

٢٥



المجلة العلمية
كلية التربية - أسيوط

التجارة والتحويل

العدد الأول - السنة السادسة - ١٩٨٦

معايير مراجعة حسابات الشركات

متعددة الجنسيات

د. نجيب الجندي

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة طنطا

مقدمة :

تعتبر الشركات متعددة الجنسيات التي تمارس نشاطها في دول متعددة من أهم الظواهر الاقتصادية المعاصرة . وللتدليل على أهمية هذه الشركات ، يكفي القول أنه يوجد الآن في العالم حوالي ١٠٠٠ شركة من هذه النوعية تزيد مبيعات كل منها عن ٢٥٠ مليون دولار سنوياً وتنتج مجتمعة حوالي ربع الناتج العالمي (١) .

والمؤكد أن الدول التي يوجد بها المراكز الرئيسية لهذه الشركات وفروعها وشركائها التابعة تختلف في بيئتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الأمر الذي ينعكس على البيئة المحاسبية . وبالتالي من المتوقع أن تعمل هذه الشركات في ظل طرق قياس محاسبية مختلفة وحدود افصاح متعددة ومفاهيم وأهداف ومعايير مراجعة متنوعة .

في ظل هذه الاختلافات ، من المتوقع أن تخضع مراجعة مكونات القوائم المالية لهذه الشركات (القوائم المالية لكل من الشركة الأم وفروعها وشركائها التابعة) لمعايير أداء مختلفة مما يجعل مهمة قارئ القوائم الموحدة في تحديد مصداقيتها أمراً صعباً . فمن المعلوم أن مصداقية القوائم المالية تتحدد طبقاً لمعايير الأداء التي اتبعت في مراجعتها .

ولتجنب خضوع مكونات القوائم المالية الموحدة لمعايير مراجعة مختلفة ، ظهرت فكرة خضوع مراجعتها لمعايير أداء تختلف عن المعايير المتعارف عليها

(1) Choi, F. D. and G. G. Mueller, « International Accounting », 2 nd ed., Prentice-Hall. Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1984, P. 5.

في بلد الفرع أو الشركة التابعة . هذه المعايير قد تكون ذاتها المتعارف عليها في بلد الشركة الأم حيث تتم عملية إعداد القوائم الموحدة ، وقد تكون مجموعة من المعايير الأخرى المتعارف عليها المستوى الدولي .

تهدف هذه الدراسة أساساً إلى الموازنة بين النوعين المذكورين من معايير أداء المراجعة ، وتحديد المعايير الواجبة التطبيق عند مراجعة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات (القوائم المالية لكل من الشركة الأم وفروعها وشركاتها التابعة) ، وتعيين الجهة أو الهيئة التي تتولى وضع هذه المعايير ومراقبة الالتزام بها .

ويكتسب هذا الموضوع أهميته من أن خضوع مراجعة القوائم المذكورة لمجموعة موحدة من معايير الأداء سيزيد من مصداقية هذه القوائم في نظر قارئها وذلك سيزيد بالتبعية من مصداقية القوائم المالية المعدة في مصر باعتبارها مقراً لبعض فروع الشركات متعددة الجنسيات وشركاتها التابعة . كما سيدعم ذلك الروابط المهنية بين مؤسسات المحاسبية والمراجعة العالمية التي تراجع غالباً حسابات الشركات متعددة الجنسيات ومؤسسات المحاسبة والمراجعة المصرية التي تراجع حسابات فروعها وشركاتها التابعة في مصر .

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة ، فإننا سنتعرض بعد هذه المقدمة بالشرح والنقد لكل من التطبيق المحلي لمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها في بلد الشركة الأم ، والتوحيد الدولي لمعايير أداء المراجعة . بعد ذلك نعرض لمعايير الأداء التي نقترح اتباعها في مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات ، ونحدد الجهة أو الهيئة التي ستتولى وضع هذه المعايير وكيفية تدعيمها على المستوى المحلي .

٢ التطبيق المحلي لمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها في بلد الشركة الام

طبقاً لهذا الأسلوب ، تخضع مراجعة حسابات الفروع والشركات التابعة لمعايير الأداء المتعارف عليها في بلد الشركة الام ، أو كما يطلق عليه غالباً لنقل معايير أداء المراجعة من بلد لآخر بما يحمله ذلك من مزايا وما يترتب عليه من مشكلات هي موضوع هذا القسم من الدراسة .

١٠٢ نقل معايير أداء المراجعة من بلد لآخر

يعنى ذلك قيام المراجع المحلي للفرع أو للشركة التابعة بأداء مراجعته طبقاً لمعايير الأداء التي يراجعها مراجع حسابات الشركة الام . وعلى سبيل المثال ، إذا كانت المملكة المتحدة هي مقر الشركة الام ، وكان لهذه الشركة فروع وشركات تابعة في كل من مصر والأردن وكينيا والهند وبنجلاديش ، فإن المراجعين المحليين لهذه الفروع والشركات التابعة يؤدون عملهم طبقاً لمعايير الأداء المتعارف عليها في المملكة المتحدة . ويقال نفس الشيء عن شركة مصر للطيران حيث يطبق المراجعون المحليون لمكانتها في أنحاء العالم نفس معايير الأداء المتعارف عليها في مصر وليس معايير الأداء المحلية المتفق عليها في بلادهم .

وقد يكون هذا التطبيق بناء على اتفاق مع المراجع المحلي ، أو قد يكون هناك إزام قانوني بذلك . ومن أمثلة هذه الحالة الثانية ما نص عليه قانون الشركات الإنجليزي لعام ١٩٤٨ (مادة ١٥٠ أ) المعدل بقانون عام ١٩٦٧ (مادة ١٤) وقانون عام ١٩٧٦ (مادة ٨) من وجوب تطبيق متطلبات هذه القوانين على الفروع الخارجية والشركات التابعة كشرط أساسي لإدماج قوائمها المالية في القوائم المالية الموحدة لشركة إنجليزية (١) ، وما نصت عليه قائمة تعين معايير

(1) Companies Act UK 1948, 1967 and 1976.

أداء المراجعة في إنجلترا الصادرة عام ١٩٨٠ من ضرورة إخضاع مراجعة القوائم المالية لهذه الفروع الخارجية والشركات التابعة لمعايير الأداء الإنجليزية إذا كان هناك نية لإدماجها في القوائم المالية الموحدة لشركة إنجليزية (١) .

واضمان تطبيق معايير أداء المراجعة المتعارف عليها في بلد الشركة الأم بواسطة مراجعين محليين ربما لا يعرفونها ، وربما لا يرغبون في تطبيقها وأحيانا لا يفهمون مضمونها تماما ، فإلها ما يتبع إحدى الطريقتين الآتيتين (٢) :

١ - يتولى مراجعون من بلد الشركة الأم مراجعة حسابات الفروع والشركات التابعة المنتشرة في أنحاء العالم . ولاشك أن هؤلاء المراجعين لديهم دراية تامة بمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها في بلادهم (حيث مقر الشركة الأم) ، وفي ذلك ضمان كاف لمراجعة حسابات الفروع والشركات التابعة طبقا لمعايير الأداء المتفق عليها في بلد الشركة الأم وبالتالي خضوع مراجعة جميع مكونات القوائم المالية الموحدة للشركة متعددة الجنسيات لمعايير أداء موحدة .

ورغم هذا الضمان ، فإن هذه الطريقة قد تتعارض مع اعتبارات للتكلفة حيث تمثل مصروفات السفر والإقامة هباتا كبيرا قد ينعكس على أسعار المراجعة كما يؤدي إلى ضياع كثير من الوقت نتيجة لكثرة التنقلات . يضاف إلى ذلك احتمال مواجهة صعوبة الحصول على ترخيص لمزاولة المهنة داخل حدود دولة أجنبية

(1) Institute of Chartered Accountants in England and Wales, «Auditing Standards and Guidelines», ICAEW, London, 1980, Para 15.

(2) Campbell, L. G., «International Auditing», Macmillan Publishers Ltd., London, 1985, P. 136.

حيث تضع دول كثيرة قيودا على ممارسة الاجانب لمهنة المحاسبة والمراجعة بها من امثلتها الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا والفلبيين (١) وكذلك مصر .

(٢) تقوم مؤسسات المحاسبة والمراجعة العالمية (خاصة لاثمانية السكبار) بالدخول في ائتلاف أو مشاركة مع بعض مؤسسات المحاسبة والمراجعة المحلية أو قد يربط بينهم علاقة تمثيل حيث تصبح الثانية بمثابة اللأولى في البلد الذي يوجد به فروع وشركات تابعة (٢) . في مثل هذه الحالات ، تتلقى المؤسسات المحلية تعليمات وتوجيهات من المركز الرئيسي للمؤسسة العالمية وكذلك تفسيراتها الخاصة لمعايير أداء المراجعة ، كما يقوم العاملون بها بتدريب مساعدي المراجع المحلي (٣) واتباع هذه الطريقة يضمن تطبيق مؤسسة المحاسبة والمراجعة المحلية لنفس المعايير الأداء التي تطبقها المؤسسة العالمية (أى معايير البلد الذي يوجد به الشركة الأم) ، وبالتالي خضوع مراجعة جميع مكونات القوائم المالية الموحدة للشركة متعددة الجنسيات لمعايير أداء موحدة .

وهذا الأسلوب متبع فعلا في مصر حيث يمثل كل مؤسسة محاسبة ومراجعة من الائمة السكبار (ومن غيرهم أيضا) مؤسسة محاسبة ومراجعة مصرية .
واكن يلاحظ ان هذا الأسلوب يتطلب أن يقوم مراجع حسابات الشركة

(1) Choi, F. D. and G. G. Mueller, op. cit., pp. 9-10

(٢) على سبيل المثال ، يشترك جميع شركاء ومراسلى مؤسسة (Touche Ross) العالمية للمحاسبة والمراجعة فى مؤسسة عامة تسمى Verein لا تهدف الى الربح ولكن لخدمة اعضائها فقط ومقرها مدينة زيورخ .

ومن الأمثلة أيضا ان تقوم مؤسسة عالمية بتكوين شركة للاستشارات مع مؤسسة محاسبة ومراجعة حيث يحظر على الاجانب ممارسة المهنة فى البلد الذى يوجد به فروع وشركات تابعة . وبالتالي تتواجد المؤسسة العالمية فى شكل آخر يسمح به القانون .

(3) Kanga, W. S., « International Accounting : The Challenge and the Changes », Journal Of Accountancy», November 1980. pp. 55-60

الأم بالاطلاع على الملفات وأوراق العمل التي يعدها المراجع المحلي للتأكد من تطبيق معايير الأداء الواجبة (١). وهذه هي المشكلة حيث قد لا تفصح أوراق المراجعة عن حقيقة العمل الذي أداء المراجع المحلي، كما يؤدي ذلك إلى خلق مشكلة بينه وبين مراجع حسابات الشركة الأم.

٢٠٢ مزايا التطبيق المحلي لمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها في بلاد الشركة الأم :

يحقق هذا التطبيق عدة مزايا لعل أهمها إخضاع مراجعة مكونات القوائم المالية الموحدة للشركة متعددة الجنسيات لمعايير أداء موحدة . ونظرا لأن معظم المراكز الرئيسية للشركات متعددة الجنسيات توجد في دول تقدمت فيها مهنة المحاسبة والمراجعة بفعل ظروف البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ولأن معظم هذه الشركات تراجع حساباتها بواسطة مؤسسات المحاسبة العالمية، فهناك ضمان أن تكون معايير مراجعة جميع مكونات القوائم المالية الموحدة لهذه الشركات ذات مستوى عال . ويترتب على ذلك زيادة مصداقية هذه القوائم لدى قارئها .

واتباع هذا الأسلوب يسمح للبلاد التي يوجد بها الفروع والشركات التابعة بالاعتماد على معايير أداء المراجعة المطبقة في الدول التي يوجد بها المراكز الرئيسية للشركات متعددة الجنسيات وهي غالبا معايير عالية المستوى، وفي ذلك تشجيع وحث لهذه البلاد أن تضع معايير خاصة بها ذات مستوى عال إذا لم يكن لديها مثل هذه المعايير .

ومن الجدير بالذكر ان اتباع هذا الأسلوب لا يمنع من تطبيق معايير الأداء المتعارف عليها محليا على مراجعة حسابات الشركات الوطنية، وايضا على

مراجعة حسابات فروع الشركات متعددة الجنسيات وشركاتها التابعة إذا كانت المعايير الوطنية أعلى مستوى من معايير الأداء المتعارف عليها في بلد الشركة الأم .
وبالتالي فإن هذا الأسلوب لا يحد من حرية أى دولة في فرض معايير الأداء التي تتفق مع بيئتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية داخل حدودها .
٢٠٢ المشكلات التي تواجه التطبيق المحلي لمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها في بلد الشركة الأم :

يواجه هذا التطبيق بعدة مشكلات ترجع إلى الاختلاف في اللغة وفي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من بلد لآخر ، وإلى عدم اتفاق في مفهوم المراجعة واستقلال المراجع وتأهيله ، وإلى عدم تحديد للجهة التي تراقب الالتزام بالمعايير .

(١) المشكلات المترتبة على اختلاف اللغة

تنشأ هذه المشكلات إذا اختلفت لغة البلد الذي توجد به الشركة الأم عن لغة البلد الذي يوجد به الفرع أو الشركة التابعة . وهي تظهر بوضوح عند حدوث اتصال بين المراجع المحلي ومراجع الشركة الأم خاصة للاتفاق على برنامج مراجعة وفقاً لمعايير أداء بلد الشركة الأم ، وعند تبادل المعلومات الخاصة بعملية المراجعة ، وعند مناقشة أى خلافات فنية ، وعند كتابة التقرير النهائي عن القوائم المالية للفرع أو الشركة التابعة (١) .
ولعل أهم هذه المشكلات هي سوء الفهم لمعايير المراجعة المتعارف عليها في بلد الشركة الأم ، وسوء الفهم المترتب على توصيل نتائج المراجعة . فالمراجع المحلي - إن لم يكن مواطناً من بلد للشركة الأم أو من بلد يتكلم لغتها يضطر إلى التقاطع مع مراجعي الشركة الأم بلغة تختلف عن لغته الأصلية .

(1) Ibid., p. 138

وقد يعتمد على ترجمة سواء الدراسات المتبادلة بينهما أو لمعايير الأداء أو لنتائج المراجعة ، وفي هذه الحالات قد تضيع معاني الكلمات ، وقد يساء فهم العبارات الاصطلاحية ، كما قد يساء تفسير الجمل البلاغية أو التي تأخذ شكلا غير مباشر .

وفي حالة كون المراجع المحلي من بلد الشركة الام أو بلد تتكلم لغتها ، تحدث مشكلة سوء فهم أخرى حيث يضطر هذا المراجع إلى نقل التعليمات التي يفهمها بلغته إلى مساعديه الذين غالبا ما يكونون من مواطني بلد الفرع أو الشركة التابعة . وهنا تدخل الترجمة كوسيط الأمر الذي قد يؤدي إلى ضياع معاني بعض الكلمات أو سوء فهمها .

ونرى أن هذه المشكلات يسهل حلها إذا قام مراجع الشركة الام بضيافة تعليماته وملاحظاته إلى المراجع المحلي في عبارات سهلة واضحة خالية من الصور البلاغية والجمل المركبة وبعبارة عن الكلمات التي تحمل أكثر من معنى . كما أن المشكلة ذاتها تختفي إذا كان المراجع المحلي يجيد لغة بلد الشركة الام كأهلها . وهناك حل تلجأ إليه بعض مؤسسات المحاسبة والمراجعة العالمية - قد يتعارض مع الاعتبارات القانونية المحلية - وهو أن يتولى أحد مديري المراجعة بها شئون فروع شركات متعددة الجنسيات وشركائها التابعة حيث يكون مقبلا وعاملا لدى المراجع المحلي المراسل لها . ولا شك أن وجود هذا الوافد من المؤسسة العالمية يساعد على حسن فهم المعايير والتعليمات ونتائج المراجعة .

(٢) المشكلات المترتبة على اختلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

قد تختلف المبادئ الخاصة بالقياس المحاسبي والافصاح الذي تتضمنه القوائم المالية المنشورة خاصة للشركات المساهمة من بلد لآخر . وفي ظل هذه الاختلافات قد تظهر مشكلة . فالمراجع المحلي للفرع أو الشركة التابعة مطالب بأن يشير في تقريره عن قوائمها المالية إلى مدى تطبيق المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها في بلد الشركة الأم. والمشكلة تظهر إذا لم يكن هذا المراجع على دراية تامة بهذه المبادئ، ويزداد حدتها إذا تعلق الأمر بدولة مثل الولايات المتحدة الأمريكية حيث التطور في إصدار المبادئ سريع جدا لدرجة قد لا يسهل متابعتها (١).

وهن أمثلة هذه الاختلافات طريقة المحاسبة الواجبة الاتباع في ظروف التضخم - ففي المملكة المتحدة تطبق طريقة التكلفة الجارية Current Cost Accounting في حين تطبق طريقة القوة الشرائية الجارية Purchasing Power Accounting Current في البرازيل وشيلي، كما أنه يسمح باظهار الاراضى والمباني بقيم تزيد عن التكلفة في المملكة المتحدة، في حين أن ذلك غير مسموح به في ألمانيا الغربية. ونرى أنه يمكن حل هذه المشكلات باتباع إحدى الطرق الآتية.

— تقوم الشركة الأم بوضع نظام محاسبي يطبق في كل الفروع والشركات التابعة في كل أنحاء العالم على أن يتضمن قواعد محددة للقياس المحاسبي والمعلومات التي يجب أن تظهر بالقوائم المالية، وفي هذه الحالة يمكن اخضاع كل مكونات القوائم المالية الموحدة للشركة متعددة الجنسيات لنفس المبادئ المحاسبية الأمر الذى يسهل عمل المراجع المحلي ومراجع الشركة الأم. كما يمكن للشركة الأم أن تصدر قرب نهاية السنة المالية تعليمات خاصة باقفال الدفاتر وإعداد القوائم المالية وترسلها إلى فروعها وشركاتها التابعة.

ورغم إتباع هذا الحل فلا زالت هناك مشكلة وهي أنه يصعب إجراء

(1) Richards, W. R., « Auditing US Companies with Operations Abroad », International Journal of Accounting, vol. 12, No. 1, 1976, pp. 1-11

مقارنات دولية بين القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات لمخضوع كل منها لمبادئ محاسبية مختلفة حسب دولة الشركة الأم.

التوحيد الدولي للمبادئ المحاسبية حيث يمكن أن يخضع إعداد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات بما في ذلك قوائم الفروع والشركات التابعة في أنحاء العالم لمجموعة من المبادئ المنفق عليها عالميا ، وقد صدر فلا حتى الآن بعض هذه المبادئ التي يقترح تطبيقها عالميا ، ولكن مازال هناك الكثير ليصدر وما زال هناك الإجماع العالمي على قبولها .

(٢) المشكلات المترتبة على الاختلاف في مفهوم المراجعة

من المتوقع أن تختلف البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية من بلد لآخر وهذه الاختلافات تنعكس بالضرورة على مفهوم المراجعة خاصة المقصود بها وأهميتها في نظر كل من المراجع المحلي ومراجع الشركة الأم الأمر الذي ينعكس على تفسير المقصود بمعايير المراجعة ، فمثلا في بلجيكا ينص قانون الشركات على تعيين مراجع Commissaire aux Comptes يقتصر عمله على مراجعة سريعة للقوائم المالية للتأكد من أنها تعكس بأمانة الدفاتر والسجلات المحاسبية ، في حين أنه يتطلب تعيين خبير محاسب Expert-Comptable للشركات الكبيرة يقوم بمراجعة أكثر عمقا مشابهة لما هو متبع في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية . أي أن القانون قد يحدد طيبة مهمة مراقب الحسابات والبيانات الواجب أن يذكرها في تقريره (مثل بلجيكا ، سويسرا ، مصر) في حين أن هذه الأمور قد تترك للعرف السائد (مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية) . ولا شك أن القانون - في الحالة الأولى - يصبح المصدر الرئيسي لمعايير أداء المراجعة ، في حين يصبح التطبيق للعمل والمبادئ الميدانية مصدرين رئيسيين للمعايير في الحالة الثانية .

ويترب على هذا الاختلاف مشكلة هامة عند نقل معايير أداء المراجعة من دولة لأخرى ، فادراك المراجع المحلى لمعايير أداء المراجعة لدولة الشركة الام قد يتأثر بمفهومه الذاتي أو المحلى لهذه المعايير الذى قد يختلف عما يجب أن يكون (١) كما قد يترتب على ذلك اختلاف مفهوم صدق وعدالة القوائم المالية ، فقد يراها البعض أنها الاتفاق مع نصوص القانون ، فى حين قد يذهب البعض الآخر إلى أبعد من ذلك ويفسرها طبقا للمفهوم الانجليزى .

ونظرا لان الشركات الام توجد فى دول مختلفة . وحيث تطبق معايير أداء بلد الشركة الام ، فمن المتوقع أن تكون القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات قد خضعت لمعايير مراجعة مختلفة . وفى ظل هذه الظروف ، لانكون هذه القوائم قابلة للمقارنات الدولية فيما بينها .

(٤) المشكلات المترتبة على اختلاف مفهوم استقلال المراجع

يختلف مفهوم استقلال المراجع - باعتباره أحد معايير أداء المراجعة - من بلد لآخر . ففى بعض الدول مثل بلجيكا وسويسرا وفرنسا لا يفقد المراجع استقلاله إذا كان مساهما فى الشركة (بشرط ألا تكون أسهمها مقيدة بالبورصة) فى حين أنه يفقد إستقلاله فى الحالات المماثلة فى دول أخرى مثل الولايات المتحدة الأمريكية . كما أن المراجعين فى معظم دول أوروبا الغربية يميلون إلى عدم الاعتماد على عملاء المراجعة فى تحقيق أنساب من تأدية خدمات استشارية وضرائية ومحاسبية لهم حفاظا على إستقلالهم ، فى حين أن المملاكة المتحدة الأمريكية أكثر مرونة فى هذا المجال (٢) .

(1) Campbell, L. G., op. cit., pp. 140-142

(2) Dykxhoorn, H. J, and K. E. Sinning « The Independence Issue Concerning German Auditors : A Synthesis », *International Journal of Accounting*, vol. 16. No. 2., 1981, pp. 161-181.

وفي ظل هذا الاختلاف ، قد تحدث مشاكل عند تطبيق معايير بلد الشركة
الأم عليا . فقد يصر المراجع المحلي مثلا على نأدية خدمات إستشارية للشركة
التابعة أو الفرع مؤكداً أن ذلك لا يفقده إستقلاله في حين أنه يفقده فعلا حسب
معايير الأداء المطبقة في بلد الشركة الأم .

ويترتب على ذلك إختلاف مصداقية القوائم المالية الموحدة للشركات
متعددة الجنسيات لإختلاف أحد معايير الأداء المتبعة في مراجعة مكوناتها .
وبالتالي لا تكون هذه القوائم قابلة للمقارنات الدولية فيما بينها .

(٥) المشكلات المترتبة على إختلاف تأهيل المراجع

من المفروض أن يتمتع المراجع بدرجة مناسبة من المعرفة والخبرة المهنية
ولكن المقصود بالمعرفة (مدة التعليم وموضوعاته والجهة المشرفة عليه) والخبرة
(من حيث مدتها وكيفية اكتسابها) يختلف من بلد لآخر (١) . كما أن بعض
الدول تشترط اجتياز بعض الاختبارات المهنية كما هو الحال في المملكة المتحدة
والولايات المتحدة الأمريكية ، في حين أن البعض الآخر يكفي بالحصول على
شهادة دراسية معينة وخبرة عملية مناسبة كما هو الحال في مصر .

وإزاء هذه الاختلافات قد تحدث مشكلة هامة وهي أن المراجع المحلي
للفرع أو الشركة التابعة قد لا يتوفر فيه الشرط التي تسمح له بأداء عمله طبقا
لمعايير الأداء المتعارف عليها في بلد الشركة الأم الخاصة بالتأهيل العالمي
والعملي ، وبذلك يصعب القول أن مراجعة حسابات الفرع أو الشركة التابعة
قد تمت وفقا لهذه المعايير .

(1) Bartholomew, E. G., « The EEC and Auditors, Qualifications ». The Accountant's Magazine, August 1978 pp. 333 - 335.

ويترتب على ذلك اختلاف درجة مصداقية القوائم المالية الموحدة لشركات متعددة الجنسيات لاختلاف أحد معايير الأداء المتبعة في مراجعة مكوناتها . وبالتالي لا تكون هذه القوائم قابلة للمقارنات الدولية فيما بينها .

(٦) مشكلة الالتزام باتباع معايير بلد الشركة الأم

لعل أهم مشكلة تواجه التطبيق المحلي لمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها في بلد الشركة الأم هي كيفية الزام المراجع المحلي بتطبيق هذه المعايير والتأكد من التزامه بها . فلا يوجد أى سلطة لاي هيئة حكومية أو مهنية في بلد الشركة الأم على ما يدور داخل حدود أى دولة أخرى . والالزام يتحقق فقط كنتيجة للتفاهم بين مراجع الشركة الأم والمراجع المحلي وسمح الثاني للأول بالاطلاع على أوراق مراجعة حسابات الفروع والشركات التابعة التي قد لا تحوى حقيقة العمل الذي أداء فعلا .

وبلاحظ أن هذه المشكلة تختفي تماما إذا زاول الفرع أو الشركة التابعة النشاط في بلد يطبق معايير أداء لا يقل مستواها عن معايير أداء بلد الشركة الأم وكان بها هيئة حكومية أو مهنية تراقب باتباعها .

٣ التوحيد الدولي لمعايير أداء المراجعة :

اتضح لنا أن التطبيق المحلي لمعايير أداء بلد الشركة الأم عند مراجعة القوائم المالية لفروعها وشركاتها التابعة له عدة مزايا وعدة عيوب أمكن التغلب على عدد كبير منها . ومع ذلك فلا زالت هناك مشكلات ناتجة عن اختلاف المبادئ المحاسبية المطبقة في أعداد القوائم المالية للفروع والشركات التابعة واختلاف معايير الأداء المتبعة في مراجعتها . ولعل أهم هذه المشكلات عدم قابلية القوائم المالية الموحدة لشركات متعددة الجنسيات للمقارنات الدولية فيما بينها . من هنا ظهرت

فكرة التوحيد الدولي للبيادىء المحاسبية ، ثم تبعتها فكرة التوحيد الدولي لمعايير أداء المراجعة التي هي موضوع هذا القسم من الدراسة حيث توضع هنا المقصود بهذا التوحيد الدولي والآراء المؤيدة له والاعتراضات التي تواجهه .

١٠٣ المقصود بالتوحيد الدولي لمعايير أداء المراجعة :

يقصد بذلك أن تتولى جهة أو هيئة ما وضع مجموعة من معايير أداء المراجعة تلتقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي . وتطبق هذه المعايير بواسطة المراجعين المحليين عند مواجهتهم للقوائم المالية للفروع والشركات التابعة في أنحاء العالم كما تطبق بواسطة مراجعي الشركات الأم أيا كان مقرها ، وبالتالي تخضع مراجعة جميع مكونات القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات لنفس معايير الأداء . وقد بذلت محاولات عديدة من جانب بعض الهيئات الدولية لوضع مجموعة موحدة من المعايير لتطبق على مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات (الشركات الأم ، الفروع ، الشركات التابعة) تتناولها فيما يلي :

١ - محاولات المجموعة الأوروبية الاقتصادية :

تصدر المجموعة الأوروبية الاقتصادية European Economic Community من حين لآخر مقترحات Proposals وتوجيهات Directives تتعلق بالنواحي الاقتصادية وما يرتبط بها من موضوعات المحاسبية والمراجعة . ومن المنفق عليه بين دول هذه المجموعة أن تقوم كل منها بتضمين تشريعاتها أي توجيهات صادرة في المجال الاقتصادي والمحاسبي .
وفي مجال توحيد معايير أداء مراجعة حسابات المنشآت متعددة الجنسيات والتي تعتبر ظاهرة واضحة في هذه الدول ، فقد صدر عن هذه المجموعة مقترحا (لم يصل بمسودة ل توجيهه) في مايو ١٩٧٨ و عدل في ديسمبر ١٩٧٩ يتعلق

بالتأهيل العلى للمراجع وتدريبه العملى واستقلاله . ولكن الملاحظ أن النقاش حوله يسير ببطء شديد الأمر الذى يمكن صعوبة الوصول إلى رأى موحد فى هذا الشأن داخل هذه المجموعة الصغيرة من الدول . وينصب الاختلاف أساسا على مفهوم استقلال المراجع الذى يتأثر بعوامل البيئة المحلية (١) . فإذا كان من الصعب الوصول إلى رأى موحد فى هذا الشأن بين هذا العدد المحدود من الدول التى تقبى فلسفة اقتصادية واحدة ، فإننا نتوقع أن يكون الاختلاف أشد وأعمق إذا انتقلنا إلى المستوى الدولى .

٢ — محاولات الاتحاد الأوروبى للخبراء المحاسبين .

يضم الاتحاد الأوروبى للخبراء المحاسبين Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers فى عضويته الهيئات المحاسبية المهنية فى ١٨ دولة من أوروبا الغربية ، وهو يتم بالتوحيد على مستوى دول المجموعة الأوربية فى مجالات المحاسبة والمراجعة عن طريق إصدار توصيات توجه إلى أعضائه . ويفترض أن هذه الهيئات المهنية تدخلها ضمن توصياتها لأعضائها من المحاسبين والمراجعين .

ولكن الملاحظ أن هذا الاتحاد لا يملك أى سلطة للتحقق من التزام هذه الهيئات بتوصياتها . أضف إلى ذلك عدم وجود أى عقوبة على عدم الإخذ بهذه التوصيات ، وفى ظل ذلك يتوقع أن يفقد هذا الاتحاد فاعليته .

٣ — محاولات الاتحاد الدولى للمحاسبين :

الشعار الأساسى للاتحاد الدولى للمحاسبين International Federation of Accountants

(1) Ibid., pp. 333-335

Accountants هو التوصل إلى مهنة للمحاسبة والمراجعة لها معايير أداء موحدة (١) ويتحقق هذا الهدف عن طريق (٢) :

— إصدار توصيات خاصة بتحديد مؤشرات التأهيل العلمي الكافي والسلوك المهني للمحاسب والمراجع .

- إصدار توصيات بشأن النواحي الفنية للمحاسبة والمراجعة .

- العمل على إنشاء منظمات محاسبية على المستوى الإقليمي تعاون في تحقيق

الهدف الأساسي للاتحاد .

- عقد مؤتمرات دولية للمحاسبة والمراجعة .

وقد نشر هذا الاتحاد من خلال لجنة القواعد الدولية للمراجعة Practices Committee International Auditing التابعة له مجموعة من الارشادات الخاصة بالمراجعة باعتبارها خطوة أولية نحو التوحيد على المستوى الدولي تتعلق بأهداف المراجعة التحليلية وتقرير المراجع .

وجدير بالذكر أن المعهد الانجليزي للمحاسبين تعهد بإدخال توصيات الاتحاد ضمن معايير أداء المراجعة المقبولة في المملكة المتحدة (٣) .

(1) International Federation of Accountants, « Preface to International Auditing Guidelines of the International Federation of Accountants », IFAC, New York, July 1969, Para. 3-7.

(2) Chetkovich, M. N., «The International Federation of Accountants : Its Organization and Goals», International Journal of Accounting, vol. No. 1, 1979, pp. 13--20.

(3) Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Op. Cit., Para. 16.

إلا أن الملاحظ أن ما يصدر عن هذا الاتحاد لا يعدر أن يكون توصيات ليس لها صفة ملزمة الأمر الذي يجعل عملية التوحيد غير مضمونة .

٤ - محاولات مؤسسات المحاسبة والمراجعة العالمية .

ساهمت مؤسسات المحاسبة والمراجعة العالمية في توحيد معايير أداء المراجعة على المستوى الدولي . وترجع هذه المساهمة إلى أن مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات تتم غالبا بواسطة هذه المؤسسات أو مراسلين لها في مختلف الدول .

وفي هذه الظروف فإن المؤسسة - وكذلك كافة مراسليها وكل من يحمل اسمها - تطبق معايير أداء موحدة غالبا المعايير الأمريكية أو الانجليزية ، وهي التي تضع لها التفسيرات التي تراها مناسبة من وجهة نظرها .

ومع ذلك فقد يكون لكل مؤسسة تفسيرات مختلفة للمعايير الأمريكية والانجليزية ، أو قد يكون لكل منها معايير الخاصة الأمر الذي يجعل مراجعة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات خاضعة لمعايير أداء مختلفة وليست موحدة .

٢٠٣ الآراء المؤيدة للتوحيد الدولي لمعايير أداء المراجعة :

لا شك أن إخضاع إعداد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات لمبادئ محاسبية موحدة ومراجعتها لمعايير أداء موحدة أيضا يسهل إجراء المقارنات الدولية بينها (١) .

(1) Campbell, L. G., op. cit., pp. 170-171.

ولاشك أن ذلك يصعب تحقيقه إذا روجعت هذه القوائم وفقا لمعايير أداء بلد الشركة الأم التي قد تختلف من بلد لآخر .

ويتربط على ذلك إمكانية تحديد مصداقية هذه القوائم الأمر الذي يسهل مهمة المؤسسات المالية التي تعمل على نطاق دولي في اتخاذ قرارات الأقرض للمؤسسات متعددة الجنسيات . ويستفيد أيضا من التوحيد الدولي لمعايير الأداء المستثمرون المنتشرون في أنحاء العالم ويرغبون في تنويع استثماراتهم في عدة شركات متعددة الجنسيات توزيعا للمخاطرة . فإذا كانت مراجعة القوائم المالية لكل شركات منها خاضعة لمعايير أداء مختلفة (حسب بلد الشركة الأم) ، فإن هؤلاء المستثمرون سيعجزون عن تقدير المخاطر التي سيتعرضون لها وبالتالي سيصعب عليهم الاحتياط ضدها (٢) .

أما مراجعتها وفقا لمعايير أداء موحدة فهو يجعل مهمتهم أسهل لأنهم سيكونون قادرين على تحديد مصداقية القوائم المالية . وقد تزداد بذلك ثقتهم في هذه القوائم وفي تقارير المراجعة المعدة عنها ، وفي ذلك فائدة خاصة للدول الآخذة في النمو حيث يسهل في مثل هذه الظروف تدفق الأموال إليها ، كما يشجعها على وضع معايير مراجعة خاصة بها إذا كانت تفتقر إلى مثل هذه المعايير (١) .

(١) يمكن أن يرجع ما يلي بشأن توزيع المخاطر على المستوى الدولي :
Solink, B. H., «Why Not Diversify Internationally?», *Financial Analysts Journal*, July-August 1974, pp. 48-54
Lessard, D. R., «World, Country and Industry Relationships in Equity Returns : Implications for Risk Reduction through International Diversification», *Financial Analysts Journal*, January-February 1976, pp. 32-38.

(2) Stamp, G. and M. Moonitz, «International Auditing Standards», Prentice-Hall International, Inc., London, 1978, p. 34.

كما أن وجود معايير أداء للمراجعة متفق عليها دولياً سيديم تطبيق المبادئ المحاسبية التي تصدر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة

International Accounting Standards Committee

التي تسكوت عام ١٩٧٣ لما للمراجع من دور هام في الإلزام باتباعها ، ولأنه قد ينص في تقريره على مدى اتباع هذه المبادئ الموحدة في إعداد القوائم المالية للمنشآت متعددة الجنسيات (١) .

كما أن وجود مثل هذه المعايير الموحدة ضروري نظراً لأن أي شركة متعددة الجنسيات أكبر حجماً - بطبيعتها - من أي شركة محلية ، يضاف إلى ذلك أن أصحاب المصالح فيها تفصلهم حدود جغرافية وفروق في الثقافة والنظم السياسية والاقتصادية . وبالتالي تحتاج قوائمها المالية إلى مصداقية أكبر ، وهذا لا يتحقق إلا عن طريق الالتزام بمعايير أداء موحدة عند مراجعة قوائمها المالية (٢) :

ومن مبررات التوحيد الدولي لمعايير أداء المراجعة أن هذه المعايير ذات طابع فلسفي (مثلها في ذلك مثل أهداف المحاسبة وإطارها الفكري) ، كما أنها تتسم بالعمومية (بعكس إجراءات المراجعة التي تختص بالتفاصيل) . يضاف إلى ذلك أن المراجعة ذات طبيعة فنية إذا تركت أموراً للفنيين ، فمن المتوقع أن يضعوا حلولاً موحدة لنفس المشاكل . وفي هذه الظروف يسهل الاتفاق على مجموعة موحدة من المعايير الأمر الذي يشجع على التوحيد .

٣٠٣ الاعتراضات على التوحيد الدولي لمعايير أداء المراجعة :

تشابه هذه الاعتراضات مع الاعتراضات التي تواجه التطبيق المحلي لمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها في بلد الشركة الأم ، وهي تتعلق بالنزعات القومية ، والصعوبات اللغوية ، والاختلافات البيئية ، وصعوبة مراقبة الالتزام بالمعايير الموحدة .

(1) Ibid., pp. 32-33

(2) Ibid., pp. 34-35

(١) النزعات القومية :

قد يكون التوحيد الدولي لمعايير أداء المراجعة مفيدا للدول التي لم تتقدم فيها مهنة المحاسبين والمراجعة والتي لا تتبنى مجموعة مناسبة من معايير الأداء ، ولكن الأمر يختلف بالنسبة للدول الأخرى التي تطبق فعلا معايير أداء خاصة بها حيث قد ترى أن فرض التوحيد عليها قد ينقص من سيادتها ورقابتها على ما يدور داخل حدودها (١) .

كما قد ترى بعض الدول أن معايير الأداء الخاصة بها مناسبة وبالتالي يحدث رفض مباشر للمعايير الموحدة . على أن ذلك يصبح أكثر خطورة إذا أخذ الرفض شكلا غير مباشر أو غير معلن حيث سيكون الالتزام بالمعايير الموحدة شكليا فقط (٢) .

(٢) الصعوبات اللغوية :

يصاحب عملية الترجمة من لغة إلى أخرى بعض الصعوبات التي تزداد بصفة خاصة عند ترجمة المعايير الموحدة للغات المختلفة سواء لطبيعتها الفلسفية أو لاختلاف مفهوم الكلمة الواحدة في مختلف اللغات (١) . فمثلا قد يكون هناك اتفاق عام على أن الاستقلال والموضوعية والنزاهة من أهم صفات المراجع . ومع ذلك فلا يوجد اتفاق عام في اللغات المختلفة على مفهوم هذه الكلمات ، ومن الأمثلة الأخرى صعوبة تحديد المقصود بالتأهيل العلمي والعمل للمراجع . فقد تبنت بعض دول أمريكا اللاتينية نفس المعايير الأمريكية ومنها المعيار الخاص بتأهيل المراجع دون أن يكون لديها أي إمكانيات لتحقيق التأهيل بالمفهوم الأمريكي .

(1) Campbell, L. G., op. cit., p. 175

(2) Stamp, E. and M. Moonitz, op. cit., p. 141

(2) Ibid., p. 142

(٣) الاختلافات البيئية :

من المؤكد أن معايير أداء المراجعة نشأت استجابة لمؤثرات البيئة القانونية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية . وهذه المؤثرات تختلف من بلد لآخر الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف المعايير . رأى محاربه للتوحيد في هذا الحال معانها أعمال ظروف البيئية ، وبالتالي يؤدي التوحيد إلى تشابه سطحي فقط دون الالتزام بتطبيق المعايير الموحدة (١) .

وقد يتطلب القانون المحلي أو العرف السائد محليا الالتزام ببعض المعايير التي تختلف عن المعايير الموحدة . فإذا كانت المعايير المحلية مساوية في المستوى للمعايير الموحدة ، فلا تثار أى مشكلة . أما إذا كان مستواها أقل ، فسوف تظهر مشكلة لأنه سيجب في هذه الحالة الالتزام بالمعايير الموحدة وذلك على المستوى المحلي . ولعل الاختلافات في البيئة المحاسبية يمثل أهم الاختلافات البيئية حيث أننا لم نصل بعد إلى مرحلة توحيد شبه كامل للمبادئ المحاسبية على المستوى العالمى . وإن يكون لتوحيد معايير أداء المراجعة على المستوى الدولى فائدة تذكر إلا إذا صاحبه إجماع دولى على مجموعة من المبادئ المحاسبية .

(٤) صعوبة مراقبة الالتزام بالمعايير الموحدة ؛

مهما كانت جودة معايير أداء المراجعة على المستوى الدولى ، فإنها إن نفذت عمليا في أى دولة إلا إذا وجد بها هيئات مستقلة قادره وراغبة في تدعيم هذه المعايير من طريق مراقبة الالتزام بها وعدم وجود مثل هذه الهيئات القادرة والراغبة في بعض الدول - خاصة تلك التي لم تحرز تقدما في المجال المحاسبى - يمثل عقبة أمام وضع مجموعة موحدة من معايير أداء المراجعة على المستوى الدولى (٢) .

(1) Campbell, L. G., op. tit., pp. 171-172

(2) Stamp, E. and M. Moonitz, op. cit., p. 143

٤ معايير الأداء المقترح اتباعها عند مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات :

تبين لنا أن هناك محاولات جادة لتوحيد معايير أداء المراجعة على المستوى الدولي ، وأن هذا التوحيد أفضل من التطبيق المحلي لمعايير أداء بلد الشركة الأم لأنه يتميز عليه بتسهيل إجراء المقارنات الدولية فيما بين القوائم المأهولة للشركات متعددة الجنسيات . كما تبين لنا أن هذا التوحيد يواجه بعض الاعتراضات خاصة المتعلقة باختلاف اللغات والتعارف مع القوانين المحلية وصعوبة مراقبة الالتزام بالمعايير الموحدة . والموازنة هنا تقتضينا عدم رفض فكرة التوحيد ولكن التوحيد الذي يتلافى الاعتراضات السابقة . وبناء على ذلك فإن تطبيق مجموعة موحدة من معايير أداء المراجعة على الشركات متعددة الجنسيات هو الجبل الأمثل على أن تقوم هذه المعايير أساساً على التوفيق بين المعايير الحالية ، ولا تنزل إلى مستوى التفاصيل حيث يوجد الاختلاف ، ويسبق وضعها التمهيد لها بمعرفة لجنة دولية خاصة ، ويدعمها المساندة المحلية . وهذا ما سنعرضه في القسم الحالي من الدراسة . ومن الجدير بالذكر أن المعايير المقترحة تطبق فقط عند مراجعة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات (قوائم الشركة الأم ، قوائم الفروع والشركات) . أما الشركات الوطنية فيطبق عليها المعايير المحلية وأن كان ذلك لن يحل مشكلة المستثمر الأجنبي التي يساعد في هذه الشركات .

١٠٤ التوفيق بين معايير الأداء الحالية :

حتى يمكن أن نصل إلى معايير موحدة تصلح للتطبيق عند مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات ، فإنه لا بد من القاء نظرة سريعة على معايير الأداء التي تطبق في بعض الدول في الوقت الراهن تمهيداً للتوفيق بينها .

تعتبر الولايات المتحدة من أوائل الدول التي تبنت معايير أداء مراجعة
ملزمة اعتباراً من عام ١٩٤٨ ونلتها دول أخرى مثل كندا وأستراليا واليابان
وألمانيا الغربية والبرازيل ونيوزيلندا والفلبين، وكانت المملكة المتحدة من
أواخر الدول التي أصدرت مثل هذه المعايير المصفاة (عام ١٩٨٠) بالرغم من
وجود مهنة محاسبة ومراجعة قوية في هذه الدولة اعتمدت أساساً على التوصيات
المهنية الغير ملزمة التي أصدرها المعهد الانجليزي للمحاسبين .

تتفق معظم الدول التي سبق ذكرها (وهي دول يوجد لديها مهنة محاسبة
ومراجعة متقدمة، ويوجد بمعظمها المراكز الرئيسية للشركات متعددة الجنسيات)
في أنها أصدرت معايير أداء للمراجعة تتعلق بما يلي :

- استقلال المراجع .
- التأهيل العلمي والعمل للمراجع .
- العناية المهنية الواجبة .
- تخطيط عملية المراجعة والاشراف على المساعدين .
- فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية .
- جمع وتقويم أدلة الاثبات .
- الاشارة في تقرير المراجع إلى مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

كما يتطلب عدد محدود من الدول التي سبق ذكرها بعض معايير أداء
إضافية للمراجعة تتعلق بما يلي :

- المحافظة على أسرار العميل .
- توثيق الأعمال التي أداها المراجع عن طريق أوراق المراجعة .
- مراعاة عنصرى الأهمية النسبية للبند محل المراجعة والمخاطرة التي
يتعرض لها .

— الإشارة في تقرير المراجع إلى مدى اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والثبات في تطبيقها من عام لآخر .

— الإشارة في تقرير المراجع إلى مدى ملاءمة الإفصاح في القوائم

المالية (١) .

إذا نظرنا إلى المعايير السابقة سنجد أن بعضها منها مطبق فعلا في عدة دول رائدة في مجال المحاسبة والمراجعة ، وبالتالي من السهل أن تحظى هذه المعايير باجماع دولي . أما المعايير الأخرى المطبقة في عدد محدود من الدول ، فليس من السهل أن تنال قبولا عالميا . لذلك نرى أن توضع معايير لمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات تتفق مع المجموعة الأولى التي يحتمل أن تنال اجماعا دوليا .

وبجانب خبرات الدول الرائدة في مجال المحاسبة والمراجعة (وهي أصحاب المصلحة الرئيسية في وجود معايير موحدة باعتبارها معقلا للدراكن الرئيسية للشركات متعددة الجنسية) ، فإنه يمكن استنتاج المعايير الأساسية من طبيعة المراجعة وأهدافها . فالمراجعة هي فحص انتقادي منظم يجرى بواسطة شخص محايد وذو كفاءة علمية ومهنية مناسبة ، لجمع أدلة الإثبات الكافية بهدف إبداء

(١) لمزيد من التفاصيل حول معايير أداء المراجعة الملزمة في الدول المذكورة الى :

Stamp, E. and M. Moonitz, op. cit., pp. 120-130

Institute of Chartered Accountants in England and Wales, op.

cit.

AICPA, Codification of Auditing Standards and Procedures,

«Statement on Auditing Standards No. 1» , AICPA, New, York,

1972

AICPA. International Practice Executive Committee, «Professional Accounting in 30 Countries» , AICPA, New York, 1975.

رأى عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة . وبالتالي يمكن أن تركز معايير أداء المراجعة على مجالات ناتجة عن هذا التعريف أى استقلال المراجع وكفاءته العلمية والمهنية وأدلة الإثبات التى يجمعها والإشارة فى تقريره إلى مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

وعلى ذلك فإن التوفيق بين المعايير الحالية يقنعنا أن تتبنى للمعايير التى تتعلق بما يلى :

- استقلال المراجع .
- الكفاءة العلمية والمهنية للمراجع .
- أدلة الإثبات التى يجمعها المراجع .
- الإشارة فى تقرير المراجع إلى مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

٢٠٤ معايير الأداء المقترحة

نظراً لاختلاف البيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية من دولة لأخرى ، ونظراً لتوقع استمرار تلك الاختلافات ، ونظراً للصعوبات اللغوية بما يترتب عليها من اختلاف مفاهيم الكلمات واختلاف تفسيراتها ، فإننا نرى أن تقتصر المعايير الموحدة — على الأقل فى المرحلة الأولى — على العموميات فقط دون الدخول فى تفاصيلها الفنية . وعلى هذا الأساس ، فإننا نقترح معايير الأداء التالية :

(١) استقلال المراجع

يجب أن ينص المعيار المقترح على : ويجب أن يكون المراجع — وكذلك مساعديه — مستقلاً فى كافة علاقاته مع العميل ، وبالتالي لا يجوز له أو لأى فرد من أفراد أسرته أى مصلحة مالية فى منشأة العميل . كما لا يجوز للمراجع —

أو لاي من مساعديه - أن يكون له أي علاقة وظيفية مع العميل . وأي خروج عن ذلك يجب أن يفصح عنه بواسطة المراجع .

وبالنسبة لاختصار المعيار هنا على الجانب العام فقط . أما المقصود بالمصلحة المالية والعلاقة الوظيفية فتترك للتفسيرات المحلية والتي من المتوقع أن تميل إلى التوحيد في الأجل الطويل . فمثلا يؤدي المراجعون في الولايات المتحدة خدمات استشارية لعملائهم دون أن يؤدي ذلك إلى تقديم لاستقلالهم وبما لانهم يتسمون بالنزاهة والموضوعية التي تجعلهم لا يتأثرون بأي ضغوط من جانب العملاء . وعكس ذلك يحدث في هولندا حيث يحظر على المراجع أداء أي خدمات استشارية أو ضرائبية لعملاء المراجعة (١) .

(٢) الكفاءة العلمية وظيفية للمراجع

يجب أن ينص المعيار المقترح على : « يجب أن يكون المراجع حائزا على معرفة خبير في المحاسبة والمراجعة مع خبرة مهنية مناسبة ، كما يجب أن يكون لديه معرفة طادية بالموضوعات المرتبطة بها مثل الاقتصاد وإدارة الأعمال وقانون الشركات والقانون التجاري ، .

وبذلك اقتصر المعيار على الجانب العام فقط . أما المقصود بالتعليم المناسب فهو متروك لكل دولة حسب إمكانياتها ، ومدى وجود مدارس متقدمة بها للمحاسبة ، ومدى وجود جمعيات علمية تنظم دراسات الراغبين في دخول المهنة ، ومدى استعداد مؤسسات المحاسبة والمراجعة للقيام بدور في هذا الصدد .

فمثلا يشترط لمزاولة المهنة في ألمانيا الغربية الحصول على درجة ماجستير على الأقل ، بينما لا يشترط في المملكة المتحدة الحصول على أي شهادة جامعية .

كذلك ترك أمر الخبرة المهنية المناسبة ليعدد حسب ظروف كل دولة (و حيث المدة ومن حيث نوعية الخبرة المطلوبة) . أما الموضوعات الأخرى المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة فهي في الغالب ذات طبيعة محلية . وبالتالي تترك تفسيراتها للهيئات المهنية المحلية . وأخيرا ترك لسلك دولة تحديد للكيفية التي تراها مناسبة للتحقق من توافر الكفاءة العلمية والمهنية لراعي مهنة حسب امكانياتها (الاكتفاء بشهادات موثوق بها ، أو تنظيم اختبارات مهنية) .

(٣) جمع وتقويم أدلة الاثبات :

يجب أن ينص المعيار المقترح على : « يجب أن يخطط المراجع عملية المراجعة بحيث يحصل على أدلة إثبات كافية لتأييد الرأي الذي يبديه عن القوائم المالية . وإذا اشترك أكثر من مراجع في عملية واحدة ، يجب أن يوضح في تقرير المراجعة من منهما يتحمل المسؤولية عن الرأي النهائي ، وإذا لم يوضح ذلك ، تكون المسؤولية تضامنية . وإذا اعتمد المراجع على أعمال خبراء غير محاسبين مثل اخصائي تقويم أو مهندس أو خبير اكتروني ، وكان لا يرغب في تحمل مسؤولية أعمالهم ، فعليه أن يوضح ذلك في تقريره » .

وهنا انصب المعيار أيضا على الجانب العام دون الدخول في التفاصيل التي تترك للهيئات المهنية في كل دولة تفسيرها حسب ظروفها ، فمثلا يترك لهذه الهيئات تحديد ماهية الأدلة التي تعتبر كافية والاساليب الفنية التي ينبغي إتباعها ومدى الالتزام بذلك (خاصة مدى ضرورة حضور وملاحظة الجرد الفعلي للمخزون والحصول على مصادقات من المدينين ، وهي الاساليب التي يشور بشأنها عادة بعض الجدل) .

ويلاحظ هنا أننا أهملنا المعيار الخاص بفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية حيث أنه من غير المتصور أن يخطط المراجع عمله دون أن يكون لديه فكرة عن هذا النظام .

(٤) تقرير المراجعة :

يجب أن ينص المعيار المقترح على : « يجب أن يوضح المراجع في تقريره مدى صدق وعدالة القوائم المالية بلغة واضحة خالية من الألفاظ التي تحمل أكثر من معنى وفي عبارات مباشرة . وإذا كان للمراجع أي تحفظات ، فعليه أن يشير إليها في التقرير بشكل واضح ومباشر » .
وهنا اقتصر المعيار أيضا على الجانب العام فقط . أما تفاصيل المقصود بصدق وعدالة القوائم المالية ، فقد تركت للمهيات المهنية في كل دولة على حدة . فقد يقصد بذلك الصدق والعدالة طبقا لما يحدده قانون الشركات في الدولة ، أو طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها محليا أو عالميا ، أو طبقا لمجموعة المبادئ المفصّل عنها كملاحظة على القوائم المالية ، أو طبقا لما يعتبر مبادئ عادلة . ويلاحظ هنا أن صدق وعدالة للقوائم المالية تعني بطبيعتها أن هناك أكثر من صورة صادقة وعادلة . وفي هذا اعتراف بعدم التأكد الذي يحيط بعملية إعداد القوائم المالية . ومهمة المراجع باعتباره خبيراً — أن يقرر ما إذا كانت القوائم المقدمة إليه صادقة وعادلة (١) .

ولا شك أن البدء بهذا المستوى العام من التوحيد يشجع على قبول المعايير ثم فيما بعد يحدث تقارب في التفسيرات وقبول شبه عام لتفسيرات متشابهة الأمر الذي يدعونا في المستقبل إلى التقدم نحو توحيد المعايير يصل إلى مستوى التفاصيل .

٣٠٤ لجنة المعايير الدولية للمراجعة

حتى نصل إلى اتفاق بشأن معايير الأداء التي اقترحناها للتطبيق عند مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات ، فإننا نقترح تكوين لجنة للمعايير

الدولية للمراجعة International Auditing Standards Committee تضم
هذه اللجنة عضوا تختاره الهيئات المهنية في كل بلد ، على أن تمثل البلاد الآتية
هذه اللجنة :

— الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة باعتبار أن لديهما مهنة
محاسبة ومراجعة متقدمة ، ولكونهما المعقل الرئيسي للشركات متعددة
الجنسيات والأسواق المالية وما يمكن أن يسمى بالمستثمرين الدوليين . يضاف
إلى ذلك أن لديهما خبرة بالمعايير المكتوبة الملزمة ، كما أن تأييدهما لأي مجموعة
مقترحة من المعايير لا غنى عنه إذا أريد لها أن تطبق فعلا .

— كندا باعتبارها دواء وسط بين الولايات المتحدة الأمريكية المتحدة ،
ولأن لديها مهنة محاسبية ومراجعة متقدمة .

— إستراليا باعتبار أن لديها مهنة محاسبية ومراجعة متقدمة ولكونها
تمثل حلقة إتصال مع دول شرق آسيا .

— هولندا وألمانيا الغربية باعتبار أن لديهما معايير أداء ملزمة ، وبالتالي
لهما خبرة بالمعايير . كما أنهما مركز للاستثمارات الأجنبية ، ولتأثيرهما على
مجموعة دول السوق الأوروبية المشتركة .

— فرنسا لأنها حلقة إتصال مع الدول الناطقة بالفرنسية .

— اليابان حيث أنها دولة لا يمكن إهمالها لحجمها الاقتصادي بالرغم من
تواضع مهنة المحاسبة والمراجعة بها .

— مصر والبرازيل والفلبين باعتبارهم ممثلين للدول النامية التي يوجد بها
مهنة محاسبة ومراجعة تتقدم باطراد ، كما أن هذه الدول تعتبر مقرأ للعديد من
فروع الشركات متعددة الجنسيات والشركات التابعة .

تتولى هذه اللجنة مهمة اقتراح معايير أداء المراجعة التي يحتمل أن تلقى قبولاً عالمياً للتطبيق عند مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات والتي نعتقد أنها لن يخرج عما سبق ذكره . وتوسل هذه المقترحات إلى الجهات الحكومية المختصة في كل بلد يوجد به مراكز للشركات متعددة الجنسيات أو فروع أو شركات تابعة لها (مصلحة الشركات مثلا) والهيئات المهنية المختصة في هذه البلاد (نقابات أو معاهد المحاسبين مثلا) وتتلقى منها أي تعليقات على تلك المقترحات وتحاول التوفيق بينها .

فإذا استقرت اللجنة على مجموعة من المعايير ، يمكنها أن تخطر بها كافة الدول التي يحتمل أن يوجد بها مراكز رئيسية للشركات متعددة الجنسيات أو فروع أو شركات تابعة لها وذلك لتمطى عليها موافقة نهائية .

وبعد الاستقرار على مجموعة من المعايير والتي نرى أنها ستقتصر على مستوى العموميات فقط ، فإننا نرى أن تستمر اللجنة بإعتبارها جهة استشارية تتولى تفسير المعايير التي اقترحتها ، وتحاول في المستقبل أن تمدد المعايير إلى مستوى التفاصيل .

٤٠٤ المساندة المحلية للمعايير المقترحة

مما كان مستوى معايير أداء المراجعة ، فإنها لن تضيف أي مصادقة للقوائم المالية إلا إذا كان هناك التزام بتطبيق هذه المعايير . ويتحقق ضمان التطبيق للفعل للمعايير المقترحة بانواع أحد أسلوبين .

١ - عن طريق المعاهد والهيئات المهنية .

٢ - عن طريق إحدى الهيئات الحكومية .

طبقاً للأسلوب الأول ، تتولى إحدى الهيئات المهنية المختصة في كل بلد (معهد أو نقابة أو جمعية المحاسبين) مهمة المساندة المحلية للمعايير حيث تقوم بمهمة مراقبة الالتزام بها وفحص أى شكوى في هذا الشأن وفرض العقوبات على المخالفين . وهذا يحدث فعلاً في المملكة المتحدة حيث يتولى المعهد الإنجليزى للمحاسبين مراقبة الالتزام بالمعايير وفرض العقوبات على كل من يخالفها ، وتصل هذه العقوبات إلى الشطب من سجل مزاولة المهنة .

وطبقاً للأسلوب الثانى تتولى هيئة حكومية في كل بلد مهمة المساندة المحلية للمعايير التى اتفق عليها . فمثلاً يتولى هذه المهمة في البرازيل البنك المركزى ، وفي اليابان تتولاها وزارة المالية ، وقد تتولاها لجنة سوق الأوراق المالية عن طريق قيد أسهم الشركات بالسوق إذا توفرت معايير معينة في مراجعة قوائمها المالية ، أو الشطب من جدول الأسعار بالسوق عند مخالفة هذه المعايير . كما قد تدخلها بعض الدول ضمن تشريعاتها وتتولى جهة حكومية مراقبة الالتزام بالمعايير كما يحدث في فرنسا وهولند وألمانيا الغربية وفي بعض الولايات الأمريكية مثل كاليفورنيا حيث يفرض قانون مزاولة المهنة بها إتباع بعض المعايير مثل الاستقلال وسرية المعاملات الخاصة بالعميل والمحافظة على كرامة المهنة والسلوك الشخصى القويم (١) . وفي مثل هذه الظروف ، فإن المعايير تعطى قوة الإلزام القانونى ، وبالتالي يمكن أن تتحقق المساندة - بالإضافة إلى الهيئة الحكومية - عن طريق أحكام القضاء على المخالفين للمعايير الملزمة قانوناً .

(1) Ibid., p. 78.

وبناء على هذا نقترح ما يلي :

— تتولى كل دولة قبلت المعايير المقترحة إدخالها ضمن تشريعاتها ، وبالتالي تعطيتها قوة الإلزام القانوني حيث تتولى إحدى الجهات الحكومية مثل مصلحة الشركات فرض الإلزام باتباع المعايير ، وتتولى المحاكم فرض العقوبات القانونية عند تقديم أى شكوى إليها .

— تتولى الهيئة المهنية مثلاً معهد أو جمعية أو نقابة المحاسبين فى كل دولة تقديم التفسيرات المناسبة للمعايير المقترحة مثل أدلة الإثبات التى تعتبر كافية ، وأساليب المراجعة الواجب إتباعها ، والمتصور بصدق وعدالة القوائم المسالية ، واستقلال المراجع كما يمكن أن تقوم هذه الهيئة بتقديم التأهيل العلمى المناسب وتدريب التدريب العلمى المناسب لراغبي مواصلة المهنة . كما يمكن أن تقوم بإجراء الاختبارات نيابة عن الجهة الحكومية المختصة .

٥ الخلاصة والتوصيات

حاولنا فى هذه الدراسة تحديد معايير الأداء الواجبة للتطبيق عند مراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات عن طريق الموازنة بين أسلوبين يمكن تطبيقهما فى هذا المجال هما :

- ١ — التطبيق المحلى (أى عند مراجعة حسابات للفروع والشركات التابعة) لمعايير أداء المراجعة المتعارف عليها فى بلد الشركة الأم .
- ٢ — التوحيد العولمى لمعايير أداء المراجعة .

وقد اقتضت الموازنة أن نعرض لمزايا وعيوب كل أسلوب منهما . فقد تميز الأسلوب الأول بضمان تطبيق معايير أداء عالية المستوى تناسب مع الأهمية الاقتصادية للشركات متعددة الجنسيات ، وتشجيع الدول الصغيرة

على وضع معايير أداء خاصة بها . ومع ذلك يواجه هذا الأسلوب بعدة مشكلات ناتجة عن اختلاف اللغة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومفهوم المراجعة واستقلال المراجع وتأهيله ومشكلة الالتزام بالمعايير بما يترتب على ذلك من صعوبة إجراء مقارنات دولية بين القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات .

وقد تميز الأسلوب الثاني بإمكانية إخضاع القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات للمقارنات الدولية وسهولة تحديد مصداقية هذه القوائم وتدعيم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دولياً ، وسهولة عملية التوحيد ذاتها . ومع ذلك يواجه هذا الأسلوب عدة اعتراضات ترجع إلى النزاعات القومية ، والصعوبات اللغوية ، والاختلافات البيئية ، وصعوبة مراقبة الالتزام بالمعايير الموحدة .

ونتيجة للنوازنة بين الأسلوبين توصلنا إلى مجموعة موحدة من المعايير حيث لا يمكن إهمال فكرة التوحيد ، كما لا يمكن إغفال للمعايير المطبقة فعلاً في البلاد التي يوجد بها للراكز الرئيسية للشركات متعددة الجنسيات ، وبالتالي اقترح البحث للتوفيق بين المعايير المطبقة حالياً للجمع بين مزايا الأسلوبين السابقين وتلافى عيوبهما .

لذلك نوصي بالآتي :

١ - يطبق على مراجعة حسابات مكونات القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات مجموعة موحدة من معايير الأداء تقوم على التوفيق بين المعايير الحالية التي تطبق الآن في عدد من الدول .

٢ - نتيجة للتوفيق بين المعايير المطبقة فعلا في بعض الدول ، فإن المعايير المقترحة تتعلق بالأمور التالية :

- استقلال المراجع .

- الكفاءة العلمية والمهنية للمراجع .

- جمع وتقويم أدلة الإثبات .

- تقرير المراجعة .

٣ - يجب أن يقتصر كل معيار على الجانب العام فقط دون التدخل في التفاصيل التي يمكن أن تختلف من دولة إلى أخرى . وهي اختلافات لا يمكن القضاء عليها بمجرد اتخاذ قرار بذلك ، ولكن بمرور الوقت سنصل إلى توحيد تدريجي يقضى عليها .

٤ - يجب تكوين لجنة دولية لمعايير أداء المراجعة تتولى اقتراح المعايير بعد الدراسة ومحاولة حل الخلافات التي يمكن أن تنشأ مستقبلا ، كما تستمر في عملها بعد وضع المعايير باعتبارها جهة استشارية تتولى تفسير ما اقترحت ، وتحاول في المستقبل أن تجعل التوحيد يصل إلى مستوى التفاصيل .

٥ - يجب على كل دولة تقبل المعايير التي تقترحها اللجنة أن تدخل هذه المعايير ضمن تشريعاتها لتمطيها قوة الإلزام القانوني . كما يمكن للمؤسسات المهنية في كل دولة أن تتولى النواحي الفنية مثل تأهيل الراغبين في مزاولة المهنة وشرح المعايير وتفسيرها .

المراجع

AICPA, Codification of Auditing Standards and Procedures, « Statement on Auditing Standards No. 1 », AICPA, New York, 1972.

AICPA, International Practice Executive Committee, « Professional Accounting in 30 Countries », AICPA, New York, 1975.

Bartholomew, E. G., «The ECC and Auditors' Qualifications», The Accountant's Magazine, August 1978, pp. 333—335.

Campbell, L. G., « International Auditing » , Macmillan Publishers Ltd., London, 1985.

Chetkovich, M. V., « The International Federation of Accountants : Its Organization and Goals », International Journal of Accounting, Vol. 15, No. 1, 1979, pp. 13—20.

Choi, F. D. and G. G. Mueller, «International Accounting», 2nd ed., Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1984.

Companies Act UK 1948, 1967 and 1976.

Dyxhoorn, H. J. and K. E. Sinning. «The Independence Issue Concerning German Auditors : A Synthesis», International Journal of Accounting, Vol 16, No. 2, 1981, pp. 161-181.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales «Auditing Standards and Guidelines» ICAEW, London, 1980.

International Federation of Accountants, «Preface to International Auditing Guidelines of the International Federation of Accountants», IFAC, New York, July 1979.

Kanga, W. S., «International Accounting : The Challenge and the Changes», Journal of Accountancy, November 1980, pp. 55-60.

Lessard, D. R., «World, Country and Industry Relationships in Equity Returns : Implications for Risk Reduction through International Diversification», Financial Analysts Journal, January-February 1976, pp. 32-38.

Richards, W. R., «Auditing US Companies With Operations Abroad», **Snternational Journal of Accounting**, Vol. 12, No. 1, 1976, pp. 1-11.

Solnik, B. H., «Why Not Diversify Internationally?», **Financial Analysts Journal**, July-Augst 1974, pp. 48-54.

Stamp, G. and M. Moonitz, «**International Auditing Standards**», prentice-Hall International, Inc., London, 1978.