقديم خدمات مهنية أخرى لعملاء مراجعة الحسابات قد يقلل التكاليف الكلية ويزيد من المنافسة الفنية ولا يؤثر على استقلال المراجع وجودته.
 - 4- إن التوسع في تقديم تلك الخدمات المهنية وذلك من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية وتقديمها للعملاء سيؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة

وخاصة في ظل ظروف المنافسة على أمل أن ذلك التخفيض سوف يتم تعويضه عن طريق أتعاب الخدمات الاستشارية.

الهوامش:

1. عارف عبد الله عبد الكريم، أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير الأتعاب، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الثاني، 2003، ص 2.
2. فوزية حامد الجفري، وحسام العنقري، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد واحد وعشرون، العدد الثاني، 2007، ص 220.
3. عارف عبد الله عبد الكريم، أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير الأتعاب، المجلة العلمية، جامعة طنطا، 2003، ص 39.
4. محمد الأمين أبو حجر، استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر الطرف الثالث، رسالة ماجستير غير منشورة أكاديمية الدراسات العليا، بغازي، 2008.
5. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2009، ص 38-41.
6. محمد مفلح الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التحقيق الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008، ص 36-37.
7. أحمد اسباعي قطب، خالد ناصر الخاطر، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، 2004، ص 168.
8. عارف عبد الله عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 41-42.

9. المرجع السابق.
10. فوزية حامد الجفري، وحسام العنقري، مرجع سبق ذكره، ص 226-227.
11. المرجع السابق، ص 229-237.
12. المرجع السابق، ص 229-237.
13. عارف عبد الله عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 29-39.
14. حسام بن عبد المحسن العنقري، توسيع نطاق الخدمات المهنية وأثره على مثالب المراجعة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، 2003، ص 135-137.
15. محمد مفلح الجعافرة، مرجع سبق ذكره، ص 33.
16. محمد الأمين أبو حجر، مرجع سبق ذكره، ص 24-38.
17. حسين أحمد دحنوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، عمان، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، 2009، ص 91-94.
18. فوزية حامد الجفري، حسام العنوي، مرجع سبق ذكره، ص 247-248.
19. عبد الحكيم عبد الحميد لمعيطر، الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، بنغازي، 2007، ص 35-36.

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب:

1. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2009.
2. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، عمان، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، 2009.

ثانياً: الدوريات:

- 1- أحمد إسباغى قطب وخالد ناصر الخاطر، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2004.
- 2- حسام بن عبد المحسن العنقري، توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثارها على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد السابع عشر، العدد الثاني، 2003.
- 3- عارف عبد الله عبد الكريم، أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عن تقدير الأتعاب، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الثاني، 2003.
- 4- فوزية حامد الجفري وحسام العنقري، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، 2007.

ثانياً: الرسائل العلمية:

- 1- عبد الحكيم عبد الحميد إمعيطر، الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، بنغازي، 2007.
- 2- محمد الأمين أبوحجر، استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر الطرف الثالث، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، بنغازي، 2008.
- 3- محمد مفلح الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، كلية العلوم الإدارية والمالية، 2008 .