

الخدمات الاستشارية الإدارية وتأثيرها على استقلالية المدقق

ملاح ربيعة

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس-الجزائر

ملخص الدراسة:

années, en raison de la demande croissante émise par les entreprises dont le but est de mettre en œuvre les exigences économiques actuelles, résultant ainsi que les honoraires reçues en contre partie de ces prestations, représentent une part très importante par rapport aux revenus annuels de ces cabinets.

Le but de cette étude est d'identifier la nature et le rôle des prestations de service de consulting fournies par les cabinets d'audit en faveur des entreprises, ainsi que la contribution de quelques facteurs dans la tendance de ces cabinets pour offrir ces dites prestations, à cela s'ajoute l'importance de l'indépendance des auditeurs quant à la réalisation de ces prestations.

مقدمة

بالرغم من التطور الملحوظ الذي شهدته طبيعة إجراءات التدقيق في دول العالم، إلا أن الوظيفة التقليدية لمدقق الحسابات تتمثل أساسا في إضفاء المزيد من الثقة على المعلومات المالية، ونظرا إلى أهمية رأي المدقق في اتخاذ مختلف القرارات بالنسبة إلى الأطراف المستفيدة من القوائم المالية زاد الطلب على خدماته مما ساهم في انتشار الخدمات الاستشارية الإدارية للإبقاء على العملاء بهدف الاستمرارية، في بيئة تسودها حدة المنافسة بين المكاتب مستفيدين في ذلك من نقص المكاتب المتخصصة في هذا النوع من الخدمات التي تهدف إلى تدارك النقائص من جهة وتحسين كفاءة التسيير من جهة أخرى. ولهذا أصبحت معظم المكاتب الكبرى تتسابق في تسويق خدمات التدقيق ذات العائد الإضافي باستخدام مسميات جديدة مثل "التدقيق المبتكر" و"تدقيق الأعمال" و"عملية قياس النشاط" و"إعادة هندسة الأعمال التجارية" وغيرها من الخدمات الاستشارية التي تتفق في تسويقها في مفهوم محدد يكمن في ضرورة الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل وبمساعده على تحقيق أهدافه الاستراتيجية.

لقد أصبحت الخدمات الاستشارية من المهام التي فرضت نفسها في الآونة الأخيرة على مكاتب التدقيق على غرار خدمات التأكيد التقليدية. وهذا نظرا إلى الطلب المتزايد عليها من طرف العملاء من أجل تحسين فعالية التسيير واتخاذ القرارات اللازمة من أجل مواكبة التحديات الاقتصادية وذلك لتقّتهم بالمدقق الذي يتصف بالدراية الواسعة بمشاكلهم من جهة ولتمتعته بالكفاءة والخبرة العلمية والمهنية مع عدم إغفال عنصر الاستقلالية التي يجب أن يتمتع بها أثناء إنجازه مهامه من جهة أخرى.

ولهذا تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بطبيعة الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب التدقيق ودوافع انتشارها بالإضافة إلى توضيح أهمية حياد المدقق الخارجي عند تقديمه لهذا النوع من الخدمات، ولتحقيق ذلك قامت الباحثة بمراجعة الأدبيات السابقة الخاصة بهذا الموضوع حيث توصلت إلى ما يلي:

أولا: إن أهم الأسباب التي تؤثر في توجه مكاتب التدقيق لتقديم الخدمات الاستشارية هو تطور المؤسسات وتوسيع نشاطاتها، وطلب العملاء المتزايد على هذه الخدمات بالإضافة إلى المنافسة بين مكاتب التدقيق بهدف الحصول على العملاء حيث أصبحت الأتعاب المتحصل عليها مقابل تقديم هذا النوع من الخدمات تمثل جزءا مهما من الدخل السنوي لمكاتب التدقيق.

ثانيا: إن تقديم الخدمات الاستشارية إلى جانب التدقيق يؤثر على حياد واستقلالية المدقق.

الكلمات المفتاح: التدقيق، الخدمات الاستشارية الإدارية، استقلالية المدقق، قانون 01/10.

Resumé

Les prestations de services de consulting offertes par les cabinets d'audit sont imposées au cours de ces dernières

أما دراسة Coulier سنة 2006، فقد أكدت أن هناك علاقة عكسية بين مستوى أتعاب التدقيق المالي ومستوى أتعاب تأدية الخدمات الاستشارية، حيث تسعى مكاتب التدقيق إلى رفع أتعاب الخدمات الاستشارية لتعويض الجهد المبذول منها في إنجاز مهام التدقيق المالي. ووفق دراسة للباحث سنة 2012 لبيانات نحو 322 مؤسسة صغيرة ومتوسطة الحجم في السويد، تبين أن طول مدة العمل مع العميل ترتبط بعلاقة ذات دلالة إحصائية بين شراء (الطلب) الخدمات الاستشارية من المدقق الحالي، وأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة خدمات التدقيق واحتمالية شراء الخدمات الاستشارية من المراجع الحالية. وعلى الصعيد العربي، فلقد أشار شاهين في دراسة له سنة 2003 إلى أن قيام المدقق بالعديد من الخدمات (كالاستشارات المحاسبية والضريبية والإدارية أو الاستشارات الخاصة بنظم المعلومات المرتكزة على الحاسب الإلكتروني أو تصميم النظم المحاسبية) سيؤدي إلى انهيار كل القواعد الأخرى لمظاهر الحياد التي حرصت على تقوية المراجع قبل الإدارة الخاضعة للمراجعة، خاصة فيما يتعلق بالجوانب المالية. وأكدت دراسة العنقري سنة 2004، على أن الخدمات المهنية لمكاتب التدقيق في السعودية تعدت المهام التقليدية، وامتدت لتشمل الخدمات الاستشارية في مجالات مختلفة من مالية وإدارية واقتصادية. وقد جاء هذا التوسع نتيجة لعدة أسباب أهمها: مراعاة متطلبات الظروف الاقتصادية، المنافسة بين المكاتب ومحاوله إثبات الذات، واحتكار المكاتب الكبرى لعقود العمليات الكبيرة، وانخفاض أتعاب المراجعة. وقد أيدت نتائج الدراسة وجهات النظر لغالبية المشاركين ضرورة تقديم الخدمات الاستشارية من طرف مكاتب التدقيق وذلك لما يقدمه العمل في مجال تدقيق الحسابات من خبرة تمكن من تكوين تصور موسع عن طبيعة ومقومات الوضع الاقتصادي المحلي. كما أشارت دراسات السديري والعنقري سنة 2005 و2006 حول موضوع ملامح فجوة التوقعات في محيط مهنة المراجعة في السعودية إلى حصول تغيرات واسعة في مهام ووظائف مكاتب التدقيق الكبرى في المملكة العربية السعودية، حيث بعدما كانت تقدم في الماضي خدمات المحاسبة والتدقيق التقليدية فقط، أصبحت تهتم بتقديم خدمات استشارية بجانب خدماتها الأساسية بهدف المحافظة على عملائها وتحقيق عوائد مناسبة وتلبية متطلبات وظروف بيئة العمل.

إلا أنه يجب أن يتبلور قيام المدقق بالخدمات الاستشارية وتقديمها للعملاء بالتزامن مع عملية التدقيق التقليدية في الحفاظ الصارم على حياده عند إبداء رأيه الفني، لأن الاستقلالية تمثل العمود الفقري لمهنة التدقيق التي شرعت من طرف العديد من المنظمات العالمية وهي من ضمن المعايير المقبولة عموماً. والإخلال بمثل هذه المعايير سيؤثر حتماً على مصداقيته ونزاهته.

مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بموضوع الخدمات الاستشارية:

لقد اهتم العديد من المفكرين والخبراء بموضوع الخدمات الاستشارية لمكاتب التدقيق ومدى تأثيرها على استقلالية المدقق، حيث حللوا أسباب وعوامل توجه هذه المكاتب نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية وتوصلوا إلى الكثير من النتائج ويمكن إدراج أهم الدراسات فيما يلي:

وتناولت دراست Jeppesen سنة 1998 تطور الممارسات المهنية بالأخص في مجال التدقيق، التي قسمت إلى أربعة أجيال، في صورة المراجعة الشاملة مع تدقيق كافة العمليات، ثم اقتصر التدقيق في النصف الأول من القرن العشرين على استخدام العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية نظراً إلى صعوبة التدقيق الشامل وتكلفته العالية (الجيل الثاني). وخلال النصف الأخير من القرن العشرين ظهر الجيل الثالث من المراجعات الذي رافقه تغيير في أسلوب التدقيق الذي كان يستند على تقدير المخاطر إلى أسلوب جديد هدفه تقييم نظم الرقابة والمحاسبة. ومع نهاية القرن العشرين اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على الخدمات الاستشارية كقيمة مضافة يمكن للعميل الحصول عليها بما يسمى بالجيل الرابع.

سنة 2001، وجهة نظر مجموعة من الباحثين في Weil and Tannenbaum وفي حين بينت دراسة قضية تقديم المدقق للخدمات الاستشارية، أن عملية التدقيق التقليدية فقدت مركز القيادة ونتيجة لذلك أصبح المدققون يطالبون الآن بإزالة القيود المفروضة عليهم التي تحد من تقديم الخدمات الأخرى، بالإضافة إلى أن الأتعاب التي يتم الحصول عليها مقابل الخدمات الأخرى غير خدمات التأكيد في نظرهم، لا تهدد أو تؤثر في استقلال المراجع، وبالتالي فلا يوجد سبب يمنعهم من تقديمها.

وعرفت أيضا بأنها «الممارسة المهنية المعنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المؤسسة بغية تحديد أهدافها وإرشادها إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية وكفاءة إدارة المؤسسة» (3)

فمن خلال هذه التعاريف، يمكن تحديد أركان الخدمات الاستشارية بحيث تشمل على:

أ- ممارسة الخدمة.

ب- العمل.

ت- طبيعة الخدمة المرغوب فيها.

2. خصائص الخدمات الاستشارية للإدارة

استنادا على التعاريف السابقة، تتضح لنا خصائص وأبعاد الخدمات الاستشارية للإدارة التي يمكن أن نوجزها فيما يلي: (4)

• **الطلب على الخدمة:** تتم ممارسة الخدمة الاستشارية وفقا لحاجة إدارة المؤسسة ورغبة منها في إجراء تغييرات ترى أن من شأنها الارتقاء بمستوى نشاط المؤسسة ويتم ذلك حسب نوع الخدمة.

• **توفير التخصص المهني:** حيث تؤدي الخدمة الاستشارية من طرف أشخاص متخصصين علميا ومهنيا، تتوفر فيهم الكفاءة اللازمة والدراية الواسعة بمجال الخدمة المطلوبة.

• **التمتع بالاستقلالية:** إذ على القائم بمهام الخدمة الاستشارية المطلوبة، أن يبتعد عن كل المؤثرات الداخلية والخارجية كما عليه تقادي العلاقات الشخصية التي من شأنها التأثير على موضوعية واستقلالية رأيه عند إنجاز هذا النوع من المهام.

• **العمل في سرية تامة:** نظرا إلى موقف المؤسسة التنافسي، يجب على مكاتب الخدمات الاستشارية أن ينجزوا أعمالهم في سرية وكرمان ويجنبوا المؤسسة الوقوع في مشاكل تحول دون وصولهم إلى تحقيق أهدافهم.

• **الأخذ بتوصيات القائم بالخدمة على سبيل المشورة والاقتراح فقط:** حيث يمنع تماما على القائم بالخدمة الاستشارية إعطاء الأوامر في مكان إدارة المؤسسة والتدخل في شؤونها، فمن واجب هذه الأخيرة التأكد من نتائج التقرير ثم اتخاذ القرار الذي تجده مناسباً.

كل هذا التغيير جاء نتيجة لعدة أسباب أهمها تفاعلها مع الظروف والمؤثرات المختلفة المحيطة ببيئة المهنة. وهدفت دراسة الجفري سنة 2007 إلى الكشف عن دوافع توجه مكاتب التدقيق في المملكة السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها وأن أهم هذه العوامل هو انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة ومحاولة الوفاء بمتطلبات العولمة وثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب التدقيق على تقديم الخدمات المهنية بخلاف المحاسبة والتدقيق.

من خلال هذه الدراسات يمكن تقسيم وجهات نظر هؤلاء الباحثين والمفكرين إلى اتجاهين أساسيين: حيث يحث الأول منها على ضرورة تغيير طبيعة ومكونات وأهداف ووظائف الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق وذلك استجابة للظروف المحيطة بها، ولتدعيم قدرتها على الاستمرار والمنافسة في سوق المهنة. كما يؤكد هذا الاتجاه على عدم اشتراط تأثر استقلالية المراجع أثناء القيام بمهامه، خاصة أن تقديمها لا يقتضي في جميع الأحوال الجمع بين خدمة تدقيق الحسابات والخدمات الاستشارية لنفس العميل. أما الاتجاه الثاني فينادي بحياد واستقلالية المدقق ويحذر المدقق الخارجي من القيام بأي عمل لصالح العميل خلاف المهام المسندة إليه (التدقيق التقليدي)، كما يشير هذا الاتجاه إلى ضرورة عدم الخلط بين خدمة تدقيق الحسابات والخدمات ذات الطبيعة الاستشارية لنفس العميل، لأن ضمان استمرارية ونجاح مكاتب التدقيق يمكن أن يتحقق عند استحداث خدمات التدقيق والتأكيد.

1. مفهوم الخدمات الاستشارية للإدارة:

لقد تعددت مفاهيم الخدمات الاستشارية للإدارة، إلا أن أشهرها ما جاء به مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بوصفها «بأنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له، ومما يحقق أهداف التنظيم» (1)

أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي فقد عرف الخدمات الاستشارية بأنها «الخدمات المغايرة لخدمات التأكيد التي فرضت نفسها على مدققي الحسابات الخارجيين، باعتبارهم يتعايشون مع المؤسسة ويتعرفون على مشاكلها وأهدافها ومن خلال هذا التعايش يكتسبون خبرة ودراية واسعة حول المؤسسة» (2)

3. نطاق الخدمات الاستشارية للإدارة

طبقا لسياسة المؤسسة والوظائف التي تقوم بإنجازها، يمكن تقسيم الخدمات الاستشارية إلى عدة أقسام أهمها ما يلي: (5)

- خدمات تطوير المؤسسة ووضع السياسات الخاصة بها
- خدمات التسويق والبيع والتوزيع
- خدمات إدارة الإنتاج
- خدمات التمويل والإدارة
- خدمات الموارد البشرية
- خدمات الدراسات الاقتصادية والبيئية
- خدمات نظم المعلومات الإدارية والحاسوبية.

4. الفرق بين الخدمات الاستشارية للإدارة والتدقيق المالي

يعد الهدف الرئيسي من القيام بالتدقيق المالي للمؤسسات بعد المرور بمراحل إنجازه من فحص وتحقق من البيانات المالية هو إبداء الرأي الفني المحايد في مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية بما ينسجم بعايير المهنة المقبولة عموما، وموافقة مع القوانين والتشريعات سارية المفعول أثناء القيام بعملية التأكيد التي أجبرت جميع المؤسسات المقيدة في السجل التجاري على ضرورة تعيين وتكليف المدقق الخارجي بتلك الخدمة. أما فيما يخص الخدمات الاستشارية، فنجد أن الهدف أولا وأخيرا يقتصر على إعطاء بعض التوصيات والمقترحات من أجل الحد من المشاكل التي تواجهها المؤسسات أو بشكل آخر المساهمة في دعم إدارة المؤسسة في بعض القرارات الخاصة بالتسيير، فالملاحظ أن هذا النوع من الخدمات ينجز بطلب من المؤسسات حيث لم ينص على إلزامية التكليف بها أي تشريع أو قانون وأن الأمر يتوقف على حاجة إدارة المؤسسة إلى ذلك لقناعتها بأن المدقق الخارجي تتوفر لديه الكفاءة العلمية والخبرة المهنية.

والواقع يقرر أن هناك اختلافات بين التدقيق المالي والتدقيق الإداري، والخدمات الاستشارية للإدارة من حيث الشخص القائم بها ومن حيث الهدف ومن حيث النطاق والمجال ومن حيث توقيت الإنجاز ومن حيث الأسلوب في الإنجاز. (6)

وفي الجدول رقم (01) عرض الاختلافات بين الخدمات الاستشارية للإدارة والتدقيق المالي:

الجدول رقم (01) أوجه الاختلاف بين الخدمات الاستشارية للإدارة والتدقيق المالي

م	بيان	التدقيق المالي	التدقيق الإداري	الخدمات الاستشارية
1	الشخص القائم به	المدقق الخارجي	قد يكون المدقق الخارجي أو الداخلي	خبراء مكاتب التدقيق الخارجية
2	الهدف منها	إبداء رأي صحة وعدالة البيانات المالية	مساعدة الإدارة في اكتشاف مواطن الضعف وعلاجهما مع إبداء رأي فني انتقادي محايد وموضوعي عن كفاءة وفعالية أداء الإدارة	مساعدة إدارة الوحدة في حل بعض المشاكل في مجالات معينة بقصد استحداث التغيير المنشود في هذه المجالات.
3	النطاق (المجال)	الدفاتر والسجلات المالية والمستندات التي تتعلق بالبيانات المالية	المنشأة كوحدة واحدة أو جزء منها بجميع مكوناتها أو مشتملاتها	المشاكل التي تحدثها إدارة المنشأة
4	توقيت الإنجاز	في نهاية المدة غالبا	بصفة منتظمة ومتكررة	عندما تتطلب الإدارة ذلك
5	أسلوب الإنجاز المتبع	اختباري	الفحص الميداني والمشاركة الفعلية والتحليل المقارن وعقد المقابلات	يختلف طبقا للواجب المحدد وحسب نوع المشكلة المراد حلها

- انخفاض الأتعاب المهنية
- ظاهرة استحواذ مجموعة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء
- الاندماجات الحاصلة بين مكاتب التدقيق
- السعي نحو رضا العملاء
- القيود النظامية والمهنية التي تتعرض لها مكاتب التدقيق.

6. مبدأ الاستقلالية كمفهوم من المفاهيم العامة لآداب وسلوك المهنة

يمكن للاستقلالية المدقق أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية المستفيدة منها وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية كبيرة لاستقلالية المدقق وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته عمله أم من حيث نظرة مستخدميه القوائم المالية. ولقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي «AICPA» عند الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على مدقق الحسابات أن يكون مستقلاً عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقاً لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع فقد أكدت أدلة التدقيق الدولية على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلاً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني ويجب أن يتوخى العدالة وألا يسمح لتحيزه أو اطلاعه بأن ينال من تمرده كما عليه أن يحافظ على تجرده (11)

وقد أثار معيار استقلال وحياد المدقق الكثير من الجدل والمناقشات بين المحاسبين والمدققين وغيرهم من المهتمين بالمهنة، وذلك نظراً إلى صعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية للمدقق، كما أن العلاقات المالية التي تربط المدقق بالمؤسسة موضوع التدقيق بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد يثير شكوكاً من الغير حول استقلال المدقق وحياده (12)

1.6 مفهوم استقلالية المدقق

لقد جاء في ميثاق السلوك المهني في القاعدة رقم 101 أنه "يجب أن يكون العضو الذي يعمل في مجال الممارسة العامة محايداً أثناء تقديم الخدمات المهنية كما ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها

المصدر: أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث- المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، دار صفاء للنشر والتوزيع-طبعة 2009، صفحة 542

5. دوافع توجه مكاتب التدقيق إلى تقديم الخدمات الاستشارية

إن توجه مكاتب التدقيق إلى تقديم أنواع كثيرة من الخدمات الاستشارية يعود إلى العديد من الأسباب متأثرة بمختلف العوامل التي يمكن التعرف عليها كما يلي:

لقد حدث في عصرنا الحالي العديد من التغيرات والتطورات المتسارعة، وظهرت تحديات كبيرة من ثورة في عالم الاتصالات والمعلومات وشدة المنافسة في الأسواق العالمية والدولية وتنامي ظاهرة الفساد المالي على المستوى العالمي، ومشاكل انهيار وتعسر العديد من الشركات وترتب على ذلك أن أصبحت قدرة الشركات على الاستمرار مرهونة بقدرتها على مواجهة هذه التغيرات والتطورات والتحديات. (7)

وحتى تتمكن المؤسسات من مواجهة هذه التغيرات فإنها تحتاج إلى الخدمات والاستشارات التي تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة، مثل الخدمات الاستشارية الإدارية، وإعداد دراسات الجدوى بأنواعها لإحداث تطوير مستمر في منتجاتها وطرق الإنتاج والتوزيع وغيرها، خدمات تصميم وتنفيذ نظم المعلومات لتطوير نظم معلومات الشركة لتواكب هذه التغيرات وخدمات الموارد البشرية وغيرها من الخدمات. بنهاية القرن العشرين زاد الطلب على هذه الخدمات من المراجع الخارجية، ودعا ذلك مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى التوسع في نطاق الخدمات التي يتم تقديمها (8)

ومن ناحية أخرى، فإن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة جعلتها تبذل المزيد من الجهود لمواجهة هذه المنافسة وتحقيق النمو والربحية من خلال البحث عن مصادر متعددة للإيرادات من خلال تقديم العديد من الخدمات المهنية (9)

ولهذا، أثبتت العديد من الدراسات وجود مجموعة من التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق في تسويق المهنة التي تعد من أهم العوامل التي جعلتها توسع نطاق خدماتها المهنية نذكر من أهمها: (10)

- تزايد حدة المنافسة في سوق التدقيق
- ظاهرة تغيير المراجعين أو التحول من مكتب إلى آخر

4. مراقبة مدى تطور عمل المدققين والضغط عليهم لتحسين مستوى أداء خدماتهم ومتابعة ذلك بصفة مستمرة
 5. إعادة النظر في إجراءات التعيين للمدقق حتى تكون أكثر موضوعية وتأكيد استقلاله عن طريق ربط تعيينه وتحديد أتعابه وإقالته بأعلى سلطة من الوحدة موضوع التدقيق.
- 2.6 رأي المشرع الجزائري في مدى توفر عنصر الاستقلالية عند تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة:**

لقد اهتم المشرع الجزائري بشكل كبير بعنصر استقلالية المدقق مقننًا بالتجربة الفرنسية في هذا الجانب، كما أولت الجهات الوصية العناية الفائقة بهدف حماية المدقق من كل ما يؤدي إلى الشك في حياده ونزاهته، حتى ولو تعلق الأمر بتقديم خدمات أخرى لا تتعلق بعملية التدقيق التقليدية. ومن هنا يمكن اعتبار استقلالية المدقق في الجزائر أهم نقاط القوة في التجربة الجزائرية في مهنة التدقيق ويتعزز ذلك من خلال المادة (67) من القانون 01/10 التي تنص على منع المدقق الخارجي من تقديم أي خدمة أخرى لا تندرج ضمن مهمة المصادقة على الحسابات، كما شدد المشرع من خلال هذه المادة على منع مختلف المهنيين من القيام بأي مهمة لمؤسسات تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، سواء كان تدخلهم بغرض المصادقة على الحسابات، أم لتقديم خدمات أخرى غير تدقيقية مثل مسك المحاسبة، استشارات جبائية وإدارية، مهام تدقيق مالي لحسابات المؤسسة لأغراض الاندماج أو إعادة الهيكلة.

أما بخصوص الخدمات الاستشارية، فنجد أن المشرع الجزائري قد اعترف بأحقية الخبير المحاسب بتقديم الخدمات الاستشارية في المجالات التي يملك فيها المعارف والخبرات اللازمة، إذا كانت لم تكن مهمته الأصلية في المؤسسة هي محافظة الحسابات وذلك في عدة مواضع من القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نصت المادة (19) من القانون المذكور آنفاً على أن الخبير المحاسب مؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. (16)

ولقد تم تحديد حالات المنع من ممارسة الخدمات الاستشارية في سياق التطرق إلى مهام كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث تناولت المادة (65) من القانون 01/10 مجموعة من الممنوعات على محافظ الحسابات، ومنها

المجلس" إذ يعنى الاستقلال في التدقيق وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات التدقيق، تقييم النتائج، وإصدار تقرير التدقيق. وينظر إلى الحياد "الاستقلالية" على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المدقق على الإطلاق، ويرجع السبب في رغبة عملاء متنوعين في الاعتماد على تقارير المدققين الخاصة بعدالة القوائم المالية إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة. (13)

ويعني استقلال مدقق الحسابات الخارجي أن يكون مستقلاً عند إبداء رأيه في القوائم المالية للمؤسسة محل الفحص حيث إن الأمور التالية يمكن أن تضعف استقلالية المدقق (14)

- خلال مدة الفحص وعند إبداء الرأي في القوائم المالية أن يكون هناك مصلحة مادية للمدقق في المؤسسة محل الفحص أو أن يكون له استثمارات أو شريك أو حصل على قرض من المنشأة محل التدقيق، فإن ذلك يؤدي إلى إضعاف مبدأ الاستقلال لديه.

- خلال فترة العقد بين المدقق والمؤسسة محل الفحص، أن يكون له علاقة تعاقدية مع المشروع كأحد العاملين أو المديرين أو تربطه بالمؤسسة أي عقود للوكالة.

ولغرض توفير البيئة العملية لتحقيق هذين النوعين من الاستقلالية وضحت المعايير المهنية الأمور التي يجب مراعاتها سواء في عملية تعيين المدقق أم عزله أم تحديد أتعابه أم في الأمور الأخرى التي تنظم علاقة المدقق بعمله. وكذلك ضمنت القوانين المنظمة للمهنة في مختلف البلدان نوعاً من هذه الاستقلالية عن طريق تحديد كيفية تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه (15)

كما يجب أن تتضافر الجهود المختلفة وتتعاون الجهات المعنية بتدقيق حساباتها مع مدقق الحسابات لدعم وتعزيز مبدأ الاستقلال والحياد، ومن هذه الجهات الأجهزة الحكومية أو الوحدات الاقتصادية موضوع التدقيق، ومن العوامل التي تعمل على دعم الاستقلال والحياد ما يلي:

1. رقابة ترخيص مدققي الحسابات وضبط أعمالهم
2. وضع نظام لعقاب المدقق أو مؤسسة تدقيق الحسابات التي لا تراعي أحكام ومتطلبات الاستقلال والحياد.
3. الاستغلال الأمثل للقوى البشرية اللازمة لممارسة عملية تدقيق الحسابات.

نظرا إلى ظهور تكتلات مهنية كثيرة يمكن لها أن تحتكر ممارسة مهنة التدقيق وفي ظل وجود طلبات من طرف العملاء على الخدمات الاستشارية، أصبح توسيع نطاق الخدمات التي يقدمها المدقق أمرا ضروريا، من أجل ضمان استمرارية نشاطه ومواكبة للتحديات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة، إلا أنه يجب على المدقق ألا يهمل عنصر الحياد الفني والاستقلالية في أداء مهامه خاصة أن هذه المهام تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى، لذا، فإن بعض الجهات ترى أن تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية يعتبر تهديداً حقيقياً لاستقلاليته بينما ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة إلى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه يفضل أن يقوم المدقق بتقديم خدمات التدقيق بجانب الخدمات الإدارية والاستشارية ولكن بشرط أن يكون القصد من ذلك هو تقديم النصيحة وليس المساهمة في إصدار القرارات. ويجب أن ينظر إلى الحياد على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المدقق على الإطلاق، ويرجع السبب في ذلك إلى رغبة المجتمع المالي في الاعتماد على تقاريره.

قائمة المراجع والإحالات:

1. وليام توماس-أمرسون هنكي-تعريب ومراجعة أحمد عجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح، طبعة 1989، صفحة 1041.
2. مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، 2007.
3. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث- المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات-دار صفاء للنشر والتوزيع -طبعة 2009، صفحة 539.
4. قريط، عصام-الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008.

5. Stettler, H.F " Auditing principles, prentice-hall, Inc

Englewood Cliffs, N G P", 1978, page. 554-570

"ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها". (17)

7. إعداد التقرير عن الخدمات الاستشارية للإدارة

إن التقرير عن الخدمات الاستشارية يعد الخطوة أو المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المدقق عند الاستعانة به في تقديم هذه الخدمات الاستشارية ويمكن لنا بلورة مراحل الاستشارات الإدارية في الآتي: (18)

الخطوة الأولى: تحديد المشكلة الحقيقية

حيث يحدد الهدف من تقديم الخدمة والنتائج المتوقعة والعمل الذي ينبغي إنجازه، مع إعطاء تقديراته الخاصة بالتكلفة والوقت إلى العميل.

الخطوة الثانية: إنجاز الخدمة الاستشارية

والواقع يبرهن عن كون هذه الخطوة أو المرحلة تتطلب اتباع المراحل الفرعية التالية:

- أ- تقصي الحقائق: ويحتوي أسلوب المعالجة على تحليل البيانات الماضية، الملاحظة وأساليب إجراء المقابلات.
- ب- تحليل الحقائق (البيانات): وتهدف هذه الخطوة إلى التحقق إن كان التغيير ضروريا وإيضاح النواحي القابلة للتغيير من أجل اقتراح البدائل.
- ت- الخطوة الثالثة: صياغة الحلول والمقترحات والتوصيات وتتم هذه الخطوة بأسلوب منطقي ومن أجل تحقيق ذلك يجب أن يتوافر لدى المدقق باعتباره مستشارا إداريا، عدة مميزات كالخبرة والفكر المستجد والإبداع، كما تحتوي هذه الخطوة على عرض النتائج والتوصيات.

الخطوة الرابعة: مرحلة تنفيذ المقترحات

وهي الخطوة الأخيرة بالنسبة إلى الخدمة الاستشارية وقد تشمل تدريب موظفي العميل كما تتطلب إبداء النصح والتوجيهات وتوفير المساعدات الفنية اللازمة، كما ينبغي أن يكلف المستشار بمراقبة التنفيذ، حتى يضمن حسن تطبيق توصياته والحلول التي اقترحها وهنا يجب التنويه بأن العميل يقوم بإنهاء المهمة عند مرحلة التوصيات ويتولى هو بنفسه عملية التنفيذ.

خاتمة

15. زريقات عمر محمد، محمود أرفت سلامة، كلبونة أحمد يوسف، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، صفحة 109
16. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية - القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ، الموافق ل 29 يونيو 2010م، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.
17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية - القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ، الموافق ل 29 يونيو 2010م، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.
18. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث- المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات- دار صفاء للنشر والتوزيع - طبعة 2009، صفحة 556.
6. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث- المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات- دار صفاء للنشر والتوزيع - طبعة 2009، صفحة 542.
7. عبد الناصر حميدان، "مساهمة تقرير مدقق الحسابات في الانتقال إلى اقتصاد المعرفة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني والثالث، يوليو - ديسمبر 2005- صفحة 319-320
8. Hollis. A, "" Ethical Issues Related to the Provision of Audit and non-audit service: Evidence from Academic Research "" , Journal of Business Ethics, vol. 52, No. 2, Jun 2004, p. 145
9. Swonger, S.L and Chewning. E.G., "" The effect of internal audit outsourcing on financial analysis perceptions of External Auditor independence"" , Auditing: A Journal of Practice & Theory, vol. 20, No. 2, September 2001, p. 115
10. الجعفري، فوزية والعنقري، حسام -اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية :تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز :الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد 2 جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، 2007 .
11. زريقات عمر محمد، محمود أرفت سلامة، كلبونة أحمد يوسف، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، صفحة 108
12. جربوع، يوسف محمود، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، فبراير، غزة، فلسطين، 2002، صفحة 104.
13. المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009، صفحة 118
14. جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث - الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، صفحة 82