التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي بين المعارضة والتأييد من منظور بعض التجارب الدولية

د. صالح حميداتو

جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر

Salah.hamidatou@gmail.com

The mandatory Change of the External Auditor between Opposition and the Support from the perspective of some of international experiences

Dr. Salah Hamidtou

El oued University / Algeria

Received: 2017 Accepted: 2017 Published: 2017

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التطرق لموضوع التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات، من خلال مناقشة الآراء المؤيدة لهذا التغيير وتلك التي تعارض ذلك مع تقديم مبررات هذه المواقف.

تضمنت هذه الدراسة معرفة ماهية التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات، وكذا عهدة محافظ الحسابات، والعوامل التي تؤثر على تغييره المرتبطة بالشركة موضوع المراجعة، والعوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، علاوة على عوامل التغيير المرتبطة بمكتب المراجعة. كما تم التطرق إلى تغيير مراجع الحسابات من منظور بعض التجارب الدولية.

الكلمات المفتاحية: مراجع الحسابات، التغيير الإلزامي للمراجع، عهدة مراجع الحسابات.

رموز jel: G11, G14.

Abstract:

This study aimed to address the issue of mandatory changes in the accounts governor. By discussing the opinions that supporting this change and those that oppose it, while providing justification for these positions.

This study includes knowledge of the mandatory change of auditor, the mandate of the accounts governor, the factors affecting its change related to the company that is under review, the factors related to the application of audit standards and codes of professional conduct. As well as the change factors associated with the audit office. The change in the auditor was also addressed from the perspective of some international experiences.

Keywords*: Auditor, Mandatory change of auditor, Mandate of auditor.*

(JEL) Classification: *G11, G14.*

مقدمة:

بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم، وما صاحبها من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام1997، وأزمة شركة Enron في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وكذلك أزمة شركة Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002، أين تحمل المحاسبون القانونيون جزءًا كبيرا من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية والالتزام بآداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة[1]، كثر الحديث في الولايات المتحدة وغيرها في دول العالم حول ضرورة إلزام الشركات المساهمة بتطبيق التغيير الإلزامي* للمراجع الخارجي كل فترة محددة وذلك لتعزيز موضوعيتهم واستقلالهم، وهو الأمر الذي لقي إهتماما دوليا على المستوى الدول العربية والأجنبية[2].

1 – ماهية التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي

سنتطرق بداية إلى مفهوم التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات، وكذا عهدة المراجع وسياسة التغيير الإلزامي من منظور بعض الدول.

1–1 عهدة مراجع الحسابات الخارجي

يقصد بمفهوم العهدة لغة واصطلاحا ما يلي:[3]

لغة: حسب معجم المعاني الجامع فجمعها عُهُدَات وعُهْدَات وعُهَدْ وهي تعني ما يوكل حفظه من أشياء إلى المسؤول: عهدة موظف، ونقول في عهدته: تحت مسؤوليته، في رعايته، كما تعني العهدة: كتاب المحالفة والمبايعة، أما العهدة في البيع فهي ضمان صحة البيع وسلامة المبيع، وتعني أيضا ضمان صحة الخبر فنقول عهدة الخبر على راويه.

اصطلاحا: تحدد عهدة مراجع الحسابات في الجزائر بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث لا يمكن تعيين نفس مراجع الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات

الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة مراجع الحسابات[4].

1–2 مفهوم التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي

عُرف تغيير المراجع بأنه "اتخاذ الجمعية العمومية للشركة قرار بإنهاء العلاقة مع المراجع الحالي، واختيار مراجعا آخرا للتعاقد معه، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم، وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة والتزامه بشروط التعاقد ويكون قرار تغيير المراجع إما إلزامي وذلك بسبب وجود لوائح تلزم تغيير المراجعين، حيث تقوم العديد من الدول والهيئات المحلية بوضع قوانين ولوائح تلزم تغيير شركة المراجعة أو الشريك المسؤول عن عملية المراجعة، أو اختياري حيث يكون باختيار احد طرفي عملية المراجعة وذلك إما بإقالة المراجع الخارجي من قبل الشركة محل المراجعة، أو أن يقدم المراجع استقالته"[5].

كما أوضح قانون التدوير التابع لهيئة سوق رأس المال الأمريكية أن "التغيير الإلزامي للمراجع هو عبارة عن تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالمراجعة والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في المراجعة".

كما عرفه قانون *Sarbanes Oxley بأنه "فترة محددة من السنوات التي تقضيها شركة المراجعة في العمل لدى العميل ما قبل تركها لمدة معينة –فترة تهدئة– ومن ثم الرجوع لمراجعة حسابات هذه الشركة"[6].

إذن مما سبق يمكن تعريف التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي هو الفترة أو العهدة التي يحددها القانون للمراجع الخارجي في الشركة موضوع المراجعة للقيام بمهامه وعند انتهائها لا يُسمح له بمراجعتها إلا بعد مضي فترة الراحة أو التهدئة **.

1-3 تغيير مراجع الحسابات الخارجي من منظور تجارب الدولية

- في عام 1939 ظهر أول اقتراح بإلزام الشركات بتغيير مراجعيها بسبب التلاعب الذي حدث في حسابات شركة Mckesson & Robbins الذي مثل فشلا كبيرًا لمهنة المراجعة في ذلك الوقت وهو ما دعى هيئة بورصة الأوراق المالية (SEC)* إلى اختبار زيادة احتمال تغيير شركات المراجعة حتى يكون هناك نظرة متجددة تجاه إجراءات وسياسات المراجعة[7].
- في الولايات المتحدة الأمريكية جاء في القسم رقم 203 لقانون Sarbanes Oxley الصادر عام 2002، بضرورة تغيير المراجع الخارجي الذي يقوم بعملية المراجعة لإحدى الشركات محل المراجعة، وذلك بعد مرور خمس سنوات، كما قرر القسم رقم 207 لنفس القانون، على ضرورة تغيير شركة –مكتب– المراجعة الخارجية، بعد مرور سبع سنوات من تاريخ بداية تقديم خدمة المراجعة الخارجية لنفس شركة الأعمال محل المراجعة[8].
- وفي ألمانيا ألزم القانون التجاري الألماني (الجزء 319 الفقرة الثالثة) بضرورة تغيير الشركاء المسؤولين عن المراجعة كل سبع سنوات، أما في اسبانيا فقد تم إصدار قانون في العام 1988 يلزم بضرورة تغيير شركات المراجعة بعد فترة أقصاها تسعة سنوات مع منع شركات المراجعة من أن تتعاقد مرة أخرى مع نفس العميل قبل مرور ثلاثة سنوات على الأقل، وفي العام 1995 تم إصدار قانون آخر من خلاله تم إلغاء الالتزام بتغيير شركات المراجعة، وفي هولندا لا يوجد هناك لوائح تلزم تغيير مكتب المراجعة على الرغم من توصية العديد من الدراسات بتطبيق إلزامية التغيير خاصة بعد الأزمة المالية العالمية[9].
- وفي الصين صدر قانون في هذا الشأن حيث دخل حيز التنفيذ نهاية عام 2003، يحظر على المراجع الحسابات للشركات المدرجة في البورصة بمراجعة الحسابات لنفس العميل أكثر من خمس سنوات متتالية بحيث تكون فترة التهدئة مدتها سنتان على الأقل.
- أما بريطانيا، فقد أسست الحكومة المجموعة المنسقة لأعمال المراجعة والمحاسبة(CGAA)*، وقد أوصت (CGAA) في يناير 2003 بضرورة تغيير الشريك الرئيسي في عملية المراجعة كل خمس سنوات، ولكن التغيير الدوري لشركات المراجعة لا يعد خطوة ضرورية. وفي استراليا، طالب قانون الشركات الصادر عام2001 بتغيير الأفراد الذين يلعبون دورا مهما في عملية المراجعة كل خمس سنوات[10].
- ولقد انفردت الأمم المتحدة وبرنامج الأغذية العالمي وحدهما حتى الآن، في نطاق منظومة الأمم المتحدة، بتطبيق تقييد على مدة منصب المراجع الخارجي لديهما. والجمعية العامة للأمم المتحدة أدخلت بموجب القرار 248/55 بتاريخ 2001/4/12 حدا مدته ست سنوات متتالية لكل من الأعضاء الثلاثة في مجلس المراجعين لأمم المتحدة[11]، وتتراوح عموما فترة الانتداب بين عامين في بعض المنظمات

(الوكالة الدولية للطاقة الذرية واليونيدو) وست سنوات في منظمات أخرى (برنامج الأغذية العالمي والمنظمة العالمية للملكية الفكرية) وفي بضعة حالات يجوز تجديد فترة الانتداب مرة واحدة (منظمة الطيران المدني الدولي والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية). وفي الأمم المتحدة، لا تجوز إعادة تعيين عضو بمجلس مراجعي الحسابات إلا بعد انقطاعه عن العضوية لمدة تعادل فترة ولاية واحدة[12].

لقد تفاوتت سياسة بعض الدول حول تغيير المراجع الخارجي، فهناك من تبنى التغيير الإلزامي لشركات المراجعة، وهناك من تبنى التغيير الإلزامي للشريك المسؤول عن عملية المراجعة دون تغيير شركة المراجعة، وفيما يلي جدول يوضح واقع تغيير المراجع في بعض الدول الأجنبية من خلال إلزامية التغيير لشركات المراجعة وشريك المراجعة*.

الجدول رقم01: تغيير المراجع في الدول الأجنبية

الرقم	الدولة	لوائح تغيير شركة المراجعة	لوائح تغيير شريك المراجعة
1	فرنسا	لا يوجد	شركات الائتمان والتأمين المدرجة في البورصة(6) سنوات
2	ألمانيا	لا يوجد	(7) سنوات
3	ايطاليا	للشركات المدرجة في البوصة والهيئات ذات المصالح العامة (9) سنوات	لا يوجد
4	الدنمارك	لا يوجد	(7)سنوات
5	كرواتيا	لقطاع البنوك 7 سنوات أما لشركات التأمين والتأجير (4)سنوات	لا يوجد
6	قبرص	لا يوجد	(7)سنوات
7	اليونان	لا يوجد(إلغاء القانون في العام 1994)	(7) سنوات
8	أيسلندا	للمؤسسات المالية وشركات التأمين(5) سنوات	لا يوجد
9	فنلندا	لا يوجد	(7)سنوات
10	مالطا	لا يوجد	(7)سنوات
11	هولندا	لا يوجد	(7)سنوات
12	انجلترا	لا يوجد	للشركات المدرجة (5) سنوات
13	أوكرانيا	للبنوك المحلية (7) سنوات/للبنوك الدولية (5) سنوات	نعم يوجد
14	تركيا	لا يوجد(إلغاء القانون في العام2011)	نعم يوجد
15	اسبانيا	لا يوجد(إلغاء القانون في العام1995)	(7)سنوات
16	البرازيل	للشركات المدرجة في البورصة(باستثناء المصارف) (5)سنوات للشركات التي تخضع للجنة مراجعة قانونية (10) سنوات	لا يوجد
17	استراليا	لا يوجد	بدأت منذ عام(2001)
18	الصين	للجهات المملوكة للدولة و للمؤسسات المالية (5)سنوات	نعم يوجد

19	الهند	للبنوك ولشركات التأمين (4)سنوات شركات القطاع العام (4)أو(5) سنوات	إلزامية تغيير شريك المراجعة و(50%) من فريق المراجعة
20	اليابان	لا يوجد	لا يوجد
21	اندونيسيا	للبنك المركزي (5) سنوات للشركات العامة والخاصة (6) سنوات	لا يوجد

Source: Ewelt-Knauer, Corinna, Anna Gold, and Christiane Pott. "What do we know about mandatory audit firm rotation." Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS), Edinburgh,2012. Available at: icas. org. uk/MAFR, pdf (accessed 10/03/2017)

- كما قامت المملكة العربية السعودية بدعم مهنة المراجعة بتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، من خلال القرار الوزاري رقم 903 الذي يلزم الشركات المساهمة بتغيير مكتب المراجعة كل ثلاثة سنوات ويمكن أن يستمر سنتين إضافيتين إذا دخل معه مكتب آخر كشريك، أي يكون هناك مكتبين للمراجعة في السنتين الرابعة والخامسة[13]، وفي 2008 صدر قرار وزاري رقم(266/ق) معدل للقرار السابق حيث نص بأنه يجب ألا تزيد مدة المراجعة لشركات المساهمة عن خمس سنوات متصلة، ويجب أن يتم انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها من قبل نفس مكتب المراجعة[14].
- أما في مصر تم إنشاء الهيئة العامة للرقابة المالية بموجب القانون رقم 10 لعام 2009، لتقوم بالعديد من المهام[15]، منها ما جاء في القسم السابع تحت عنوان (قواعد حوكمة الشركات) الذي يؤكد على ضرورة تعيين مراجع خارجي من بين المقيدين بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية، يجدد له سنوياً بحد أقصى(6) سنوات، على أن يتم تغييره بعد ذلك، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاثة سنوات، ويجوز للهيئة شطب المراجع الخارجي من سجل المراجعين الخارجيين بالهيئة[16].
- وفي فلسطين، لا يوجد حتى الآن إلزام بضرورة التغيير الدوري لشركات المراجعة أو الشركاء المسؤولين عن عملية المراجعة، حيث تقوم غالبية شركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة باختيار المراجع الخارجي ضمن جمعيتها العمومية، ويستمر هذا المراجع في أداء مهامه لفترة طويلة دون وجود حد أقصى لذلك[17].

ويبين الجدول التالي واقع تغيير المراجع في الدول العربية، حسب اللوائح الملزمة لتغيير الشريك المسؤول عن عملية المراجعة أو شركة المراجعة:

الجدول رقم 02: تغيير المراجع في الدول العربية

الرقم	الدولة	لوائح تغيير شركة المراجعة	لوائح تغيير شريك المراجعة
1	السعودية	جميع الشركات المساهمة فيما عدا البنوك والهيئات ذات المصالح العامة(5) سنوات أما بالنسبة للبنوك بناء على طلب من البنك المركزي	نعم يوجد
2	البحرين	لا يوجد	للمؤسسة المالية(5)سنوات
3	سلطنة عمان	للشركات المدرجة في البورصة والشركات التي تسيطر عليها الحكومة والشركات المساهمة الخاصة (4) سنوات	لا يوجد
4	قطر	للبنوك و الشركات المساهمة سواء كانت مدرجة في البورصة أم لا (5) سنوات (موصى بثلاثة سنوات)	لا يوجد

5	المغرب	لا يوجد	للبنوك(6) سنوات و للشركات المدرجة(12)سنة
6	اليمن	لا يوجد	لا يوجد

La Source: Ewelt-Knauer, Corinna, Anna Gold, and Christiane Pott,**Op.Cit**

2- عوامل تغيير مراجع الحسابات الخارجي

إن تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الشركات قد يكون اختياريا أو إجباريا، فالتغيير يكون اختياريا حيث يمكن لمراجع الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة[18]، وقد يكون التغيير إجباريا يفرض على المراجع من قبل إدارة الشركة أو الهيئة العامة للمساهمين، وفي هذا السياق يمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات منها:

2-1 عوامل تغيير مراجع الحسابات المرتبطة بالشركة موضوع المراجعة

هي العوامل التي تعتبر فيها الشركة أو إدارتها المحرك الأساسي وهي الطرف المسبب في عملية تغيير المراجع الخارجي و من هذه العوامل ما يأتي:

2-1-1 تغيير إدارة الشركة: يعتبر تغيير الإدارة العليا إشارة واضحة للأطراف المهتمة بأن الشركة جادة في محاولات التطوير، مما يؤدي إلى تحسن في صورة الشركة وتحديد الثقة فيها وزيادة دعم الملاك لها، هذا الأمر قد يدفع الإدارة الجديدة إلى القيام ببعض التغييرات حتى تشعر الأطراف المهتمة بجديتها وقدرتها على تحمل مسؤولية تحسين الأداء، ومن ضمن تلك التغييرات تغيير المراجع الحالي وذلك لعدة اعتبارات:

أ-عدم رضا الإدارة الجديدة عن تكاليف خدمات المراجعة الحالية.

ب-العلاقة الحميمة بين المراجع الحالي والإدارة السابقة.

ت-حدوث تغيير في التنظيم الداخلي والمالي والمحاسبي للشركة محل المراجعة، لذلك ترى الإدارة الجديدة ضرورة أن يلازم ذلك تغيير في المراجع الحالي.

2-1-2 نمو حجم الشركة محل المراجعة: إن نمو حجم الشركة محل المراجعة سيصاحبها الزيادة في الاتجاه نحو الفصل بين الملكية والإدارة، وبالتالي سيزيد الطلب على تعزيز استقلالية المراجعة، وذلك لتخفيض تكاليف الوكالة كنتيجة لنمو حجم الشركة، كما أن نمو حجم الشركات يتطلب ساعات مراجعة أكثر وجهداً كبيرًا في تنفيذ إجراءات المراجعة لتجميع أدلة الإثبات والتحقق من العمليات المعقدة. إذن نمو حجم الشركة محل المراجعة من بين المتغيرات الأكثر أهمية والمؤدية إلى تغيير المراجع الخارجي بسبب تعقد أنشطتها بدرجة تفوق إمكانيات المراجع الحالي.

2- 1-3 التعثر في الوضع المالي للشركة محل المراجعة: وفي هذه الحالة لا تكون للشركة القدرة على سداد أتعاب مكتب المراجعة، مما سيؤدي إلى نشوب خلاف بين الطرفين قد يؤدي إلى احتمال تغيير مكتب المراجعة، فقد توصلت دراسة Schwartz & Menon

عام 1985 أجريت على 122 شركة مفلسة مع مجموعة مناظرة غير مفلسة إلى أن الشركات المتعثرة ماليا لديها ميولا واضحا لتغيير المراجع بدرجة اكبر مما لدى الشركات غير المتعثرة ماليا، ويكمن تفسير ذلك بأن مديري الشركات المتعثرة ماليا يهدفون إلى عدم إظهار أو تجنب المعلومات السلبية، وإذا لم يتجاوب المراجع القانوني معهم في ذلك فإنه في الغالب يتم تغييره.

2-1-4 ضعف أو عدم وجود لجان المراجعة : حيث يتم اختيار لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة، ومهمتها مساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه الرقابية، كما تلعب دورا مهما في تعزيز استقلالية المراجع، وتخفيف الضغوط التي تمارسها الإدارة عليه، خاصة في الأمور التي تتعلق بالمعايير المهنية والواجب تطبيقها، والتي تكون موضوع خلاف مع الإدارة كما لديها صلاحية ترشيح المراجع الذي سيتم تعيينه ومناقشة اقتراح تغييره[19].

2-1-5 سياسة التغيير المنتظم للمراجعين الخارجيين: إن تغيير المراجع قد يتم بسبب الخلافات بين المراجع الخارجي وبين الشركة محل المراجعة أو قد يتم فرضه من خلال لوائح وسياسات تصدرها الدولة، أو قد يتم فرضها من خلال سياسات داخلية للشركة محل المراجعة حيث ترغب الهيئة العامة للمساهمين للشركات المساهمة بتعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحسين جودة عملية المراجعة وذلك من خلال فرض عمر زمني لعملية المراجعة فيها. فيمكن للمراجع الجديد أن يوضح بعض نقاط الضعف والقصور في الإدارة، والتي غابت عن المراجع السابق مما يعزز من تطبيق قواعد الرقابة ومبادئ الحوكمة.

2-1-6 رغبة الشركة في كسب الثقة: مع اقتراب موعد إصدار الشركات أسهم أو سندات جديدة أو رغبتها في الحصول على اقتراض، فإنها تقوم بالتحول من مكاتب المراجعة الصغيرة إلى مكاتب مراجعة الكبيرة، فالشائع هو أن استخدام مكتب مراجعة معروف على النطاق القومي سوف يؤدي إلى زيادة سعر إصدار الأوراق المالية أي أن الشهرة والسمعة الطيبة لمكتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ثقة الممولين الجدد، وهذا يؤدي إلى إقبال على شراء أسهم الشركة في أول إصدار لها بسعر مرتفع نسبياً.

2-1-7 العلاقة الشخصية بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي: بالرغم من أن أغلب التشريعات في دول العالم أعطت الحق في تعيين وعزل المراجع الخارجي بيد الهيئة العامة للمساهمين إلا أنه في الواقع العملي فإن الإدارة هي التي تقوم بذلك، حيث أكدت أغلب الدراسات والتي أجريت في الدول النامية بأن تعيين المراجع يتم بناءا على اقتراح من إدارة الشركة، ويندر ألا توافق الجمعية العامة العادية على مثل هذا الاقتراح، كما أن إدارات بعض الشركات تقوم بتعيين المراجع بناءا على العلاقات الاجتماعية التي تربطها به حتى تستطيع أن تملي رغباتها عليه، وبالتالي تضمن عدم قيام المراجع بالتحفظ في رأيه على القوائم المالية التي تعدها.

2-1-8 اندماج الشركات محل المراجعة: وقد يؤدي اندماج الشركات محل المراجعة إلى الكثير من المشاكل المحاسبية خاصة المتعلقة بتقويم الأصول، وهو ما يستلزم توافر خبرات وإمكانيات معينة في المراجع الخارجي من المحتمل أن تكون غير متوافرة لدى المراجع الحالي للشركة الدامجة، وبالتالي يكون ذلك سبباً في تغييره[20].

2-2 عوامل تغيير مراجع الحسابات المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني

وهي العوامل المرتبطة بالتطبيق العملي لعملية المراجعة، والقائم بهذه المهمة وهو المراجع الخارجي وأنها ترتبط بالمعايير الواجب على المراجعين إتباعها في أداءهم لعملهم المهني، ومن هذه العوامل ما يلي:

2-2-1 نطاق وإجراءات عمل المراجع: لقد أعطى قانون رقم 10-01 لسنة 2010 الصلاحيات الكاملة للمراجع بأن يطلب ويطلع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية وعلى كافة الوثائق والكتابات التابعة للشركة[21]، في حين قد تتدخل بعض إدارات الشركات في تحديد نطاق عمل المراجع أو في إجراءات العمل التي يضعها لنفسه ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها، فالمراجع يعمل للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة في إجراءات الفحص التي يراها مناسبة لإنجاح عمله وبالتالي فإن هذا التدخل قد يفقد حياده ويكون سببا في تغييره بمراجع آخر.

2-2-2 طرق العرض والإفصاح المحاسبي: تحاول إدارات الشركات إخفاء بعض البيانات المالية أو التلاعب بطريقة عرضها والإفصاح عنها، بهدف خداع قارئ هذه البيانات في سبيل تحسين صورة الشركة ووضعها المالي، وإذا لم يقتنع المراجع الخارجي والمكلف من قبل الهيئة العامة للمساهمين بأساليب الإدارة في العرض والإفصاح المحاسبي عليه أن يبين رأيه بصراحة في هذه الأساليب، وأن يذكر ويوضح أساليب العرض المناسبة وأن يذكر ذلك في تقريره، وهذا قد تؤدي إلى الخلاف مع الشركة وبالتالي تعمل الشركة على عزله وتغييره.

2-2-3 الخلاف حول تفسير أو تطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية: قد يحدث خلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول تفسير المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحكم تطبيقات العمليات المحاسبية ومنها تقييم الأصول الثابتة، تقييم المطلوبات، توقيت الاعتراف بالإيراد، توقيت الاعتراف بالمصاريف، أسس تقييم المخزون. فإذا لم يقتنع المراجع بتطبيق أو تفسير العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها سوف يقوم بإظهار ذلك على أنه هناك تحفظات في تقريره بهذا الخصوص، مما يكون سببا في تغيير المراجع.

2-2-4 إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي: إن المراجع الذي يقوم بإصدار تقرير متحفظ أكثر عرضة لخطر التغيير من قبل إدارة الشركة، فالمراجع الذي لا تستطيع الإدارة التوصل معه إلى حل مرضي لمعالجة التحفظات حول البيانات المالية للشركة لابد من أن يقوم المراجع بإظهار هذه التحفظات في تقريره وهذا ما لا ترغب به إدارة الشركة وبالتالي تسعى إلى عزله وتغييره.

2-2-5 عدم الإتفاق حول أتعاب المراجعين: تسعى بعض الشركات إلى التفاوض مع المراجع حول أتعابه ومحاولة الحصول على مراجع ذي أتعاب أقل وهذا ما يؤثر على استقلاليته، فإذا رفض المراجع الحالي تخفيض أتعابه قد يؤدي إلى تغييره[22].

2-2-6 الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة: إن تقدير الدخل الخاضع للضريبة من الأمور الهامة والتي تحاول إدارات الشركات تخفيضها، وذلك لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة للجهات الحكومية، وفي مثل هذه الحالات على المراجع إبلاغ إدارة الشركة بالتعديلات حتى يكون الدخل الخاضع للضريبة مطابقاً للواقع، وفي حالة رفض إدارة الشركة التعديل فعلى المراجع إصدار تقرير متحفظ بتحفظات ضريبية، مما يؤدي إلى نشوب خلاف مع الإدارة والذي قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي[23].

2-3 عوامل تغيير مراجع الحسابات المرتبطة بمكتب المراجعة

وتمثل العوامل المحيطة بظروف مكتب المراجعة وقدرته على تغطية حاجات العملاء ومن هذه العوامل[24]:

2-3-1 جودة أعمال مكتب المراجعة: إن جودة أعمال المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة والسرعة في إنجازه لخدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يستطيع المكتب توفيرها تقلل من خطر تغييره، وعلى مكتب المراجعة أن يقنع العميل بأهمية الخدمات التي يقدمها له حتى يحافظ على بقاءه واستقراره في الشركة.

2-3-2 حجم مكتب المراجعة: يتم إسناد مهمة المراجعة من قبل العملاء إلى مكاتب المراجعة الكبيرة بسبب قدرتها على توفير الخدمات المراجعة والاستشارات والخدمات الأخرى المرافقة أكثر من المكاتب الصغيرة، وعادة ما تقوم المكاتب الكبيرة بمراجعة الشركات الكبيرة والتي تتصف بالاستقرار والثبات، ولذلك يتعرض أصحاب مكاتب المراجعة الصغيرة لخطر التغيير بصورة أكبر من مكاتب المراجعة الكبيرة.

2-3-3 شهرة مكتب المراجعة: ترغب بعض الشركات في التعامل مع مكاتب المراجعة المشهورة وذات السمعة الطيبة وتسعى للإبقاء في التعامل معها لأنه مجرد التعامل مع هذا المكتب يعطي المصداقية ويعزز الثقة بالشركة وإدارتها وهذا بالتالي يعطي مصداقية للقوائم المالية الخاصة بالشركة في سوق المال.

2-3-4 طول فترة مكتب المراجعة مع الشركة: إن بقاء مراجع الحسابات لمدة طويلة مع الشركة يولد معرفة عميقة في معلوماتها وأسرارها، فإذا أرادت الشركة أن تبتعد عن التطبيق السليم لمسك دفاترها فمن السهل على المراجع

اكتشاف ذلك وهذا ما يدفع في بعض الأحيان الشركات لتغيير مراجعيها.

3- الاقتراحات المؤيدة والمعارضة لتغيير المراجع الخارجي

على الرغم من اختلاف وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض لوضع سياسة محددة للتغيير الإلزامي للمراجعين، إلا أن الأدلة المدعمة لكل وجهة نظر قد تكون غير قاطعة، فمازالت القضية مطروحة للبحث وتلقى في الوقت الحالي جدل علمي.

3-1 الاقتراحات المؤيدة للإلزام بتغيير المراجع الخارجي

توجد العديد من الاقتراحات والدراسات منذ أكثر من أربعة عقود من القرن العشرين والعقد الأول من القرن الحادي والعشرين، التي ناقشت فكرة إلزام الشركات بتغيير المراجع الخارجي لديها كل فترة محددة من الزمن على أساس أن طول أمد احتفاظ المراجع بعميله يقل معها مقدرته على المحافظة على استقلاله وموضوعيته.

إن الأُلفة بين المراجع وإدارة الشركة التي يراجع حساباتها التي تنتج من طول أمد العلاقة معه تجعل المراجع أكثر توافقًا مع المعالجات المحاسبية التي تراها الإدارة، فهو يكون أكثر توافقًا مع إدارة الشركة بشأن القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير المالية كلما طال أمد إرتباطه بمراجعة حسابات الشركة.

كما أن تحسب المراجع بفقد عميله الذي يراجع حساباته وبالتالي فقد مكاسبه وإيراداته يشكل ضغطًا عليه ويؤدي إلى عدم تمتعه بالموضوعية والاستقلال، وفي هذه الحالة قد يضطر إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي تراها الإدارة، لأن العمل على خلاف ذلك قد يترتب عليه تغييره بمراجع آخر، وهو ما يعني فقد لمكاسب اقتصادية والتي كان يحصل عليها كأتعاب من الشركة سواء لأعمال المراجعة أو مقابل الخدمات الاستشارية الأخرى[25].

وقد أوصت هيئة تنظيم تداول سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في تقرير صدر عنها بضرورة تغيير المراجع الخارجي دوريا وذلك لتدعيم استقلاله عن العميل، مبررة ذلك بأن طول الفترة الزمنية بين المراجع والعميل يمكن أن يخلق بينهما نوعا من العلاقة الشخصية التي تفسد استقلال المراجع[26].

وبهذا يرى المؤيدون لتغيير المراجع الخارجي ضرورة إلزام الشركات بتغيير مراجعيها لمعالجة الأثر السلبي على استقلال وموضوعية المراجع الناتجة عن طول أمد علاقته التعاقدية مع عميل المراجعة، فتغيير المراجعين بعد كل فترة محددة من العلاقة التعاقدية مع عملائهم يجعلهم في وضع أفضل لمواجهة الضغوط التي تشكلها الإدارة عليهم مما تتيح لهم أداء عملهم بحرفية وموضوعية.

3-2 الاقتراحات المعارضة لتغيير المراجع الخارجي

إن معارضي فكرة الإلزام بتغيير المراجع الخارجي لا يرون، في ذلك أدلة كافية وملائمة على أنها سوف تؤدي إلى تحسين موضوعيته واستقلاله بل على العكس من ذلك فقد يؤدي تغيير المراجع الخارجي إلى فساد استقلاله وموضوعيته أكثر من تعزيزها، إن حاجة المراجع الخارجي للاحتفاظ بعميل المراجعة الجديد لفترة كافية لتغطية خسارته في الأعوام الأولى للمراجعة ربما يفسد استقلاله وحياده وموضوعيته في تلك السنوات الأولى من علاقته بعميل المراجعة، فالتهديد بالعزل الذي قد يتعرض له المراجع في السنوات الأولى للارتباط بعميله قد يشجعه على أن يكون تقريره محابيًا للوضع المالي للعميل بهدف استمرار العلاقة والحصول على الأتعاب العادلة من عميل المراجعة مستقبلا[27].

وفي العام 1992 أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين *(AICPA) بياناً بالموقف تجاه الإلزام بتغيير شركات المراجعة أوضح فيه أن الإلزام بتغيير شركات المراجعة لا يحقق جودة المراجعة ولا يزيد من ثقة المستثمرين تجاه موضوعية المراجعة[28].

كما دعم هذا الرأي دراسة الرفاعي إبراهيم مبارك حيث ذكر أن سياسة التغيير الإلزامي للمراجعين التي تتبناها المنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية لم تقضي على احتكار بعض المكاتب لسوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة[29] .

وفي هذا الحال إنتهت إحدى الدراسات التي تناولت اختبار فرضية أن طول أمد العلاقة بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة قد تفسد موضوعيته واستقلاله إلى أن الإلزام بتغيير المراجعين ربما يفسد ويضر بموضوعيتهم واستقلالهم وذلك اعتمادًا على النتائج التالية [30]:

1- تواطؤ المراجع الخارجي مع إدارة عميل المراجعة ربما ينشأ في المدى القصير وليس بالضرورة أن يكون بسبب طول أمد العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله، ومن ثم فإن الإلزام بتغيير المراجع بعد كل فترة محددة من الزمن لن يزيل هذا الخطر.

2- طول أمد علاقة المراجع الخارجي بعميل المراجعة تزيد من احتمال اكتشافه لأي مخالفة يقوم بها عميله.

3- الإلزام بتغيير المراجع الخارجي يقلل الحافز الاقتصادي الذي ينتج من الشهرة والسمعة اللتان تشجعانه على أن يكون موضوعيًا ومستقلا.

الخاتمة:

تطرق الباحث إلى مفهوم التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وكذا سياسة التغيير في عدد من الدول وعوامل تغيير المراجع الخارجي وكذا الآراء المؤيدة والمعارضة في هذا الصدد، حيث لازال الجدل قائما إذ تستند كل فئة على مجموعة من الحجج مدعمة بدراسات واقعية، ومن أهم هذه الحجج ما يلي:

- يؤثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي إيجابيا على استقلاليته وذلك من خلال:

-إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والشركة؛

- يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من إتعابه ويحافظ على استقلاليته؛

- فترة تهدئة تساعده على إصدار تقرير ملائم، ورجوع المراجع بعد مضي هذه الفترة يجعل العمل أكثر كفاءة كما يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة.

- يؤثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي ايجابيا على جودة المراجعة من خلال:

- يدفعه إلى تكثيف الزيارات الميدانية، مما يجعله أكثر دراية ومعرفة بطبيعة أنشطة الشركات؛

- يدفعه لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات. في حين أن التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي يؤثر سلبيا على جودة المراجعة من خلال أنه يزيد من الجهد والوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية.

- بقاء المراجع لفترة طويلة مع الشركة يؤثر ايجابيا على جودة المراجعة من خلال:

- يؤدي إلى الفهم الجيد لهيكل الشركة وطرق تمويلها؛

- يكسب المراجع خبرة فنية؛

- بقاء المراجع فترة طويلة مع الشركة يؤثر سلبا على جودة المراجعة من خلال:

- يخلق تفاهم بين الشركة والمراجع حول القوائم المالية مما يؤدي إلى تقاعسه عن تحري دقة هذه القوائم؛

- يفقد الراجع صفة الشك المهني؛

- يجعل المراجع يثق في الإدارة ويعتمد نفس أوراق العمل؛

- يجعل المراجع نادرا ما يلجا لاختبار تفاصيل العمليات والأنشطة بسبب خبرته في أنشطة الشركة.

المراجع والإحالات:

[1] محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18و19 ماي 2010، ص 3.

* من خلال أدبيات الدراسة تعرضنا إلى مصطلحات مختلفة منها تدوير المراجع، دوران المراجع، تناوب المراجع، التغيير الإلزامي للمراجع ولقد اعتمدنا على هذا الأخير في دراستنا.

[2] يوسف محمود جربوع، **مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، جانفي 2008، ص 766.

[3] http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar2017/01/11 تم الاطلاع عليه بتاريخ

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، المادة 27، ص ص7، 8.

[5] عبد الله ممتاز محمود، **العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين**، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص ص24، 25.

* **Sarbanes Oxley** أو باختصار SOX وهو القانون الاتحادي للولايات المتحدة الأمريكية صدر في تموز 2002 يتضمن معايير جديدة أو محسنة لجميع لوحات الشركات الأمريكية العامة، وإدارة الشركات والمحاسبة العامة، وقد جاءت أهداف ومتطلبات هذا القانون متفقة تماما مع التقارير والأطر الرقابية المشتركة التي أصدرتها المنظمات المهنية الدولية والتي تتضمن منع التزوير بالقوائم المالية وتقديم تقارير مالية أكثر شفافية، وتعزيز الرقابة الداخلية في الشركات العامة وحماية المستثمرين، نقلا عن محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، **تقويم فاعلية الرقابة على أداء الحكومات المحلية في ضوء بعض متطلبات قانون SOX دراسات تطبيقية في عينة من المحافظات العراقية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد03، 2016، ص 222.

[6] نسرين محمد منصور، **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات على مبدأ الاستقلالية**، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، ص39.

فترة الراحة أو التهدئة هي الفترة التي تقع بين ترك المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة ورجوعه لهذه الشركة وقد حددها المشرع الجزائري بثلاث سنوات وفقا للمادة27 من القانون10-01.

* (**SEC)** Securities and Exchange Commission.

[7] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص765.

[8] محمود رجب يس غنيم، **أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية**، بحث مقدم من مدرس محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، بدون سنة نشر، ص3، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/15 متوفر على الموقع:

www.bu.edu.eg/.../Mahmoud%20Ragab%20Yaseeen%20Gohnim_..،

عبد الله ممتاز محمود، **العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي**، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة و الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص31.[9]

* **(CGAA)** Coordinator Group Audit and Accounting.

[10] صبري ماهر مشتهى، **تحليل العلاقة بين معدل الدوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 02، غزة، فلسطين، يونيو 2014، ص235.

[11] نسرين محمد منصور، **مرجع سبق ذكره**، ص42.

[12] م.منير زهران، نيكولاي ف.شولكوف، تادانوري إينوماتا، **وظيفة مراجعة الحسابات في المنظومة الأمم المتحدة**، الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2010، ص ص55، 56، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/26 بتوقيت22:46، https://www.unjiu.org/ar/reports-notes/.../JIU_REP_2010_5_ARABIC.pdf

*__شريك المراجعة__ وهو الشريك المسؤول عن عملية المراجعة وهو عضو عمل المراجعة المسؤول عن اتخاذ القرارات في المسائل الهامة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة، وإعداد التقارير التي تؤثر على القوائم المالية، نقلا عن عبد الله ممتاز محمود ، **مرجع سبق ذكره**، ص8.

[13] محمود رجب يس غنيم، **مرجع سبق ذكره** ، ص3.

[14] عبد الله ممتاز محمود ، **مرجع سبق ذكره**، ص35.

[15] الجريدة الرسمية لجمهورية مصر العربية، العدد9 (مكرر)، بتاريخ01 مارس2009، القانون رقم10 لسنة2009 المتعلق بتنظيم الرقابة على الأسواق والأدوات المالية غير مصرفية، تم الاطلاع عليه بتاريخ2017/02/01 بتوقيت15:45، متاح على موقع الهيئة العامة للرقابة المالية https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/cma.../cma_hawkama.htm

[16] الهيئة العامة للرقابة المالية، أمانة مجلس الإدارة، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (107) لسنة 2012 بتاريخ 25 سبتمبر2012، المتعلق بقواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية. https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/cma.../cma_hawkama.htm

[17] صبري ماهر مشتهى، **مرجع سبق ذكره**، ص235.

[18] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 38، ص8.

[19] عبد الله ممتاز محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص ص74، 78.

[20] **المرجع نفسه**، ص ص78، 82.

[21] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، بتاريخ 2010/07/11، المتضـــمن القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 31، ص8.

[22] هشام حسن حسين، **تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية–دراسة ميدانية–**، دراسة مقدمة من رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية، الجامعة الأهلية، كلية دجلة، العراق، 2008، ص ص14، 17.

[23] عبد الله ممتاز محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص57.

هشام حسن حسين، **مرجع سبق ذكره**، ص18.[24]

[25] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص767.

[26] آية جار الله نعمان الخزندار، **مدى تأثير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة ، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص24.

[27] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص768.

* **(AICPA)**American Institute of Certified Public Accountants.

[28] عبد الله ممتاز محمود، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

[29] الرفاعي إبراهيم مبارك، **التغيير الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية**، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد72، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر، 2009، ص522.

[30] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص768.