

المسؤولية الاجتماعية لمهنة المحاسبة والمراجعة

Social Responsibility of the Accounting Profession

الدكتور/ سعود حمد الحميدي (*)

مقدمة:

تستمد مهنة المحاسبة والمراجعة اعتراف المجتمع بها. واحترامه وتقديره لها، من الدور الذي تلعبه، أو المتوقع منها أن تلعبه، في خدمة المجتمع. وتؤدي مهنة المحاسبة والمراجعة دوراً هاماً لصالح المجتمع، ولصالح فئات عديدة وبأعداد كبيرة، في المجتمع، مثل المساهمين، والدائنين، والمقرضين، والموردين، والعاملين في الوحدات الاقتصادية، والمستهلكين للسلع والخدمات المنتجة، والمستشارين والمحللين الماليين، والسلطة التشريعية التي تضع القوانين التي تنظم الأنشطة الاقتصادية، وتراقب الحكومة التي تقوم بتنفيذها، وكذلك الأجهزة الحكومية ذات العلاقة مثل مصلحة الضرائب، ووزارة التجارة والصناعة، ووزارة التخطيط. وتحتاج تلك الفئات العديدة، والكبيرة، في المجتمع إلى المعلومات المالية الصحيحة والمؤكدة، وذات الجودة العالية، التي يمكن الوثوق بها، والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية أو الاستثمارية الملائمة، التي تتخذها كل فئة من تلك الفئات في المجتمع. وتساهم مهنة المحاسبة والمراجعة في تعزيز الثقة في المعلومات المالية، وبالتالي في إضفاء المصداقية على تلك المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، حيث إن الثقة هي أساس المصداقية. (Cosserat, G. W. and Rodda, N., 2009, p. 42.)

تساعد مهنة المحاسبة والمراجعة بكفاءة عالية على التوزيع الأمثل للموارد الاقتصادية والاجتماعية المتاحة على الأنشطة الاقتصادية، وعلى المناطق الجغرافية، وعلى الوحدات الاقتصادية المختلفة، لتحقيق أقصى رفاهية اقتصادية للمجتمع. فمن المؤكد أن رؤوس الأموال، والموارد الاقتصادية المتاحة، تتجه نحو الصناعات،

والمناطق الجغرافية، والوحدات الاقتصادية التي يتبين من المعلومات المالية أنها الأكفأ والأقدر على الاستغلال الأمثل لهذه الموارد المالية والاقتصادية، كما تعكسها القوائم المالية. وتساهم مهنة المحاسبة والمراجعة في تعزيز مصداقية المعلومات المالية عن طريق تخفيض مخاطر المعلومات، ومن ثم، تساهم في إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتصادية. فالمعلومات غير الصحيحة، أو غير المؤكدة، يمكن أن تؤدي إلى عشوائية القرارات الاقتصادية، وإلى إرتباك سوق المال، وسوق الأوراق المالية، مما يؤدي في النهاية إلى سوء توزيع الثروة في المجتمع، وعدم استغلالها الاستغلال الأمثل لتحقيق أقصى رفاة للمجتمع.

(Whittington, O. R. and Pany, K., 2012, p.5.)

ومما يدعم دور مهنة المحاسبة والمراجعة في خدمة المجتمع، أنها الأداة للرقابة الاجتماعية، أو الآلية المناسبة لحكومة الوحدات الاقتصادية، وإدارة المخاطر، وتعزيز المساءلة والمحاسبة عن نتائج قرارات وتصرفات إدارات تلك الوحدات الاقتصادية أمام المساهمين. فالمهنة، كأحد عناصر المجتمع، يمكن أن تلعب دور الوكيل غير الرسمي عن المجتمع كله، الذي يهتم بالصالح العام لجميع فئات، أو مجموعات المستفيدين من المعلومات المالية، لمصلحة المجتمع ككل، وهي بذلك تعتبر أداة رقابة اجتماعية في إطار من المساءلة والمحاسبة.

(Porter, B. A. 1990 , pp. 119-122. Also see: Flint, D., 1988, p.17, and Neu, D., 1991, pp.45-48.)

وتأدية المحاسبون والمراجعون المزاولون للمهنة لهذه الوظيفة الاجتماعية، وقبولهم لها، يحملهم بمسؤولية اجتماعية كبيرة تجاه المجتمع ككل، وأمام جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم في المجتمع. ويترتب على ذلك، ضرورة مساءلتهم ومحاسبتهم من كيفية تأديتهم لهذه الوظيفة الاجتماعية، للوفاء بمسؤوليتهم الاجتماعية. فكل شخص يتحمل مسؤولية معينة، يجب عليه تقديم المبررات الكافية عن طريقة أدائه للوفاء بمسؤوليته، وأن يحاسب على نتائج أدائه. فليس من المنطقي أن يلعب المحاسبون والمراجعون المزاولون للمهنة دوراً هاماً في تدعيم المساءلة

والمحاسبة لإدارات الوحدات الاقتصادية عن أدائهم للوفاء بمسؤولياتهم الاقتصادية والاجتماعية، ولا يساءلون أو يحاسبون هم أنفسهم عن جودة أدائهم لأعمالهم للوفاء بمسؤولياتهم الاجتماعية، أمام جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم، وأمام المجتمع بصفة عامة.

(Power, M. 1997, p. 200. Also see: Carmichael, D. R., 2004, p. 128, and Soltani, B., 2007, pp.9-12.)

تحديد المشكلة موضوع البحث:

على الرغم من أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه مهنة المحاسبة والمراجعة في خدمة المجتمع، على النحو السابق ذكره في المقدمة السابقة، إلا أن هذا الدور لم يتحدد بعد، لا في الفكر المحاسبي المنشور، ولا في الممارسات العملية. حتى الآن، لا يوجد إطار فكري حقيقي متفق عليه بين المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة، يحدد بجلاء طبيعة وأهداف المراجعة، وواجبات ومسؤوليات المحاسبين والمراجعين القانونيين. ويستدل على ذلك بوضوح من العديد من النظريات التي تم تطويرها، على مدى تاريخ المهنة، والتي تحدد دور مهنة المحاسبة والمراجعة في المجتمع.

(Woolf, E. 1990, pp. 63-64.)

كما أن مهنة المحاسبة والمراجعة تقوم أساساً على مجموعة من القيم والمعايير الأخلاقية الحاكمة للأداء المهني للمحاسبين والمراجعين، والحاكمة لسلوكهم وتصرفاتهم، وتقديراتهم، وأحكامهم. ومن أهم هذه القيم والمعايير الحاكمة، الاستقلالية (Independence)، لما يمكن أن توفره من النزاهة، والموضوعية، الضرورية لإبداء الرأي، وكذلك المهنية، أو الاحترافية (Professionalism)، التي تعني ضرورة توافر الكفاءة المهنية العالية (Competence)، وإتقان العمل والإخلاص أو التفاني فيه، (Due Professional Care)، مع الالتزام الكامل بمعايير الأداء المهني، وبمعايير السلوك المهني الأخلاقي كحد أدنى للأداء المهني المتوقع من مهنيين محترفين للمهنة. ومنظومة القيم والمعايير الأخلاقية الحاكمة للأداء، وللسلوك المهني، لا زالت تخضع

للمناقشة والجدل، ولا يوجد حتى الآن اتفاق عام على تفسيرات محددة لها، مع وجود تهديدات حقيقية لها، مما قد يعرض المهنة لفقدان ثقة المجتمع فيها. فالاستقلالية مثلاً، بما توفره من نزاهة وموضوعية، تعتبر منهجاً للتفكير المهني (State of Mind) لا يمكن قياسها، أو التأكد منها، بواسطة مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من تقارير المراجعين عليها. وبالتالي، ستظل محل شك دائم من جانب المجتمع، مما قد يؤدي إلى انعدام الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن ثم انعدام المصدقية لتقارير المحاسبين والمراجعين القانونيين، والتشكك في أهمية وفائدة المهنة لخدمة المجتمع، وما قد يترتب على ذلك من إنبهار كامل لمهنة المحاسبة والمراجعة، وفقدان المكانة الرفيعة التي تحتلها في المجتمع. كما أن نقص الكفاءة المهنية لبعض المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة، أو قلة الاهتمام بجودة العمل المؤدى، يؤدي إلى تلك النتائج الكارثية أيضاً.

يضاف إلى ما سبق، عدم خضوع المحاسبين والمراجعين المهنيين للمساءلة والمحاسبة عن جودة أدائهم لعملهم، وبالتالي عدم شعورهم بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم تجاه المجتمع، وتجاه الفئات العديدة في المجتمع المستفيدة من نتائج عملهم (Accountability)، مما قد يؤدي إلى فقدان الثقة، ومن ثم المصدقية لمهنة المحاسبة والمراجعة. ويمكن الإستدلال على ما سبق من كثرة القضايا المرفوعة على مكاتب المحاسبة في الدول المتقدمة. فقد لخص أمهويتز (Amhowitz , H. J.) المحامي الشهير الذي يدافع عن مكاتب المحاسبة والمراجعة أمام القضاء الأمريكي، لخص أهم أسباب هذه القضايا، عندما ذكر في مايو عام ١٩٨٧م في الآونة الأخيرة، يقرأ المرء عن الأزمات المتكررة، والمتزايدة، لمهنة المحاسبة والمراجعة. والأمر يتوقف على ظروف كل قضية، ولكن يمكن وصف الأزمة على أنها بسبب واحد أو أكثر من أمور ثلاثة هي الكفاءة المهنية، أو ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة والمراجعة، أو تخوف المهنة نفسها من ضعفها، وإمكانية الهجوم عليها. وعلى الرغم من الاختلاف بين هذه الأمور الثلاثة إلى حد ما، فإنها جميعاً تعكس فكرة واحدة هامة، وهي إن مهنة

المحاسبة والمراجعة قد فشلت حتى الآن في الدور الذي يتوقع منها المجتمع أن تلعبه بشكل كاف».

(Amhowitz, H. J. , 1987 , p. 358. Also see: Banks , B. , 1991 , pp. 18-25.)

وقد أيدت هذه النتيجة التي توصل إليها أمهويتز (Amhowitz)، الدراسة التي أعدها مجمع المحاسبين والمراجعين في إنجلترا وويلز، والمنشور نتائجها في العام ١٩٩٢، عندما أشارت إلى أن حالات التقاضي الكثيرة، والمتكررة، ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، تثير التساؤل عن حقيقة الدور الذي يلعبه المحاسبون والمراجعون للمهنة في المجتمع، وما إذا كانوا مسؤولين أصلاً تجاه أي فرد أو جهة على الإطلاق. وبالتالي، يجب خضوعهم للمساءلة والمحاسبة عن نتائج أعمالهم.

(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales "ICAEW", 1992, P.17)

وبناء على ما تقدم، يتبين أن دور المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة، الذي يلعبونه في خدمة المجتمع، لم يتم تحديده بدقة حتى الآن. وتحديد هذا الدور مهم جداً لتحديد طبيعة وظيفة المحاسبة والمراجعة، وتحديد أهدافها، وواجبات المحاسبين والمراجعين المهنيين، ومسؤولياتهم، حتى يمكن مساءلتهم ومحاسبتهم عن آدائهم للوفاء بتلك المسؤوليات. لذلك، تنحصر المشكلة الأساسية لهذا البحث في تحديد الدور الذي يمكن أن يلعبه المحاسبون والمراجعون الممارسون للمهنة في خدمة المجتمع، وتحديد مسؤوليتهم الاجتماعية تجاه المجتمع، وتجاه جميع الفئات المستفيدة من نتائج عملهم، وذلك في إطار من المساءلة والمحاسبة عن جودة آدائهم لأعمالهم للوفاء بتلك المسؤولية الاجتماعية.

أهداف البحث :

يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى تحديد دقيق للدور الذي يمكن أن يلعبه المحاسبين والمراجعين المهنيين في خدمة المجتمع، كأداة رقابة اجتماعية، وكوسيلة هامة لتعزيز المساءلة والمحاسبة عن نتائج تصرفات وقرارات إدارات الوحدات الاقتصادية أمام المساهمين، وكذلك تحديد المسؤولية الاجتماعية للمحاسبين

والمراجعين المهنيين تجاه المجتمع ، في إطار من المساءلة والمحاسبة عن نتائج أعمالهم وجودتها، أمام جميع فئات المجتمع المستفيدة من عملهم، وأمام المجتمع بصفة عامة.

ويتفرع عن هذا الهدف الأساسي، مجموعة الأهداف الفرعية التالية :

- دراسة وجهات النظر المختلفة (النظريات) حول دور المراجع في خدمة المجتمع، وتطويرها.
- إلقاء الضوء على مهنة المحاسبة والمراجعة كظاهرة اجتماعية تهتم بالصالح العام وبمصلحة المجتمع ككل.
- تركيز الإنتباه على أهمية القيم والمعايير الأخلاقية التي تحكم عمل المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة، وعلى الأخص الاستقلالية، والمهنية، أو الاحترافية (Independence and Professionalism) .
- تشجيع المحاسبين والمراجعين المهنيين على قبول مسؤوليتهم الاجتماعية على أسس أخلاقية.
- تشجيع الباحثين على القيام بمزيد من البحث والدراسة حول موضوع المسؤولية الاجتماعية لمهنة المحاسبة والمراجعة، والمساءلة والمحاسبة عن كيفية الوفاء بتلك المسؤولية، ودراسة وظيفة المحاسبة والمراجعة كظاهرة اجتماعية.

خطة العرض في البحث:

لتحقيق أهداف البحث السابقة، يقترح تقسيم هذا البحث إلى أربعة أقسام رئيسية على النحو التالي:

القسم الأول: دور المحاسبين والمراجعين في المجتمع، وتطوره.

القسم الثاني: قبول المحاسبين والمراجعين المهنيين لمسؤوليتهم الاجتماعية.

القسم الثالث: استقلالية المحاسبين والمراجعين المهنيين.

القسم الرابع: مساءلة المحاسبين والمراجعين عن آدائهم للوفاء بمسؤوليتهم الاجتماعية.

ويعرض الباحث في نهاية هذا البحث، خلاصة البحث، ونتائجه، وتوصيات لبحوث أخرى في هذا المجال.

القسم الأول

دور المحاسبين والمراجعين في المجتمع، وتطوره

من المؤكد أن للمحاسبين والمراجعين المهنيين دور هام يمكن أن يؤديه في المجتمع، طالما وجدت الحاجة إلى معلومات مالية صحيحة، ومؤكدة، وذات جودة عالية من مجموعات كبيرة في المجتمع، ومن المجتمع بصفة عامة، وطالما استمرت الظروف والعوامل التي أدت إلى نشأة هذه الحاجة. وتتفق معظم الدراسات، والبحوث، والكتب، والمعايير وأدلة المراجعة (Audit Manuals) المستخدمة في مكاتب المراجعة، تتفق جميعاً على وجود تلك الحاجة، وعلى الظروف والعوامل التي أدت إلى نشأتها، والتي يمكن إيجازها في الآتي:

- التعارض في المصالح.
- والعواقب الوخيمة للمعلومات غير الصحيحة، أو غير المؤكدة.
- وتعقيد الحياة الاقتصادية وزيادة حجم المعاملات.
- وصعوبة وصول مستخدمي المعلومات المالية إلى تلك المعلومات، لانفصالهم عنها.

(See for Example: Mautz. R. K. and Sharaf, Hussein A., 1961; Lee, T. A., 1970, pp. 363-368; Lee, T.A., 1972, pp. 1-19 ;Coopers and Lybrand, 1985, pp. 1-3; Thomas , C. W. and Henke, E. O., 1986, pp. 5-9; Mitchell, A. 1991, pp.12-13; Dunn, J., 1996, pp. 3-6; Guy, D. M., et. al., 1999, pp. 3-8; Soltani, B., 2007, pp. 2-12; Cosserat, G. W. and Rodda, N., 2009, pp. 3-12; Arens, A. A., et al., 2012, pp. 26-28; and Whittington, O. R. and Pany, K. , 2012 , pp. 5-7.)

وتؤكد معظم وجهات النظر (أو النظريات) حول دور المراجع، أو المحاسب القانوني، في المجتمع، وتحديد وظيفة المراجعة، وأهدافها، ومسؤوليات المحاسبين والمراجعين المهنيين، تؤكد على وجود تلك الظروف والعوامل التي أدت إلى نشأة الحاجة إلى خدمة المراجعة الخارجية المستقلة، وعلى استمرارية تلك الظروف والعوامل. فتعارض المصالح بين الإدارة، كمصدر لبيانات ومعدّ للمعلومات المالية، وبين المستخدمين الخارجيين لتلك المعلومات المالية، يمكن أن يؤدي إلى معلومات متحيزة لصالح الإدارة، أو غير محايدة لصالح مجموعة من المستخدمين ضد مصلحة

مجموعة أخرى. لذلك، يحتاج المستخدمين إلى تأكيد من مراجع مستقل على أن المعلومات المالية غير منحازة، ومحايدة بين مصالح جميع فئات المستخدمين لتلك المعلومات.

(Watts, R. and Zimmerman, J., 1983, pp.613-634. Also see: Cosserat, W. and Rodda, N., 2009, p. 42.)

ويؤكد هذا العامل على الحاجة إلى وظيفة المراجعة، وعلى أهمية الاستقلالية للمراجع، ودور المراجع في تعزيز المحاسبة والمساءلة لإدارة الشركة أمام المساهمين، وأمام أصحاب المصالح.

أما عن العواقب الوخيمة للمعلومات غير الصحيحة، أو غير المؤكدة، فقد سبق مناقشتها باختصار في مقدمة هذا البحث، وأن القرارات الاقتصادية والاستثمارية الهامة التي تتخذها كل فئة من فئات المستخدمين، تحتاج إلى معلومات ملائمة وصحيحة، حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. ودور المحاسبين والمراجعين واضح هنا للتأكيد على سلامة المعلومات، وإضفاء المصداقية عليها، حتى يمكن الاعتماد عليها. ويؤكد هذا العامل على تعزيز دور المحاسبين والمراجعين في المجمع كأداة لحوكمة الشركات وإدارة المخاطر، وعلى تدعيم دور المراجع أيضاً في المساءلة والمحاسبة.

وتزداد الحاجة إلى مراجع الحسابات كنتيجة لازدياد معاملات الشركات وتعقدتها، وتعقد عملية تحويل البيانات المالية إلى معلومات مفيدة للمستخدمين لها. ولذلك، فإن الحاجة هنا واضحة لمراجع الحسابات الكفؤ (Competent Auditor) لإمداد المستخدمين بالمعلومات الصحيحة والمؤكدة، وذات جودة عالية. ويؤكد هذا العامل على أهمية الكفاءة المهنية، وإتقان العمل والإخلاص فيه، أو الاحترافية في الأداء (Professionalism).

وأخيراً، فقد أدى انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات الحديثة والكبيرة، إلى انفصال مستخدمي المعلومات المالية عن التدخل المباشر في عملية إعداد التقارير المالية، وإبعادهم عن الوصول إلى البيانات الأصلية التي استخرجت منها المعلومات.

ويلعب هنا المراجع المستقل دوراً هاماً كأداة للرقابة الاجتماعية، وحوكمة الشركة، وتدعيم المساءلة والمحاسبة عن نتائج تصرفات وقرارات الإدارة . Flint, D. , 1988 , p. (17).

وبناء على ما تقدم، يتضح بجلاء الدور الهام الذي يمكن أن يلعبه المحاسبون والمراجعون المهنيون في خدمة المجتمع، من خلال تلبية حاجة مجموعات متعددة وكبيرة في المجتمع تحتاج إلى معلومات صحيحة، ومؤكدة، وعالية الجودة. ومع ذلك، اختلفت وجهات النظر (النظريات) حول التحديد الدقيق للدور الذي يمكن للمراجع أن يلعبه في المجتمع، وتطورت مع التطور في وظيفة المراجعة، وأهدافها، ومسؤوليات المراجع الممكنة لتلبية الاحتياجات المتغيرة للمجتمع. فقد تطور دور المراجع في المجتمع، عبر تاريخ المراجعة، من مجرد التأكد من صحة وسلامة الحسابات، واكتشاف الغش والخطأ، إلى تعزيز المصدقية للمعلومات المالية لمصلحة مستخدمي تلك المعلومات إلى أن أصبحت أداة للرقابة الاجتماعية، وتعزيز المساءلة والمحاسبة. لذلك، ظهرت العديد من النظريات، أو وجهات النظر المختلفة، التي تعكس ذلك التطور لدور المراجع، وأهداف المراجعة، ومسؤوليات المراجع أو المحاسب القانوني المهني. ويمكن إجمال هذه النظريات في الآتي:

(Gloek , J. D. and Jager , H. de , 1993 , pp. 4-6.)

- ١- دور الحماية والحراسة.
 - ٢- ودور تعزيز المصدقية للمعلومات المالية.
 - ٣- ودور المراجع من منظور الوكالة.
 - ٤- ودور الوسيط بين أصحاب المصالح.
 - ٥- ودور أداة رقابة اجتماعية.
 - ٦- ودور تعزيز المساءلة.
- وفيما يلي مناقشة مختصرة لتطورات دور المراجع كما تعكسها تلك النظريات لأهميتها للوصول إلى تحديد دقيق لدور المراجع في خدمة المجتمع.

١ - دور الحماية والحراسة : (The "Watch-Dog" Role):

ظهر هذا الدور كأول تطور لوظيفة المراجعة في بريطانيا في أواخر القرن التاسع عشر. حتى ذلك الحين، كان دور المراجع لا يزال الكشف عن الغش والخطأ في دفاتر الحسابات للشركة، حيث كان الهدف من مراجعة الشركة هو التحقق من دقة وصحة الحسابات. لذلك، كان المراجع يلعب دور الحماية ومنع حدوث الغش والخطأ، حيث كان من الممكن القيام بمراجعة كاملة لكافة معاملات الشركة في وقت معقول، لأن حجم الشركات في ذلك الوقت كان صغيراً نسبياً. ثم حدث هذا التطور في قضيتين هما *London and General Bank* في العام ١٨٩٥، وقضية *Kingston Cotton Mill Co.* في العام ١٨٩٦. وفي القضية الثانية، علق القاضي على دور المراجع بأنه يميل أن يكون للحماية والحراسة "Watch-Dog"، وليس كرجل شرطة "a Bloodhound" يهدف إلى الكشف عن الأخطاء، وأن كل ما يطلب منه هو أن يبذل العناية المهنية، والمهارة اللازمة في ظل الظروف المحيطة. (Lee ; T. A. 1972 , p. 23).

وكانت الظروف وقتها قد تغيرت، وبدأت الشركات تدريجياً تعترف بأن المراجع لا يمكن أن يكون مسؤولاً عن الكشف عن جميع الأخطاء التي يتم ارتكابها في الشركة، وأن إدارة الشركة يجب أن تأخذ على عاتقها هذا الموضوع عن طريق تصميم، وتنفيذ نظم سليمة للرقابة الداخلية والمحاسبة، والمراجعة الداخلية.

٢ - دور تعزيز المصداقية للمعلومات المالية:

The Role of Enhancing the Credibility of Financial Information

قد تطور دور المراجع في المجتمع مع بداية الثلاثينات، وحتى الستينات من القرن العشرين الماضي، وكان هذا التطور الثاني هو المفضل أكثر لدى المحاسبين والمراجعين خلال تلك الفترة. (Fraser, D. J. and Aiken, M. E. 1986, p. 2).

ففي تلك الفترة، قدمت إدارات الشركات الكبيرة الدليل على قبولها لمسؤولية اكتشاف الغش والخطأ، وذلك بعمل نظم للرقابة الداخلية والمحاسبة، صممت

خصيصاً لمنع حدوث الأخطاء، واكتشافها إن حدثت، وتصحيحها في الوقت المناسب. وفي تلك الأثناء، فإن مكاتب المراجعة، بدأت تطبق، في مراجعتها للشركات الكبيرة، إجراءات المراجعة الاختبارية (Auditing on Test Basis)، للانتهاء من عملية المراجعة في وقت معقول. وبدأ المراجعون والمحاسبون القانونيون يعتمدون على دراسة وتقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية في الشركة، وجودة المعلومات التي يمكن أن تنتج عنها، بدلاً من التحقق من دقة وصحة الدفاتر المحاسبية للشركة. ولذلك، أصبحت أهداف المراجعة هي أولاً، إبداء رأي فني محايد على جودة المعلومات المالية، وثانياً، التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية التي استخرجت منها تلك المعلومات. وظل هدف اكتشاف الغش والخطأ كجزء فقط من عملية المراجعة، وليس الهدف الرئيسي، بسبب احتمال تأثيره على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية. (Lee, T. A., 1972, pp. 22-23).

ومع بداية الستينات من القرن العشرين الماضي، تم الاعتراف بضرورة اكتشاف الأخطاء الهامة (Material Misstatement) في المعلومات المالية، وتم التركيز عليها في معايير الأداء المهني في المراجعة، واستخدام مصطلح "مخالفات" (Irregularities) بدلاً من مصطلح الغش، أو الخطأ المتعمد (Fraud)، وذلك بسبب الأعداد الكبيرة من القضايا المرفوعة أمام المحاكم، والتي يتهم فيها المراجع الخارجي بالإهمال وعدم اكتشاف أخطاء هامة في القوائم المالية. (Whittington, O. R. and Pany, K., 2012, p. 8). ومن القضايا الشهيرة، والحديثة إلى حد ما، قضية Enron Corporation، وقضية شركة Worldcom في الولايات المتحدة الأمريكية، وقضية Pamalat Corporation في إيطاليا، في أوائل القرن الحادي والعشرين الحالي. ففي النصف الثاني من العام ٢٠٠١، والنصف الأول من العام ٢٠٠٢، بدأت أزمة عدم الثقة من جانب المستثمرين، وبالتالي عدم إمكانية اعتمادهم على القوائم المالية، وعلى تقارير المراجعين عليها، مما أدى إلى ارتباك في الأسواق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وخصوصاً بعد إدانة المكتب العالمي، الخامس في ترتيب أكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة في العالم، وهو

مكتب آرثر أندرسون (Arthur Andersen)، على خلفية احراق المستندات المتعلقة بمراجعة شركة Enron، وكان هذا المكتب بالصادفة هو أيضاً المراجع المتهم في القضية الثانية لشركة Worldcom في أمريكا، وكان لعدة سنوات المراجع لشركة Pamalat Corporation في إيطاليا، ولكنه تغير في السنة السابقة على قضية تلك الشركة، ولم يكن هو المتهم الرئيسي في القضية أمام القضاء الإيطالي.

وقد عصفت تلك القضايا بشدة بمصداقية مهنة المحاسبة والمراجعة، وثار التساؤل عن فاعلية مراجعة القوائم المالية، وعن فاعلية منظومة القيم الأخلاقية التي بنيت عليها مهنة المحاسبة والمراجعة (Soltani , B. , 2007 , pp. 555-565).

٣- دور المراجع من منظور الوكالة :

(The Role of Auditor from an Agency Prospective)

هناك أمرين تم تحديدهما ، في الفكر المحاسبي لنظرية الوكالة ، يمكن لهما إذا اجتمعا معاً، في علاقة الوكالة، أن تنشأ مشكلة الوكالة. الأمر الأول هو اختلاف الأولويات بين المساهمين، وهم الطرف "الأصيل" (Principles)، ومجلس إدارة الشركة وهم "الوكيل" (Agents)، فيما يتعلق بتصرفاتهم وقراراتهم. والأمر الثاني هو عدم وجود المتابعة والرقابة المستمرة للمساهمين (الأصيل) على تصرفات أعضاء مجلس الإدارة (الوكلاء). ومن المفترض أنه كلما زاد اختلاف الأولويات، وقل وجود المتابعة والرقابة على تصرفات مجلس الإدارة، فسوف تكون النتيجة الحتمية هي زيادة الخسائر. ولعل هذا الافتراض هو ما جعل الزميلين جنسن وميكلنج (Jensen, M. and Meckling, W.) يقران بأنه «إذا كان كل طرف من طرفي العلاقة في الوكالة يهدف إلى تحقيق أقصى منفعة ممكنة له، فيوجد سبب للاعتقاد بأن الوكيل لن يتصرف دائماً لمصلحة الأصيل».

(Jensen, M. and Meckling, W., 1976, p. 308. See Also: Antle, R. , 1982, pp. 503-527; Jensen, M., 1983, pp. 319-349; and Dunn, J., 1996, pp. 7-10.)

تؤكد مشكلة الوكالة على حقيقة أن الإدارة يمكنها الوصول إلى البيانات الأصلية، ويمكنها المراقبة والتحكم في المعلومات المالية المستخرجة منها. والمدراء

(الوكلاء) لديهم الحافز على إعداد المعلومات المالية للشركة بصورة تظهر تحسن آدائهم المالي، ولو على خلاف الحقيقة والواقع. وينشأ هذا الحافز لأن المساهمين (الأصيل) يستخدمون هذه المعلومات المالية في تقييم أداء الإدارة، مما يؤدي إلى عدم الإتساق في المعلومات (Information Asymmetry) بين المساهمين (الأصيل) والمدراء (الوكلاء)، والذي يخلق الحاجة إلى مراجع حسابات خارجي مستقل ليلعب دور الوسيط المحايد بين الطرفين.

وهذا الدور الذي يؤديه المراجع الخارجي المستقل، في علاقة الوكالة، قريب إلى حد بعيد بالفكرة التي تم مناقشتها، في بداية هذا القسم من البحث، بأن التعارض في المصالح بين الإدارة، التي تعد المعلومات المالية، والمستخدمين الخارجيين لتلك المعلومات المالية، هو أهم أسباب الحاجة إلى خدمة المراجعة.

٤- دور الوسيط بين أصحاب المصالح:

(The Role of Acting as Moderator Between Various Claimants)

يلعب المحاسب أو المراجع القانوني، طبقاً لهذه النظرية، دور الوسيط المحايد بين المدعين بأنهم أصحاب مصالح في الشركة. يوجد مجموعة متعددة لها مصالح في الشركة، ويطالبون بأنصبتهم العادلة في موارد الشركة أو أصولها. ويلعب المراجع هنا دور الوسيط المحايد بين جميع أصحاب المصالح، عند إبدائه لرأيه على القوائم المالية بأنها تعبر بعدالة عن نتائج الأداء المالي للشركة وعن مركزها المالي كما تعكسها القوائم المالية. وهذه النظرية ترتبط أكثر بمنظور الوكالة، وغير معروفة كثيراً في الفكر المحاسبي المنشور. (Gloeck, J.D. and Jager, H. de, 1993, p.6).

٥- دور أداة رقابة اجتماعية : (The Instrument of social Control Role):

في العام ١٩٣٢، نشر البروفيسور ثيودور لمبرج (Theodore Limperg)، الأستاذ في جامعة أمستردام، في هولندا، نظرية ديناميكية تربط بين حاجة المجتمع إلى معلومات مالية صحيحة ومؤكدة، يمكن الاعتماد عليها، وبين مقدرة أساليب المراجعة لتلبية تلك الحاجة المجتمعية. وتوصف نظرية ثيودور لمبرج بالديناميكية لأن حاجة

المجتمع للمعلومات، التي يمكن الإعتماد عليها، تتغير باستمرار، ومن ثم يجب أن تتغير أيضاً باستمرار أساليب المراجعة لتلبية تلك الحاجة.

ومن أسباب التغير المستمر في حاجة المجتمع، التطورات التكنولوجية المتلاحقة، والعولمة (Globalization)، والأساليب التنظيمية لإدارة الأعمال، والتشريعات والمتطلبات القانونية، ومعايير إعداد التقارير المالية، وبيئة الأعمال، والحوكمة، وتغير هيكل سوق المال، وفجوة التوقعات في المراجعة (Audit Expectation Gap)، والكوارث المالية للشركات، مثل التي حدثت في بداية القرن الحادي والعشرين الحالي، والقضايا الكثيرة التي ترفع أمام المحاكم ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي بريطانيا، وإيطاليا، ودول متقدمة أخرى. ويحتاج التغير المستمر في حاجة المجتمع إلى المعلومات المالية، إلى تغير مستمر في اساليب المحاسبة والمراجعة.

(Limperg Institute, 1985, pp. 23-24. Also see : Power , M. , 1997 , p. 200 , Carmichael , D. R. , 2004 , p. 128 , and Soltani , B. 2007 , pp, 9-12.)

ويعتبر البروفيسور ثيودور لمبرج هو أول مؤلف في مجال المراجعة يضع الأسس النظرية لبناء الإطار الفكري للمراجعة كظاهرة اجتماعية. والمجال الرئيسي لنظرية لمبرج، والتي أسماها "نظرية إحياء الثقة"، (Theory of Inspired Confidence)، تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للمحاسبين والمراجعين المزاولين للمهنة، والأساليب الممكنة للتأكد من أن المراجعة تلبي حاجة المجتمع. وتوضح نظرية لمبرج أهمية المغزى الاجتماعي للمراجعة وتطبيقاته العملية حول كيفية تأدية وظيفة المراجعة، وتؤكد على دور المراجع في علاقته بمستخدمي المعلومات المالية من منظور اجتماعي، حيث ينظر إلى المراجع الخارجي المستقل كوكيل خاص موثوق به عن المجتمع (as a Confidential Agent for Society). (Limperg Institute, 1985, pp. 23-). (24).

أما الإطار الفكري للمراجعة المقترح بواسطة الأستاذين ر. ك. ماوتز وحسين عامر شرف (Mautz, R.K. and Hussein Amer Sharaf)، في دراستهما الرائدة "فلسفة المراجعة" (The Philosophy of Auditing)، والتي تم نشرها بواسطة جمعية المحاسبين الأمريكية ("AAA" The American Accounting Association) في العام ١٩٦١، فلم تكن تنظر إلى المراجعة كظاهرة اجتماعية، وإنما كانت مهتمة أساساً بمراجعة شركات الأعمال. ومع ذلك، فقد أكدت تلك الدراسة أن المراجعة كمهنة، عليها مسؤوليات اجتماعية ضخمة، وإذا لم تقبل المهنة هذه المسؤوليات الاجتماعية، فسوف لا تستحق أن تكون مهنة.

"As a profession , auditing has significant social responsibilities , unless it accepts these responsibilities, it will no longer merit the status of a profession." (Mautz , R. K. and Sharaf, H. A., 1961 , p. 197.)

كما إن تلك الدراسة كانت محفزة لمؤلفين آخرين في المراجعة، مثل ديفيد فلنت (David Flint) الذي قام بمحاولة هامة في هذا المجال في عام ١٩٨٨ .

(Power, M. 1990, p.72. Also see: Mautz, R. K. and Sharaf , H. A. , p. 248.)

وتعتمد دراسة فلنت (Flint, D.) على نظرية لمبرج المسماة "نظرية إحياء الثقة" (Limperg's Theory of Inspired Confidence)، والمجهودات الأخرى التحفيزية لتأسيس إطار فكري للمراجعة، مثل دراسة ماوتز وشرف. تناولت دراسة فلنت وظيفة المراجعة من وجهة نظر المجتمع عموماً، وليس من وجهة نظر المراجع، ولا الشركة عميل المراجعة، ولكن من وجهة نظر الشخص المهتم برفاهية المجتمع، باعتبار أن مهنة المحاسبة والمراجعة عنصر من عناصر المجتمع.

(Flint, D., 1988, p.191., Also see : Limperg Institute, 1985, Power , M. , 1997 , and Carmichael, D. R., 2004 , pp. 127-133.)

وركزت دراسة فلنت على القيم والمعايير الأخلاقية (Ethics)، وعلى البعد الاقتصادي للممارسة العملية للمراجعة. فالمراجع ليس مجرد وكيل اقتصادي فقط، ولكن لديه رسالة أخلاقية في المجتمع. وقد قدم فلنت دور المراجع في المجتمع كأداة للرقابة الاجتماعية لتدعيم المساءلة.

"... The role of the auditor in society is a social control mechanism for securing accountability". (Flint, D. , 1988 , p. 17.)

وقد أيدت دراسة ماكدونالد (MacDonald , W. A.) بعنوان دراسة في مهنة المحاسبة والمراجعة في كندا (An Investigation into the Auditing profession in Canada)، والمنشورة في العام ١٩٨٨ ، ذلك الدور للمراجع في المجتمع "كآلية للرقابة الاجتماعية لتأكيد المساءلة"، والذي عرفه ب. أ. بورتير (Porter , B. A.) على النحو التالي:

" دور المراجعين الخارجيين في المجتمع يتم تحديده من خلال الأوضاع، والقيم والسلوك التي تعزو إلى الوضع الاجتماعي الذي يشغله المراجعين، كعضو مهنة معترف بها في المجتمع، ويعمل كأداة للرقابة الاجتماعية في إطار من المساءلة لشركات الأعمال".

" The role of external auditors in society is constituted by attitude , values and behavior ascribed by relevant role senders to the social position occupied by auditors , that is to the social position of a member of a recognized profession , acting as an instrument of social control within the process of corporate accountability ." (Porter , B. A. , 1990 , p. 122.)

وقد تضمن كلا التعريفين السابقين، لفلنت (١٩٨٨) وبورتير (١٩٩٠)، فكرة المساءلة، وعناصر آلية للرقابة الاجتماعية، ويتطلب ذلك من المحاسبين والمراجعين المهنيين الالتزام بالقيم الأخلاقية للمهنة، وعلى الأخص الاستقلالية، (Independence) والمهنية أو الإحترافية (Professionalism)، حتى يمكنهم القيام بهذا الدور كآلية للرقابة الاجتماعية. ومسؤولية المراجع من أجل الرقابة الاجتماعية، وبالتالي من أجل المساءلة الاجتماعية، قد تم الاعتراف بها في هذه التعريفات، حيث يقصد هنا بمصطلح المجتمع (Society) جمهور المستفيدين من المعلومات المالية وتقارير المراجعين عليها، والذي من المتوقع أن يكون المراجعين المهنيين مسؤولين أمامهم. ويمكن أيضاً تعريف دور المراجع المهني، المحترف للمهنة، على أنه وكيل موثوق به، يدخل في علاقات وكالة في تنفيذ لعملية المراجعة، لفائدة المستفيدين من خدمة المراجعة، بهدف فائدة المجتمع ككل.

(Shafer , W. E. , et al . , 2001 , pp. 254-277.)

٦ - دور تعزيز المساءلة : (The Role of Enhancing Accountability)

ينبع مفهوم المساءلة (Accountability) من السلطة أو القوة (Power) الاقتصادية، التي تتمتع بها الشركة وتمارسها. وتوجد السلطة، أو القوة، لدى الشركة من قدرتها على التأثير على أنشطة الآخرين، دون أن تتأثر هي بالمثل. وهذه السلطة، أو القوة، يمكن أن تخضع لسوء الاستخدام أو الفساد. لذلك، يجب مراقبة سلطة الشركة والتحكم فيها بفاعلية، لاستخدامها لفائدة جميع الأطراف التي تخضع لتلك السلطة، مثل العاملين بالشركة، والمستهلكين لمنتجاتها أو خدماتها، والدائنين، والمقرضين، والموردين، والبيئة المحيطة بالشركة، والمجتمع بصفة عامة. ويمكن أن يتم التحكم بفاعلية في سلطة، أو قوة، الشركة عن طريق معادلتها بالمسؤولية. هذا المعادلة بين السلطة والمسؤولية، يمكن أن تحمي مصالح جميع الأطراف أصحاب المصالح في الشركة بصفة عامة. فالمسؤولية تعني مساءلة ومحاسبة من في يده السلطة، على آدائه للوفاء بمسؤوليته. فالمسؤولية تعني بالضرورة المحاسبة والمساءلة، وهنا يبرز دور المحاسبين والمراجعين المهنيين في تعزيز تلك المساءلة والمحاسبية. فالمراجع المهني يجب أن يتأكد من أن السلطة المفوضة للإدارة، لم يتم إساءة استخدامها، وأن التعارض في المصالح بين من فوضوا السلطة، ومن يستخدمها قد تم حلها، وأن يتأكد من جودة المعلومات المالية ومصداقيتها.

وهذا المفهوم للسلطة، أو القوة، الاقتصادية للشركة ينبع أساساً من سيطرة الشركة على الموارد الاقتصادية، والإمكانات المادية المتاحة لها. ومن مقدرتها على إشباع حاجات وتوقعات المجتمع. وينطبق نفس المفهوم على سلطة الشركة الاجتماعية، حيث إن التصرفات الاقتصادية لشركات الأعمال لها تأثيرات ونتائج اجتماعية خطيرة على المجتمع بجمع فئاته. لذلك، يجب أن تتحمل الشركة بمسؤولية اجتماعية، بجانب مسؤولياتها الاقتصادية، وأن تحاسب وتساءل عن نتائج تصرفاتها وقراراتها في

كلا المجالين الاقتصادي والاجتماعي، أمام أصحاب المصالح في الشركة، وأمام المجتمع بصفة عامة. (Monks , R. G. , 1993 , p. 167).

من تعدد النظريات المختلفة لدور المحاسبين والمراجعين في المجتمع، كما تم عرضها في الفكر المنشور في مجال المحاسبة والمراجعة، يتبين عدم وجود إتفاق عام على تحديد دقيق لدور المحاسبين والمراجعين في المجتمع. (Woolf , E. 1990 , pp. 63-64). وترجع أهمية تحديد هذا الدور إلى أنه البداية لتطوير إطار فكري للمراجعة يحدد طبيعة، وأهداف المراجعة، وواجبات ومسؤوليات المراجع، ومن ثم مساءلة المراجع عن جودة أدائه للعمل للوفاء بتلك المسؤوليات.

ومع ذلك، وبناء على تطور دور المراجع المهني في المجتمع، السابق مناقشته في هذا القسم من البحث، يقترح الباحث تحديد دور المراجع في المجتمع على النحو التالي:

"يعمل المراجع المهني المستقل كوكيل خاص موثوق به للمجتمع، للتأكيد على أن حاجة المجتمع إلى معلومات مالية ذات جودة عالية، يمكن الاعتماد عليها، قد تم الوفاء بها بكفاءة، وفي التوقيت المناسب لفائدة المجتمع، في إطار من المساءلة أمام جميع الفئات المستفيدة، من المعلومات المالية وتقارير المراجعين عليها، وأمام المجتمع بصفة عامة".

هذا التحديد المقترح لدور المراجع المهني في المجتمع، يعترف ضمناً بالمسؤولية الاجتماعية للمراجع المهني المستقل، حيث يمكن مساءلته عن أدائه للوفاء بتلك المسؤولية أمام المجتمع الذي يعمل كوكيل غير رسمي عنه. ويعترف هذا الدور المقترح أيضاً بنظرية الوكالة، ولكن في أوسع نطاق ممكن لها على مستوى المجتمع ككل. كما يستوعب هذا الدور أيضاً فكرة تعزيز مصداقية المعلومات المالية، وفكرة أداة للرقابة الاجتماعية، وتعزيز المساءلة. وأخيراً، يؤكد هذا الدور المقترح على القيم الأخلاقية الأساسية في المراجعة، وعلى الأخص، الاستقلالية (Independence)،

والمهنية (Professionalism)، والمساءلة (Accountability) عن كيفية وجودة الأداء المهني للوفاء بمسؤوليته الاجتماعية. ولفهم أفضل لدور المراجعين في المجتمع، يجب عمل بحوث أخرى تجريبية لدراسة حاجات وتوقعات المجتمع التي يمكن للمراجعة تلبيتها بكفاءة عالية، مثل هذه البحوث التجريبية تخرج عن نطاق هذا البحث.

القسم الثاني

قبول المحاسبين والمراجعين المهنيين لمسؤوليتهم الاجتماعية

كما سبق ذكره في القسم الأول، فقد أكدت دراسة ر. ك. ماوتز، وحسين عامر شرف "فلسفة المراجعة"، مبكراً منذ العام ١٩٦١، أن "مهنة المحاسبة والمراجعة عليها أن تتحمل بمسؤوليات اجتماعية ضخمة، وإن لم تقبل المهنة بهذه المسؤوليات الاجتماعية، فلن تستحق أن تكون مهنة".

(Mautz , R. K. and Sharaf , H. A. , 1961 , p. 197.)

ويبدو أن المهنة قد استجابت لأسباب عملية، ولأسباب أخلاقية، إلى ذلك النداء الذي أطلقه ماوتز وشرف منذ أكثر من ست وخمسين سنة تقريباً. فقد أصدر مجمع المحاسبين والمراجعين المهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية (The American Institute of Certified Public Accountants "AICPA") قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة (Code of Professional Conduct)، في منتصف ديسمبر عام ٢٠١٤، والذي أعيد النظر فيه في ٢٦ أكتوبر عام ٢٠١٥، والذي تضمن تحديداً واضحاً للمسؤوليات (0.300.020) المهنية، كما يلي:

"كمهنيين، يؤدي الأعضاء دوراً أساسياً في المجتمع. وطبقاً لذلك الدور، فإن أعضاء مجمع المحاسبين والمراجعين المهنيين يتحملون بمسؤوليات تجاه جميع المستخدمين لخدماتهم المهنية...." (القاعدة 0.02). كما حدد بوضوح أكثر مسؤولية الأعضاء لخدمة الصالح العام (The Public Interest) في مبدأ المصلحة العامة رقم ٠.١ تحت عنوان فرعي الصالح العام (٠.٣٠٠.٠٣٠) وفي القاعدة ٠.٢. تحت هذا العنوان الفرعي، حدد بصراحة أكثر قبول المهنة لمسؤولياتها تجاه المجتمع عموماً، وذلك عندما ذكر الآتي:

السمة المميزة للمهنة هي قبولها المسؤولية تجاه المجتمع بصفة عامة. وهذه العمومية لمهنة المحاسبة، تتكون من العملاء، والدائنين، والأجهزة الحكومية، والمستثمرين، ومجتمع المال والأعمال، والآخرين الذين يعتمدون على موضوعية

ونزاهة الأعضاء في التمسك بمبادئ ونظم الأعمال التجارية المنظمة. ويفرض هذا الاعتماد مسؤولية خدمة الصالح العام على الأعضاء. ويعرف الصالح العام بمجموع رفاهية المجتمع من الأفراد والجهات التي تخدمها المهنة (The AICPA , 2015 , p.5). ومثل هذا المعنى يجده الباحث أيضاً في معايير السلوك الأخلاقي الدولي (Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants) الذي أصدره مجلس المعايير الدولية للسلوك الأخلاقي للمحاسبين (International Ethics Standards for Accountants)، التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants "IFAC").

فقد حددت الفقرة رقم ١٠٠.١ في القسم الأول رقم ١٠٠ تحت عنوان "المقدمة والمبادئ الأساسية"، أن مهنة المحاسبة تقبل بمسؤوليتها العمل في خدمة الصالح العام، وذلك على النحو التالي:

"السمة المميزة لمهنة المحاسبة هي قبولها مسؤولية العمل لخدمة الصالح العام. لذلك، فإن مسؤولية المحاسب المهني ليست لإشباع الحاجات لعميل واحد فقط. وللعمل في خدمة الصالح العام، يجب على المحاسب المهني التمسك والالتزام بالمعايير الواردة في هذا الكتيب" (The IFAC, 2015, P.9)

ولم يجد الباحث في المعايير الدولية للسلوك الأخلاقي تعريفاً محدداً لمصطلح الصالح العام، كما هو الحال في المعايير الأمريكية للسلوك الأخلاقي. ولكن يعتقد الباحث جازماً أن المقصود به هو ذات المعنى الوارد في المعايير الأمريكية للسلوك الأخلاقي، وهو مجموع رفاهية المجتمع من الأفراد والجهات التي تخدمها المهنة، حيث إن الجملة الأولى في كل من الفقرتين هي نفسها بذات الكلمات تقريباً. كما أن هذا المعنى هو ما يتفق مع طبيعة عمل المراجع، والقيم الأخلاقية التي تحكم عمله مثل قيم الموضوعية، والنزاهة كمتطلب أساسي للمراجعين لا يمكن توفيرها إلا من

خلال الاستقلالية. وكذلك قيم المهنة، أو الاحترافية، بما تتضمنه من الكفاءة المهنية العالية (Competence)، وإتقان العمل والإخلاص فيه (Due Professional Care).

فالاستقلالية، والمهنية، بما يتضمنها من قيم أخلاقية، تلزم المراجع بأن يعمل لصالح العام لجميع الفئات أصحاب المصالح في الشركة، والتي قد تكون متعارضة معاً، أو مع إدارة الشركة التي تعد المعلومات المالية، ولا يعمل المراجع فقط لصالح الفئة التي عينته والتي يقدم إليها تقريره على القوائم المالية، وتدفع له أتعابه.

كما أن قبول مهنة المحاسبة والمراجعة بالمسؤولية الاجتماعية تجاه جميع المستفيدين من خدمة المراجعة، يمكن تبريره أيضاً على أساس ضرورة معادلة السلطة والمسؤولية. فالمراجع له سلطة التأثير على فئات كثيرة بأعداد كبيرة، في المجتمع، الذين يعتمدون على تقريره على المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية أو الاستثمارية. وحماية لهذه الفئات من سوء استخدام السلطة، فلا بد أن يكون المراجع مسؤولاً أمام جميع تلك الفئات. والمراجع ليس وكيلاً اقتصادياً يسأل فقط عن نتائج القرارات الاقتصادية للمستخدمين للمعلومات المالية، وإنما أيضاً وكيلاً غير رسمي للمجتمع، مسؤولاً عن النتائج الاجتماعية، وتحقيق أقصى رفاهية للمجتمع، حيث كما سبق أن ذكر الباحث، جميع القرارات والتصرفات الاقتصادية لها تأثيرات ونتائج اجتماعية. وبالتالي، يجب على مهنة المحاسبة والمراجعة قبول كل من المسؤولية الاقتصادية، والمسؤولية الاجتماعية، ويجب أن يحاسب أو يساءل المحاسبين والمراجعين المهنيين عن تأديتهم لأعمالهم للوفاء بهاتين المسؤوليتين الاقتصادية والاجتماعية.

ومع ذلك، فإن خدمة الصالح العام لجميع فئات المستخدمين للمعلومات المالية وتقارير المراجعين عليها لا تضمن خدمة المجتمع ككل، وتوزيع الثروة في المجتمع بين قطاعات النشاط الاقتصادي، وفي المناطق الجغرافية، والوحدات الاقتصادية بكفاءة عالية، لتحقيق أقصى رفاهية للمجتمع، إلا إذا تمسك المحاسبين

والمراجعين المهنيين باستقلاليتهم، وخضعوا للمساءلة عن آدائهم للوفاء بمسؤوليتهم الاجتماعية، أمام جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم المهنية، وأمام المجتمع بصفة عامة. والقسمين التاليين من البحث سيناقشان باختصار هذين الموضوعين، الاستقلالية، والمساءلة على الترتيب.

القسم الثالث

استقلالية المحاسبين والمراجعين المهنيين

(Auditors Independence)

على الرغم من أن استقلالية المحاسبين والمراجعين المهنيين، تعتبر الركن الأساسي (Cornerstone) لوظيفة المراجعة، إلا أن مفهوم الاستقلالية لا يزال يخضع للمناقشة والجدل في الفكر المنشور في مجال المراجعة . (Dunn , J. , 1996 , pp. 19-20.)

(See Also:

(Guy , D. M. , Alderman , C. W. and Winters , A. J. 1999 , pp. 56-62 ; Cosserat, G. W. and Rodda, N. ,2009, pp. 11-12 ; and Whittington , O. R. and Pany , K. , 2012 , pp. 73-84.)

الاستقلالية هي أساس المصداقية لمهنة المحاسبة والمراجعة، وما تقدمه من خدمات المجتمع. فالاستقلالية توفر الموضوعية، والنزاهة التي تسمح للمراجعين المهنيين أن يمارسوا عملهم في المراجعة والرقابة المالية في المجتمع بفاعلية. لذلك، إذا فقد المراجعين المهنيين استقلاليتهم، فقدوا ثقة مستخدمي المعلومات المالية والمستفيدين من خدمة المراجعة، مما يؤدي إلى إهيار المصداقية لمهنة المحاسبة والمراجعة، وفائدتها للمجتمع . (Knapp , M. C., 1985 , pp. 202-211.)

وتشير معايير السلوك المهني الأخلاقي، الأمريكية، والدولية، إلى مخاطر متعددة تهدد مبدأ الاستقلالية في الممارسة العملية للمحاسبين والمراجعين. والجدل الأعظم المتكرر حول استقلالية المراجع، يتعلق بالتعارض في المصالح بين المراجع وعميل المراجعة، الذي ينبع من تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف خدمة المراجعة إلى الشركة عميل المراجعة في نفس الوقت، وكذلك الإنخراط في أنشطة الإدارة بالشركة بالإضافة إلى خدمة المراجعة. فالمعارضين لذلك يؤكدون على ضرورة منع المراجعين من تقديم أية خدمات بخلاف خدمة المراجعة إلى عميل المراجعة . (Mautz, R.K. and Sharaf H. A. 1961 , p. 228.) وبعد إهيار شركة Enron في الولايات المتحدة الأمريكية، أصدر الكونجرس الأمريكي تشريعاً يحظر على

المراجعين تقديم أية خدمات غير خدمة المراجعة للشركات عملاء المراجعة المسجلة لأوراقها المالية في البورصات الأمريكية. (Sarbanes-Oxley Act of 2002.)

ومع ذلك لا يزال هناك من يؤيد تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى الشركات عملاء المراجعة، ومنتقد هذا القانون بأنه غير سليم، وفي غير الصالح العام، ولا يعترف بتعقيد عملية المراجعة والمنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة للحصول على عملاء جدد (Wallman, S.M.H., 1997, pp.76-77) وآخرون يؤكدون على أن استقلالية المراجع لن تتأثر بتقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى الشركة عميل المراجعة، ويجادلون بأن هذا يعزز استقلالية المراجع، ويكون أكثر فائدة وأقل تكلفة بالنسبة للشركة عميل المراجعة، حيث إن المراجع أكثر فهماً وإدراكاً لأعمال الشركة، ولطبيعة الصناعة التي تعمل فيها.

(See : AICPA , The Cohen Committee Report , 1978 , pp.95-97 ; and Public Oversight Board "POB" , 1986 , and Wallace , M. A. 1986 , p. 175.)

ولقد تم دراسة الاستقلالية من حيث قدرة المراجع لمقاومة الضغوط التي تقع عليه من جانب الإدارة، وتبين أن هناك حالات يكون فيها المراجع مصالحة تتعارض مع مصلحة الإدارة، وتؤكد أن المراجع، في مثل تلك الحالات، لن يستطيع المقاومة تجاه محاولة التأثير عليه وعلى أحكامه لأن ميزان القوى يميل لمصلحة الإدارة .

(Goldman, A. and Barlev, B., 1994 , p. 712.)

(See Also; Sharaf, H. A. and Mautz, R. K., 1960, pp. 49-54; Simunic, D. A., 1984, pp. 679-702; Knapp, M. C., 1985, pp.202-211, and Dunn, J., 1996, p. 22)

لذلك، يعتقد كل هؤلاء المذكور أسمائهم في الفقرة السابقة، أن الاستقلال الحقيقي سيكون دائماً قيمة مشكوك فيها، لأنه حالة ذهنية، أو منهج للتفكير (Mental Attitude) لا يمكن قياسه والتأكد منه بواسطة المستفيدين من خدمة المراجعة، مما يؤدي إلى التقليل من مصداقية مهنة المحاسبة والمراجعة، وبالتالي يمثل تهديداً مستمراً للمهنة. وكذلك، يعتقد الباحث أن مهنة المحاسبة والمراجعة لا بد لها أن تجد حلاً لهذه المشكلة للمحافظة على اعتراف المجتمع بها، وعلى المكانة العالية التي تحتلها في المجتمع.

القسم الرابع

مسائلة المحاسبين والمراجعين عن آدائهم للوفاء بمسؤوليتهم الاجتماعية

طبقاً لنظرية تعزيز المساءلة (Accountability)، فأبي شخص يتحمل مسؤولية، لا بد وأن يحاسب أو يسأل، ويقدم المبررات عن كيفية الوفاء بتلك المسؤولية. ولم يسأل أحد لماذا لا يحاسب ويسأل المراجع المهني أمام مستخدم المعلومات المالية والمستفيدين من تقارير المراجعين عليها، على الرغم من أن المراجع كشخص يتحمل بمسؤولية اجتماعية، ويلعب دور في تعزيز مساءلة الوحدات الاقتصادية.

ويعتقد الباحث أن مفهوم المساءلة (Accountability) من المفاهيم الأساسية التي يجب تناولها على أوسع نطاق لها، على مستوى المجتمع ككل. فالمراجع كمهني يحترف مهنة المحاسبة والمراجعة، وكشخص مستقل، يجب عليه الوفاء بمسؤوليته في الرقابة الاجتماعية، في إطار من المحاسبة والمساءلة، ومن ثم لا بد وأن يحاسب أمام مستخدمي المعلومات المالية، والمستفيدين من خدمة المراجعة، وأمام المجتمع بصفة عامة. ويعتقد الباحث أن معظم الانتقادات الموجهة لمهنة المحاسبة والمراجعة تنبع من عدم وجود مساءلة مباشرة للمراجع من جانب مستخدمي تقارير المحاسبين والمراجعين.

(See: Mitchell, A., 1991 , p. 12. See Also ICAEW , 1992 , p. 17.)

وهنا، يمكن لمهنة المحاسبة والمراجعة، كمجموعة من الأشخاص الممارسين للمهنة ومسؤولين عن تأدية وظيفة المراجعة، أن تلعب دوراً لتعزيز المساءلة لأعضاء المهنة. ويجب على المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة تقديم المبررات الكافية عن جودة آدائهم لواجباتهم المهنية. وكذلك يجب على مهنة المحاسبة والمراجعة بدورها أن تراقب، وتتابع جودة أداء عمليات المراجعة التي قام بتنفيذها المحاسبون والمراجعون المهنيون، كآلية للتأكد من أن عملية المساءلة قد تم الوفاء بها بطريقة صحيحة. فمهنة المحاسبة والمراجعة كانت نشطة، خلال القرن الماضي وحتى الآن، في وضع معايير المراجعة، ومعايير للسلوك المهني الأخلاقي للمحاسبين

والمراجعين ومعايير لجودة الأداء، لتنفيذ عملية المراجعة بفاعلية. ولكنها، لم تنشط بنفس القدر من الكفاءة لوضع هذه المعايير موضع التنفيذ الفعلي بشكل ملزم للمحاسبين والمراجعين، كما لم تنشط في مراقبة جودة الأداء (Quality Control)، ومراجعة الزملاء على بعضهم البعض (Peer Review). يجب أن تقوم مهنة المحاسبة والمراجعة بهذا الدور نيابة عن المجتمع، للتأكد من أن المسؤولية الاجتماعية للمحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة قد تم الوفاء بها بكفاءة عالية، ولتأكيد دور المحاسبين والمراجعين كآلية للرقابة الاجتماعية، ومن لم يلتزم في آدائه لعمله بالمعايير المهنية يحاسب، وتوقع عليه الجزاءات المناسبة والتي قد تصل إلى منعه من ممارسة المهنة لفترة محدودة، أو منعه نهائياً من مزاوله المهنة.

خلاصة البحث، ونتائجه، والتوصيات لبحوث أخرى

أولاً: خلاصة البحث:

تهدف الدراسة في هذا البحث إلى محاولة تحديد دور المحاسب والمراجع المهني في المجتمع. لذلك، كان من الضروري، في القسم الأول من هذا البحث، من دراسة ومناقشة الأفكار المختلفة لدور المراجع في المجتمع، في الفكر المنشور في مجال المحاسبة والمراجعة.

وأمكن تلخيص تلك الأفكار في ستة اتجاهات (نظريات) رئيسية هي:

- ١- دور الحماية والحراسة.
- ٢- ودور تعزيز المصداقية للمعلومات المالية.
- ٣- ودور المراجع من منظور الوكالة.
- ٤- ودور الوسيط بين أصحاب المصالح.
- ٥- ودور أداة رقابة اجتماعية.
- ٦- ودور تعزيز المساءلة.

وقد خلص الباحث إلى أن تعدد الأدوار للمراجع، وفقاً لتعدد النظريات التي ظهرت في الفكر المحاسبي المنشور، تعني أمراً واحداً هو عدم وجود اتفاق عام بين المحاسبين والمراجعين المهنيين على دور محدد للمراجع في خدمة المجتمع، وهذه النتيجة يؤيدها كثرة القضايا المرفوعة على مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، ودول أخرى متقدمة.

يجب تحديد دور المراجع في المجتمع كنقطة البداية لتحديد إطار نظري للمراجعة يوضح طبيعة المراجعة وأهدافها، وواجبات ومسؤوليات المراجع للوفاء باحتياجات فئات عديدة وكبيرة في المجتمع إلى معلومات مؤكدة، وذات جودة عالية، يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تتخذها تلك الفئات. ولذلك، قدم الباحث في نهاية القسم الأول من البحث، التحديد التالي لدور المراجع في المجتمع:

«يعمل المراجع الخارجي المستقل كوكيل خاص موثوق به للمجتمع، للتأكد على أن حاجة المجتمع إلى معلومات مالية، ذات جودة عالية، يمكن الاعتماد عليها، قد تم الوفاء بها بكفاءة، وفي التوقيت المناسب، لفائدة المجتمع، في إطار من المساءلة أمام جميع الفئات المستفيدة من المعلومات المالية وتقارير المراجعين عليها، وأمام المجتمع بصفة عامة».

ويعتقد الباحث أن هذا التحديد المقترح لدور المراجع في المجتمع يستوعب دوره في تعزيز المصدقية للمعلومات المالية، ودور المراجع من منظور الوكالة في أوسع نطاق ممكن لها، ودوره كأداة للرقابة الاجتماعية، وتعزيز المساءلة. كما أنه يعترف ضمناً بالمسؤولية الاجتماعية للمحاسبين والمراجعين.

وقد تم تبرير قبول مهنة المحاسبة والمراجعة للمسؤولية الاجتماعية وخدمة الصالح العام للمجتمع، على أساس منظومة القيم والمعايير الأخلاقية التي تحكم الأداء المهني، والسلوك المهني للمحاسبين والمراجعين، وعلى أساس معادلة السلطة والمسؤولية، وذلك في القسم الثاني من هذا البحث.

وفي القسم الثالث، من هذا البحث، عرض الباحث باختصار لمبدأ الاستقلالية، وبيّن أن تفسير هذا المبدأ لا يزال محل جدل ومناقشة، رغم أنه الركن الأساسي، بالإضافة إلى المهنية أو الاحترافية، الذي تقوم عليه وظيفة المراجعة وإبداء الرأي. لذلك عرض الباحث للمفهوم الحقيقي للاستقلال وبيّن أنه "منهج تفكير" لا يمكن ملاحظته أو قياسه من جانب المستفيدين من خدمة المراجعة، وبالتالي يظل محل شك يهدد مصداقية المهنة، ومكانتها في المجتمع. كما عرض الباحث أهم التهديدات الأخرى التي تهدد الاستقلالية مثل الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المراجع إلى عميل المراجعة في نفس الوقت، والمنافسة بين المراجعين، والإنخراط في أنشطة إدارية في الشركة بالإضافة إلى خدمة المراجعة. والجدل المستمر في الفكر المحاسبي المنشور بين مؤيد ومعارض، بشأن هذه التهديدات، يمكن أن يقوض من أهمية مهنة المحاسبة والمراجعة في المجتمع، ويقلل من مصداقيتها، وفائدتها للمجتمع.

وفي القسم الرابع والأخير من هذا البحث، ناقش الباحث مسالة المراجع أمام جمهور المستفيدين من خدمة المراجعة، وأمام المجتمع بصفة عامة، على أساس أنه يتحمل بمسؤولية اجتماعية، لا بد أن يسأل عن كيفية الوفاء بها. ويمكن أن تلعب مهنة المحاسبة والمراجعة دور فحص جودة العمل المؤدى بواسطة المراجعين المهنيين، عن طريق قسم لمراقبة الجودة، أو من خلال مراجعة النظير (Peer Review)، للتأكد من الوفاء بمسؤوليتهم الاجتماعية بكفاءة عالية، وللتأكد من أن عملية المحاسبة والمساءلة تتم بالطريقة الصحيحة، فليس من المنطق أن يلعب المراجعين المهنيين دور آلية للرقابة الاجتماعية، وتعزيز المساءلة، ولا يساءلون هم أنفسهم عن جودة آدائهم لعملهم للوفاء بمسؤوليتهم الاجتماعية.

ثانياً: نتائج البحث:

يمكن للباحث أن يستخلص من هذا البحث النتائج التالية :

- ١- لا يوجد إتفاق بين المحاسبين والمراجعين على دور محدد ودقيق يمكن أن يلعبه المراجع في خدمة المجتمع والصالح العام.
- ٢- لا يوجد إطار فكري (نظري) للمراجعة متفق عليه ويلقى قبولاً عاماً من المحاسبين والمراجعين المهنيين، وتوجد حاجة ماسة إلى هذا الإطار الفكري لتحديد دقيق لدور المراجع في المجتمع، ومسؤولياته، إلى جانب العناصر الأخرى للإطار الفكري.
- ٣- توجد حاجة إلى دراسة مهنة المحاسبة والمراجعة كظاهرة اجتماعية، من وجهة نظر المجتمع، كآلية للرقابة الاجتماعية، ولتعزيز المساءلة للمحاسبين والمراجعين عن جودة آدائهم للعمل للوفاء بمسؤوليتهم الاجتماعية.
- ٤- تقبل مهنة المحاسبة والمراجعة لمسؤوليتها الاجتماعية على أسس من منظومة القيم والمعايير الأخلاقية التي تجبر المحاسبين والمراجعين المهنيين على العمل لخدمة الصالح العام ولفائدة المجتمع بصفة عامة.

- ٥- يمكن لمهنة المحاسبة والمراجعة، كمنظمة مهنية تجمع تحت لوائها كل المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة، أن تلعب دوراً مهماً بالنيابة عن المجتمع في مساءلة ومحاسبة المحاسبين والمراجعين عن جودة آدائهم للوفاء بمسؤوليتهم الاجتماعية.
- ٦- يجب على مهنة المحاسبة أن تجد حلاً لمشكلة الاستقلالية، والتهديدات التي تهددها، للحفاظ على مصداقيتها، ومكانتها في المجتمع.

ثالثاً: توصيات لبحوث أخرى:

تأسيساً على نتائج هذا البحث، يوصي الباحث بعمل بحوث إضافية مطلوبة في مجال تحديد دور المراجع في المجتمع، كبداية للوصول إلى بناء إطار فكري متكامل للمراجعة يحدد طبيعة المراجعة، وأهدافها، وواجبات ومسؤوليات المراجع، وكيفية الوفاء بتلك المسؤوليات، والمساءلة عنها.

لذلك، يوصي الباحث بإجراء بحوث تجريبية (Empirical Research) لدراسة حاجات الفئات المختلفة في المجتمع إلى المعلومات، وتوقعات المجتمع من مراجعي الحسابات، وكيفية التغلب على فجوة التوقعات (إن وجدت) أو على الأقل تضييقها إلى أقل حد ممكن.

كما يوصي الباحث أيضاً بضرورة البحث النظري لبناء إطار فكري للمراجعة، يتفق عليه بين المحاسبين والمراجعين المهنيين، يحدد دور المراجع في المجتمع، ومسؤولياته بدقة، ومفهوم الاستقلالية وتفسيرها في الممارسة العملية، ومفهوم المهنة أو الاحترافية، ومفهوم المساءلة وكيفية تطبيقها عملياً. مثل هذا الإطار الفكري النظري للمراجعة يجب أن يحدد أيضاً بدقة المسؤولية الاجتماعية لمهنة المحاسبة والمراجعة، وقبول المهنة لها على أسس أخلاقية، بالإضافة العناصر الأخرى للإطار النظري للمراجعة.

وأخيراً، يوصي الباحث بدراسة مهنة المحاسبة والمراجعة كظاهرة اجتماعية، من وجهة نظر المجتمع، ودراسة دور المراجع كصاحب رسالة أخلاقية في المجتمع.

Abstract

Four main areas of research have been undertaken in this study. The first area is concerned with various theories developed, in the literature throughout the history of auditing, as to the role of the professional Accountants and auditors in society. This area is important to formulate the role of the auditor in society, and to precisely determine the responsibilities of professional accountants and auditors, and hence, responsibilities of the accounting profession, towards society. After reviewing the literature, the role of the auditors in society has been formulated. This formulation of the role of public accountants in society acknowledges the social responsibility of the accounting profession, and thus, the accountability of public accountants for discharging this social responsibility.

The second area of this research is concerned with the acceptance of social responsibility by the accounting profession based on ethics, and the equation of balanced power and responsibility, to protect the interests of all users of audited financial statements, and society at large.

The third area of research has been directed towards the concept of auditors' independence, and the potential dangers to the concept which should be recognized, and guarded against, in case they diminish the value of the accounting profession as a useful instrument to society.

The fourth, and final, area of research has been devoted to the concept of accountability, since the role of professional accountants in society is constituted by independence within the conceptual framework of accountability.

المراجع

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Code of Professional Conduct", (New York: The AICPA, 2015).
- AICPA, "The Report of the Commission to Study the Auditors' Responsibility" The Cohen Committee Report, (New York: The AICPA, 1978).
- Amhowitz, H. J., "The Accounting Profession and the low: The Misunderstood Victim", Journal of Accountancy, May, pp. 355-367.
- Antle, R. , "An Agency Model of Auditing", Journal of Accounting Research, Vol. 20, No. 3, Autumn 1982, pp. 503-527.
- Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", 14th Edition, Global Edition, (Essex, England: Pearson Education Ltd., 2012).
- Banks, B., "Trial by Numbers", C. A. Magazine, November 1991, pp. 18-25.
- Carmichael, D. R., "The Public Company Oversight Board (PCOB) and the Social Responsibility of the Independent Auditor", Accounting Horizons, Commentary, Vol. 18, No. 2, 2004, pp. 127-133.
- Coopers and Lybrand, "Students Manual of Auditing", 3rd Edition, (London: Gee and Company (Publishers) Limited, 1985).
- Cosserat, G. W. and Rodda, N., "Modern Auditing" 3rd Edition, (West Sussex, England: John Wiley and Sons Ltd., 2009).
- Dunn, J., "Auditing: Theory and Practice", 2nd Edition, (London: Prentice Hall, 1996).
- Flint, D., "Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction", (London: MacMillan Education, 1988).
- Fraser, D. J. and Aiken, M. E., "Steler's System-Based Audits", 3rd Edition, (Sydney: Prentice Hall of Australia Pty Limited, 1986).
- Gloeck, J. D. and Jager, H. de "The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa, A Research Report by the School of Accountancy, (University of Pretoria, 1993).
- Goldman, A. Barlev, B., "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence". The Accounting Review, Vol. XLIX, No.4 , October 1974, pp. 707-718.
- Guy, D. M. Alderman, C. W. and Winters, A. J., "Auditing" 5th Edition, (Fort Worth, Texas: The Dryden Press, 1990).
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, (ICAEW), "The Audit Expectation Gap in the United Kingdom", (London: The Research Board of the ICAEW, 1992).
- International Ethics Standards Board for Accountants of the International Federation of Accountants (IFAC), "Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, (New York: The IFAC, 2015).
- Jensen, M., "Organization Theory and Method and Methodology", The Accounting Review, Vol. LVIII, No. 2, April 1983, pp. 319-349.
- Jensen, M. and Meckling, W., "Theory of the Firm: Managerial Behavior Agency Cost and Ownership Structure", Journal of Financial Economics, October 1976, pp. 305-360.
- Knapp, M. C., "Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", The Accounting Review, Vol. LX, No. 2, April 1985, pp. 202-211.
- Lee, T. A., "A brief History of Company Audit: 1840-1940", The Accountant's Magazine, August 1970, pp. 363-368.
- Lee, T. A. , "Company Auditing: Concept and Practice", (London: Gee and Company (Publishers) Limited, 1972.)

-
- Limperg Institute, "The Social Responsibility of the Auditor: A Basic Theory of the Auditor's Function (1938), by Professor Theodore Limperg (1879-1961)", of the University of Amsterdam, (The Netherlands, Limperg Institute, 1985) .
 - MacDonald, W. A., "Report of the Commission to study the Public's Expectation of Audit", (Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accounts, 1988).
 - Mautz, R. K. and Sharaf, Hussein A., "The philosophy of Auditing", (Evanston, Illinois: The American Accounting Association, Monograph 6, 1961).
 - Mitchell, A., "Accountability is the Key", Certified Accountant, October 1991, pp. 12-13.
 - Monks, R. G. "Growing Corporate Governance: from George III to Bush", in: Sutton, B. (Ed.), The Legitimate Corporation, Blackwell, 1993, p. 242.
 - Neu, D., "Let's Get Critical", C A Magazine, November 1991, pp. 45-48.
 - Porter, B. A., "The Audit Expectation-Performance Gap and the Role of External Auditor in Society", 1990, p.122. As Quoted in: Gloeck, J. D. and Jager, H. de, "The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa", 1993, pp. 4-6.
 - Power, M. "Book Review: Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction", by David Flint, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 3, No. 2, 1990, pp. 71-73.
 - Power, M. "The Audit Society: Rituals of Verification", Oxford University Press, 1997.
 - Public Oversight Board (POB), "Public Perceptions of Management Advisory Services Performed by CPA firms for Audit Clients", A Research Report, October 1986.
 - Sarbanes-Oxley Act of 2002, of the U.S.A.
 - Shafer, W. E., Morris, R. E. and Ketch and, A. A., "Effects of Personal Values on Auditors, Ethical Decisions" Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 14, No. 3., 2001, pp. 254-277.
 - Sharaf, Hussein A., and Mautz, R. K., "An Operational Concept of Independence, The Journal of Accountancy, April 1960, pp. 49-54.
 - Simunic, D. A., "Auditing, Consulting, and Auditor Independence, Journal of Accounting Research, Vol.22, No.2, Autumn 1984, pp. 679-702.
 - Soltani, B., "Auditing: An International Approach", 1st Edition, (London: Prentice Hall, Pearson Education, 2007).
 - Thomas, C.W. and Henke, E.O., "Auditing: Theory and Practice" 2nd Edition, (Boston, Massachusetts: Kent Publishing Company, 1986).
 - Wallace, M. A., "Auditing", (Boston Massachusetts: PWS-Kent Publishing Company, 1986).
 - Watts, R. and Zimmerman, J., "Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence", Journal of Law and Economics, Vol. 26, October 1983, pp. 613-634.
 - Whittington, O. R. and Pany, K., "Principles of Auditing and Other Assurance Services", 18th Edition, (New York: McGraw-Hall, 2012).
 - Woolf, E., "That Elusive Conceptual Framework", Journal of Accountancy, February 1990, pp. 63-64.