



أ.م. د. عمر علي كامل الدوري
دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتدقيق

التطور التاريخي للتدقيق منظور إقتصادي سياسي

الحلقة (١)

المقدمة

مما لاشك فيه أنه لا يوجد أي خلاف أو جدل أو تضارب في الآراء حول أهمية التدقيق كعلم وك مهنة، ومما لاشك فيه أيضاً أنه لا خلاف على أن التدقيق قد تطور عبر الزمن بشكل متتابع بين متسارع ومتباطئ إلى أن وصل إلى حاله الذي هو عليه اليوم، في حين يوجد خلاف وجدل حول تجريدية التدقيق أو عدمها بمعنى ارتباطه بالبيئة التي يعمل فيها وتأثره بها أم لا؟ كما يقام الجدل أيضاً بشأن الحكم على مدى تأثير مهنة التدقيق بالمتغيرات الاقتصادية والسياسية وأستجابته لها إلى حد التبعية من عدمه، إذ يعد هذا الحكم نقطة انطلاق هذا البحث ومستقر نتيجته.

يحاول هذا البحث في مساره استعراض التطور التاريخي للتدقيق كعلم ومهنة استعراضاً تحليلياً انتقادياً يؤشر من خلاله مراحل التطور والتغير الأساسية فيه ويثبت دور المؤثرات أو المتغيرات الاقتصادية والسياسية في صياغة شكل وهيكل وفحوى التدقيق منذ ولادته حتى حاله في الوقت الراهن، فهو بذلك يعد محاولة لإثبات أثر الاقتصاد والسياسة وأهميتهما في التدقيق من حيث الشركات عبر الوطنية وشركات التدقيق الكبرى والمؤسسات المهنية ذات العلاقة بالتدقيق ومعايير التدقيق الدولية وكل ما يتعلق بها من إصدارات دولية من شأنها تنظيم مهنة التدقيق على الصعيد العالمي.

ومما تقدم تأتي أهمية البحث الذي يقع في خمسة محاور؛ يتناول أولها استعراضاً تحليلياً انتقادياً للتطور التاريخي للتدقيق، والثاني يناقش تبعية وهيمنة المؤسسات المهنية ذات العلاقة بالتدقيق، في حين يدخل ثالثها في تحليل تطور شركات التدقيق الكبرى وأندماجاتها وهيمنتها على مهنة التدقيق، أما الرابع فيحدد أثر الشركات عبر الوطنية على التدقيق، ويختتمها المحور الخامس بتحليله لظاهرة العولمة وتدويل التدقيق اقتصادياً وسياسياً وعلاقته بالتنمية المستدامة، فضلاً عن بعض النتائج والمقترحات التي خرج بها البحث والتي نأمل أن تكون قد بلغت هدفها والله الموفق.

خطة البحث

مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في صعوبة بيان أثر الاقتصاد والسياسة على مهنة التدقيق وصعوبة تشخيص نقاط الربط التاريخية بين الاقتصاد والسياسة من جهة وبين التدقيق من جهة أخرى، بمعنى صعوبة قياس أثر رأس المال والهيمنة على مهنة التدقيق وتتبع تعاظم هذا الأثر عبر التطور التاريخي للتدقيق على مر الزمن.

فرضية البحث:

تتجسد فرضية البحث في عدم تجريدية التدقيق كعلم وارتباطه بالبيئة التي يعمل فيها كمهنة وتأثره بها وخضوعه للدوافع الاقتصادية والسياسية الموجودة فيها بحيث أصبح أداة بيد ظاهرة العولمة، فيكون بذلك التدقيق متغيراً تابعاً للاقتصاد والسياسة اللذين يعدان المتغير المستقل.

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى محاولة إثبات تأثير متغيري الاقتصاد والسياسة متمثلين في رأس المال والهيمنة على التدقيق متمثلاً في شركات التدقيق الكبرى والمؤسسات المهنية التدقيقية وتشخيص نقاط أو مناطق التأثير لهذين المتغيرين على مهنة التدقيق من خلال استعراض تطورها التاريخي منذ الأزل وحتى الوقت الحاضر.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق - نظرة تحليلية:

(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: ٢٠٠١: ١). وقد تضمن قانون حمورابي المدون بالخط المسماري وباللغة الأكادية في مسلة حمورابي التي تم الكشف عنها عام ١٩٠١ - ١٩٠٢ للميلاد في مدينة الشوش عاصمة عيلام والمحفوظة الآن في متحف اللوفر في باريس قرابة ال (٢٨٢) مادة قانونية، وقد قسمت هذه المواد القانونية إلى خمسة أقسام رئيسية: ضم القسم الثاني منها (١٢٠) مادة خاصة بالأموال والجرائم التي تقع على الأموال كالسرقة والأراضي والعقارات والتجارة والعلاقات التجارية سليمان: (١٩٨٢: ٢٠٥-٢٠٤). ويلاحظ هنا بأن ما مقداره تقريباً نصف مواد قانون حمورابي (١٢٠ مادة من أصل ٢٨٢ مادة قانونية) تخص أموراً متعلقة بالأموال عموماً وبالتدقيق ضمناً، وهذا يدل على أهمية التدقيق وأثره وتطوره في تلك العصور والحقب التاريخية الموعلة في القدم.

أما في مصر الفرعونية فقد كانت السلطات تستعين بخدمات المحاسبين والمدققين وتعتمد عليهم في فحص سجلات عوائد الضريبة والتأكد أو التحقق من صحة الحسابات العامة (9: Boynton et al. 2001)، فقد كان الفرعون يستعين بموظفين يحفظ كل منهما سجلات خاصة يسجلان فيها قيود ممتلكات الفرعون ثم يقارنان القيود المسجلة من قبلهما بعضها ببعض لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات وإن هذا النظام لا يزال مقبولاً حتى وقتنا الحاضر (غطاس: ١٩٩٧: ٥٧)، وقد كان مصير الموظف المتلاعب في تلك الفترة هو الجلد، كما وجد قبر المدقق بجانب قبر فرعون مما يدل على أهمية ومكانة المدقق لدى الفراعنة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: ٢٠٠١: ١) وهذا ما يبرر تسمية مراقب الحسابات في بريطانيا بالمحاسب المخول أو المجاز من الملكة (Chartered Accountant).

وقد تم ذكر التدقيق في الكتاب المقدس (Bible) إذ تشير واحدة من أقدم التفسيرات للكتاب المقدس في القرن الثاني بعد الميلاد إلى أن قصة النبي يوسف (عليه السلام) تحمل بين طياتها تدقيق السجلات المحاسبية، إذ أنه كان مؤتمناً على كافة موجودات بيت بوتيفار (Potifar's household) وأن جميع عمليات هذا البيت كانت تتم تحت سلطته، كما كان يفحص سجلات مساعديه، ويصف هذا التفسير كلمة "عمله his work" بعبارة يمكن ترجمتها إلى "فحصه لسجلات الحساب" (Daris:1981:17). وهذا يدل على وجود التدقيق وأهميته في ذلك التاريخ وعلى أن النبي يوسف (عليه السلام) هو أول مدقق للسجلات المحاسبية ورد في الكتاب المقدس. وفي اليونان كان المدقق يستمع للقيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها ومن هنا اشتقت كلمة (Audit) التي تعني (الاستماع) مثلما هو معروف، كما كان يتم أيضاً فحص لحسابات الموظفين الحكوميين (الساعي وعمرو: ١٩٩١: ٨). أما في عهد الامبراطورية الرومانية فقد كانت بيانات السجلات المحاسبية تتلى على مسمع الحاكم ومستشاريه للوقوف على ممتلكاته ومنع واكتشاف التلاعب الذي قد يحدث من قبل القيمين على الممتلكات وحفظة السجلات، كما كان الرومان

كثيرة هي التعليقات الساخرة التي كانت تحاول أن تقلل من قيمة التاريخ وتضعف من أهمية دراسته، إذ يقول نابليون Napoleon بأن "التاريخ ما هو إلا خرافة أو أكذوبة قبلنا بها". كما ينظر هربرت سبنسر Herbert Spencer إلى التاريخ على أنه "أب أو أم بالمعمودية عديم الفائدة"، ويقول هيجل Hegel بأن "الشيء الوحيد الذي تتعلمه الشعوب والحكومات من دراسة التاريخ هو أنهم لم يتعلموا شيئاً من دراسته" (Baladouni: 1977: 53).

ولكن على الرغم من كل هذه الآراء والنظرات الداحضة للتاريخ إلا أن كتابته استمرت وبلا تردد أو تعثر لتبلغ مستويات جديدة من التعقيد، إذ أن المنطق يقول بأن التاريخ هو المسبب لكل ما حولنا، وأن دراسة التاريخ يمكن أن تفيدنا في معرفة وفهم أعمق لأنفسنا ولدورنا من جهة وفي تحفيز الفضول الفكري الذي يمكن أن يساهم في تقدم المعرفة الفعلية في الحقل الذي نعمل فيه من جهة أخرى، فدراسة التاريخ تخبرنا من أين جئنا وكيف وصلنا إلى هنا وقد تعطينا تبيؤاً إلى أين سنصل، وقد تؤكد لنا كلمات الفيلسوف الكبير سانتاينايا Santayana "إن الذين لا يتذكرون ماضيهم عليهم أن يحيوه ثانية" أهمية دراسة التاريخ (Baladouni: 1977: 53).

ويقول بلقاوي Belkaoui في هذا الخصوص بأن "دراسة التاريخ المحاسبي تجعل من الممكن فهم حاضرنا والتنبؤ بمستقبلنا والسيطرة عليه بشكل أفضل"، ويعرف التاريخ المحاسبي بأنه "دراسة التطور في الفكر والتطبيق المحاسبي والمؤسسات المحاسبية استجابة للتغيرات في البيئة وفي الاحتياجات الاجتماعية. كما أنه يأخذ بنظر الاعتبار تأثير هذا التطور على البيئة" (Belkaoui: 2000: 14). ولهذا وبقدر تعلق الأمر بالتدقيق بوصفه علماً ومهنة نرى أنه من الضروري والملائم تناول تاريخ التدقيق عبر حقبات الزمن المتتابعة للوقوف على أبرز وأهم التغيرات التي شهدتها، والاستيعاب واحتواء واقع علم ومهنة التدقيق في الوقت الحاضر انطلاقاً من الماضي، إذ أنك إن أردت أن تعمر أو تضيف شيئاً لبناء ما - أو بمعنى آخر تطوره - عليك أن تدرس أساسه وتحلل تراكماته التي يقوم عليها كي يتسنى لك بلوغ الهدف المنشود.

يعد التدقيق علماً من العلوم الاجتماعية ومهنة تخدم المجتمع وتلبي احتياجاته، لذا كانت نشأة مهنة التدقيق مستمدة من حاجة الإنسان إلى التحقق والتأكد من مدى صحة وسلامة البيانات المالية والمحاسبية التي يستند إليها في اتخاذ قراراته أيًا كانت تلك القرارات على اختلاف أنواعها ودرجة تعقيدها وأثرها في المجتمع.

وتأكيداً على ما تقدم تشير الدراسات التاريخية إلى أن التدقيق قد رافق نشوء الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها، إذ دلت الألواح الطينية التي تم اكتشافها في بلاد ما بين النهرين على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية والتي تشير إلى ما يشبه المصادقات المستخدمة في التدقيق المعاصر

يقارنون الإنفاق مع تفويض الدفع كأحد الإجراءات التدقيقية (أشتيوي: ١٢:١٩٩٠).

كما تم ذكر التدقيق أيضاً في كتاب الله تعالى ودستور الإسلام الحنيف "القرآن الكريم" مما يؤكد وجوده وأهميته وقت نزول كلام الله العزيز القدير على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، فمن حيث أن التدقيق كان المقصود به السمع في العصور السابقة فقد ورد بهذا المعنى في سورة التوبة الآية (١٠٣) قوله عز من قائل "خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكّيهم بها وصلّ عليهم إن صلواتك سكن لهم والله سميعٌ عليمٌ"، كما وردت مفردة (رقيب) في أكثر من آية من آي الذكر الحكيم، ومن المعروف أن معنى هذه المفردة هو (مدقق)، إذ قال جل وعلا في سورة النساء الآية (١) "يا أيها الناس اتقوا ربكم الذي خلقكم من نفس واحدة وخلق منها زوجها وبث منهما رجالاً كثيراً ونساءً واتقوا الله الذي تساءلون به الأرحام إن الله كان عليكم رقيباً"، كما قال عز من قائل في محكم كتابه في سورة الأحزاب الآية (٥٢) "لا يحل لك النساء من بعد ولا أن تبدل بهن من أزواج ولو أعجبك حسنهن إلا ما ملكت يمينك وكان الله على كل شيء رقيباً"، كما قال جل شأنه في سورة هود الآية (٩٣) "ويا قوم إعملوا على مكانتكم إني عامل سوف تعملون من يأتيه عذابٌ يجزيه ومن هو كاذبٌ وارتقبوا إني معكم رقيبٌ"، وهنا نجد أن الله تعالى وصف نفسه بالرقيب على الناس في سورة النساء وعلى كل شيء في سورة الأحزاب كما أمر الناس بالرقابة وشاركهم سبحانه وتعالى بها في سورة هود، ومعنى ذلك بأن الله جلت قدرته هو رقيب ومدقق لكل شيء، هذا ونلاحظ بأن الله في سورة النساء الآية (٦) يأمر الناس إذا دفعوا مالاً لليتامي أن يشهدوا عليهم طرفاً ثالثاً، وهذه تعد استعانة صريحة بالمدقق، إذ إن المقصود بعبارة (فأشهدوا عليهم) هو اجعلوا عليهم مراقباً أو مدققاً، كما يصف نفسه جل وعلا في الآية ذاتها بـ (الحسيب) أي الرقيب أو المدقق إذ يقول عز من قائل في هذه الآية "وابتلوا اليتامى حتى إذا بلغوا النكاح فإن آنستم منهم رشداً فادفعوا إليهم أموالهم ولا تأكلوها إسرافاً وبداراً أن يكبروا ومن كان غنياً فليستغفف ومن كان فقيراً فليأكل بالمعروف فإذا دفعتم إليهم أموالهم فأشهدوا عليهم وكفى بالله حسيباً". كل هذه الآيات البيّنات تعد أمثلة وأدلة على وجود الرقابة والتدقيق في عصر الإسلام وفي كل العصور وأن الله سبحانه وتعالى هو مدقق ورقيب على كل ما في الكون ومنذ وجود الخليفة .

وفي عصر الخلافة الإسلامية كان للتدقيق وجود وأهمية لا يمكن تجاوزها، إذ كان موسم الحج يعدّ موعداً للتدقيق فيقوم الولاة والعمال خلاله بعرض حساباتهم عن العام المنصرم، ويحضر كل من أصحاب المظالم والمدققين المنتشرين في كل أنحاء البلاد. ويعود الفضل لأمير المؤمنين الخليفة الثاني عمر بن الخطاب رضى الله عنه وأرضاه في تدوين عمليات بيت المال، ولعل أهم الدواوين المعنية بالرقابة في العصر الإسلامي هو ديوان الأزمّة

الذي أنشأه الخليفة العباسي المهدي، إذ كان هذا الديوان يقوم بأعمال شبيهة للتي يؤديها جهاز الرقابة الحكومية العليا (ديوان الرقابة المالية في العراق) في الوقت الراهن، كما أنشئت ولاية الحسبة التي كانت تهتم بالنواحي المالية للدولة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: ١٢:٢٠٠١).

أما في العصور أو القرون الوسطى في غير بلاد الإسلام فقد كان نظام الإقطاع هو السائد، ولم يكن للنشاط التجاري أية أهمية تذكر، فقد كانت الوحدة الاقتصادية السائدة آنذاك هي الضيعة أو العزبة التي يمتلكها النبلاء أو الأثرياء أو الذين يطلق عليهم الإقطاعيين (الصحن وآخرون: ١١: ٢٠٠٠). وقد كان وكلاء الإقطاعيين في هذه الحقبة التاريخية يدققون أعمال الفلاحين، وإن المدققين الذين يعينهم مالك العزبة يقومون بمراجعة السجلات المحاسبية والتقارير المعدة من قبل موظفيه (Boynton et al.: 9: 2001). أما حكام انكلترا فقد كانوا يتبعون طرقاً تدقيقية متطورة نسبياً آنذاك، إذ أنهم كانوا يستخدمون ثلاثة موظفين أحدهم يجبي الضرائب، وآخر يسجلها في سجلات، والموظف الثالث (المدقق) يصغي لقراءة الحسابات في حضور الأول والثاني فضلاً عن اللورد صاحب الممتلكات (غطاس: ٥٧: ١٩٩٧). ولعل أبرز التطورات ذات العلاقة بالتدقيق والحاصلة خلال القرون الوسطى ولا سيما في منتصف القرن السادس عشر هي قيام المدققين بوضع هوامش في الحسابات بعبارات مثل "ما تم سماعه من قبل المدققين الموقعين أدناه"، ومن جانب آخر يلاحظ بأن مدقق العزبة يكون عضواً في مجلس العزبة الذي يرأسه لورد أو سيد العزبة، وهذا يعد سائفاً للمدقق الداخلي الموجود حالياً، كما أن التدقيق بدأ بالتطور من العملية السمعية (عملية السمع) إلى الفحص الدقيق للسجلات المكتوبة وفحص الإثباتات المعززة لها (8: 1987: Defliese et al.).

وفي ظل عصر النهضة والازدهار الصناعي وتفجر الثورة الصناعية اتسع النشاط الصناعي والتجاري بشكل ملحوظ كما حصل توسع كبير في التجارة الدولية بين أوروبا من جهة والشرق وأمريكا من جهة أخرى، وقد أدى ذلك إلى زيادة حجم الشركات بسبب تعاظم أنشطتها، ونظراً لما شهدته هذه الحقبة الزمنية من الاكتشافات العملية الكثيرة التي أصبحت تطبق في آلات ومعدات متطورة ذات إنتاجية عالية وبكلفة أقل أصبح من الصعب على المشروع الفردي حيازتها ظهرت الحاجة إلى رؤوس الأموال التي يصعب على الشركات الصغيرة توفيرها الأمر الذي أدى إلى ظهور شركات الأموال (المحدودة والمساهمة) (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: ١٢: ٢٠٠١)، هذا فضلاً عن تغير طرق الإنتاج وتعقد الهياكل التنظيمية، الأمر الذي أدى إلى ظهور مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة الذي يتنازل بموجبه المساهمون عن حقهم في الإشراف على الشركة أو المنشأة وإدارتها للمدراء الذين يجمعهم مجلس الإدارة (الصحن وآخرون: ١٢: ٢٠٠٠).

البيانات المالية قيد الفحص والفترة المالية والسجلات المشمولة بالفحص والمعلومات المحصل عليها والمعايير المحاسبية المعتمدة ومعايير التدقيق المستخدمة في إنجاز الفحص وما إلى ذلك (القيسي: ٢٠: ١٩٩٨). كما تم تطوير اللغة العامة للتقرير بحيث أصبح تقرير المدقق لا يعدو كونه تمريناً كتابياً على حد قول كل من كارميكال وويلنجهام Carmichael & Willingham، وقد أصبح أمام المدقق عدد محدد من الأنواع البديلة للتقارير التي يمكنه أن يختار منها الشكل أو الصيغة الملائمة لتقريره كي يعبر فيها عن رأيه (Carmichael & Willingham:1987:3).

ومن الجدير بالذكر أن التدقيق في الفترات التي سبقت القرن العشرين كان مفصلاً وشاملاً للعمليات كلها، أما في القرن العشرين وبسبب تزايد نمو منشآت الأعمال من ناحية الحجم والنشاط والتعاملات فقد واجهت المدققين اعتبارات الكلفة والوقت والجهد التي اضطرتهم إلى تبديل تقنياتهم وتبنيهم تقنية جديدة ألا وهي اختيار العينات التي نقلت عملية التدقيق إلى اختبار وفحص عمليات منتقاة وليس كل العمليات، وقد استند المدققون في اختيارهم للعينات على نظام الرقابة الداخلية الذي أدركوا بأنه كلما كان قوياً ومحكماً كلما قل نطاق أو حجم الفحص المطلوب من قبل المدقق والعكس بالعكس، أي أنه أصبح هنالك إدراك عام بأن نطاق عمل المدقق واختياره للعينات وتحديد كميتها المناسبة يعتمد على قوة نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق (Meigs et al:1985:8-9).

ومن جانب آخر فإن اختيار العينات في بادئ الأمر كان يتم على أساس الاجتهاد أو الحكم الشخصي (الحكمي) ولذلك سميت بالعينات الحكمية، ولكنه تطور في أواخر القرن العشرين من الاجتهاد الشخصي في انتقاء العينة الاختبارية إلى استخدام أو توظيف علم الإحصاء وأساليبه، أو بمعنى آخر استعمال المبادئ العلمية للمعاينة الإحصائية في اختيار العينات، ولذلك تغيرت تسميتها من العينات الحكمية إلى العينات الإحصائية المنتقاة على أساس علمي (القيسي: ٤: ١٩٩٥).

أما فيما يخص التطور التاريخي لمعايير التدقيق فقد مر بأربع مراحل؛ إذ شهد القرن العشرين ظهور معايير المحاسبة والتدقيق ولأول مرة في العام ١٩٢٠م تحديداً حيث لم يكن هنالك وجود لمعايير محاسبة وتدقيق قبل هذا التاريخ والتي ولدتها الأزمة الاقتصادية العالمية التي شهدها العالم في العام المذكور، وقد بقي استخدام معايير محاسبة وتدقيق وطنية ومحلية لغاية عقد السبعينات الذي شهد وفي العام ١٩٧٢م فرض حظر نفطي من قبل منظمة البلدان العربية المصدرة للنفط (OPEC) على الولايات المتحدة وبعض البلدان الأوروبية إثر انتهاء حرب رمضان وبعد الدعم الذي قدمته هذه الدول للكيان الصهيوني، وما ترتب على ذلك من ارتفاع أسعار النفط فضلاً عن تدفق رؤوس الأموال عبر الدول وبروز الشركات عبر الوطنية واتساعها كقوة اقتصادية ذات ثقل كبير ومؤثر الأمر الذي دعا إلى إيجاد معايير محاسبة وتدقيق دولية تخدم الشركات العالمية وتحقق أهداف

لقد ولد هذا الانفصال بين مصدر المعلومات المتمثل بالإدارة، ومستخدمي المعلومات المتمثلين بالمساهمين/المالكين وبكل ما يحمله من تعارض في المصالح بين الطرفين ضغوطاً نحو تطوير التدقيق واتساع نطاقه وتعاضم أهميته في هذه الحقبة التاريخية المهمة والمميزة.

هذا ويمكننا القول بأن أهم إفرزات الثورة الصناعية تكمن في حدثين؛ أولهما: تغير الهدف الأساس للتدقيق من كشف التلاعبات والأخطاء والغش أو ما يسمى بالتدقيق الإحترازي إلى تقييم وكالة المدراء عن المساهمين، والثاني: إقرار قانون الشركات لسنة ١٨٦٢ م في بريطانيا والذي يلزم الشركات المساهمة بأن يكون لها تدقيق مستقل (Guy & Alderman:1987:7)، ومن الجدير بالذكر أن هذا القانون قد أُلغى سابقه لسنة ١٨٤٤م الذي يعد قانون الشركات الأول من قبل كلادستون Gladstone والذي يقضي بأن يتم تدقيق الشركة أو المنشأة من قبل واحد أو أكثر من حملة الأسهم (المساهمين) من غير الموظفين في الشركة ويتم اختيارهم من قبل باقي حملة الأسهم كمثلث لهم (Attwood & Stein:1986:12)، وقد واجه هذا القانون انتقادات عديدة لأن المدققين هنا ليس لديهم سوى استقلالية ضئيلة أو تكاد تكون معدومة وفقاً لمفاهيمنا المعاصرة كونهم من ضمن المساهمين.

وفي مطلع القرن العشرين وفي العام ١٩٠٠م تحديداً صدر قانون شركات جديد في المملكة المتحدة ألزم الشركات كافة بتعيين مدققين فيها، كما صدرت قوانين أخرى في العام ١٩٢٩ م و١٩٤٨م وسّعت من نطاق تقرير المدقق ليغطي حساب الأرباح والخسائر فضلاً عن قائمة الميزانية كما وسعت من متطلبات الإفصاح عن الأرباح والخسائر (Attwood & Stein: 1986: 12 - 13).

هذا وقد شهد القرن المنصرم انعطافاً كبيراً ومهماً في هدف التدقيق إذ أنه تحدد وبشكل نهائي في إبداء الرأي الفني المحايد بشأن عدالة البيانات المالية في كونها تعكس صورة عادلة للوضع المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي، وقد جاء هذا التغير في الهدف استجابة لاحتياجات ملايين المستثمرين الجدد في الشركات. ومن نتائج هذا التغير في هدف التدقيق هو الزيادة الدراماتيكية في عدد القضايا والدعاوى التي أقامها المساهمون على المدققين لمطالبتهم بالتعويض عما أصابهم من ضرر نتيجة عدم اكتشافهم لتلاعبات الإدارة (Meigs et al.: 1985: 8). ومن هنا كان ينظر للمدقق على أنه كبش فداء كونه موضع اتهام إذ إن اللوم يُلقى عليه إبان حدوث أي تلاعب من قبل الإدارة، ولذا كان لزاماً عليه أن يدافع عن نفسه وعن وضعه تجاه تلك الاتهامات في المحكمة وبالقانون. وقد ظهر هذا الوضع في العقود الأخيرة من القرن المنصرم ولا سيما في الولايات المتحدة (Woolf: 1986:1).

ومن جانب آخر فقد شهد القرن العشرين تطورات مثيرة في صياغة تقرير المدقق والتي حددها كوهلر Kohler بأنها انطوت على نطاق الفحص وأنواع

الوقائي الذي يتمثل بالاتجاه نحو التدقيق قبل ما تتم العمليات، فهو عكس التدقيق التقليدي أو التأريخي الذي يفحص عمليات مضي على حدوثها أسبوعاً أو شهر أو أكثر. ويصف بوميرانز Pomeranz هذا التدقيق بأنه "يجب أن يساعد على إغلاق باب الحظيرة قبل هروب الأبقار" كونه يوفر للمدقق فرصة المساهمة في تحسين الإيراد وفي تخفيض كلفة ما هو محتمل (Pomeranz:1979:351). وقد شهد العقد الأخير من القرن المنصرم ظهور مصطلح جديد هو الشفافية، هذا المصطلح الذي يعكس الرغبة في إظهار المنشأة على حقيقتها أمام المدقق والمساهم والباحث وإن لم تغطها جدران سميكة تخفي وراءها فساداً وانحرافاً لا يعرف به أحد. ويحمل مصطلح الشفافية هذا بين طياته أثراً واضحاً ومهماً في التدقيق يتمثل في محورين؛ أولهما هو أنه قد وسع من حجم فجوة التوقع كونه يمثل توقع ومطالبة المجتمع لمهنة التدقيق بكشف كافة الأخطاء والتلاعبات الموجودة في المنشآت، ولكن المدققين متمسكون بأن مهمتهم هي ليست كشف التلاعبات وإنما إبداء الرأي الفني فقط بعدالة وصدق البيانات المالية للمنشأة موضع التدقيق، أما المحور الثاني فيتمثل بأن مصطلح الشفافية قد وضع مهنة التدقيق على المحك كونه يطالبها بتوسيع نطاق عملها استجابة لتطلعات الرأي العام كي تصبح المنشآت شفافة ومستقيمة، الأمر الذي يدفع المهنة إلى التطور والتغيير (المالكي: ٧-٦: ٢٠٠٠).

أما فيما يخص التغيرات الحاصلة في التقنية والمتمثلة أساساً في النظم الالكترونية لمعالجة البيانات والنمو المتسارع في استخدام الكمبيوتر والبرمجيات وشبكات المعلومات وفي قمتها الشبكة العنكبوتية للمعلومات (الانترنت) فقد ولدت تغيرات هائلة في فلسفة التدقيق، إذ أن تحول أنشطة المنشآت والمصانع من العمل اليدوي إلى العمل المؤتمت والانتقال من التدوين الكتابي إلى تخزين البيانات ومعالجتها ونقلها عبر نظم المعلومات والشبكات التقنية استلزم تغييراً في وسائل التدقيق، لأن التدقيق بالقلم يكون متاحاً إذا كان موضع التدقيق سجلات ورقية، ولكنه لا يغدو متاحاً إذا كان موضع التدقيق بيانات مخزونة في نظام معلومات إلكتروني تعالج وفقاً لمعادلات مقرر سلفاً من قبل المبرمج، فهنا لا ينبغي تدقيق البيانات المخزونة فحسب وإنما تدقيق البرامج التي تحل وتنقل هذه البيانات وفق المعادلات المصممة في البرنامج (عرب: ١٩٩٩: ١٤). ومن جانب آخر وفي ذكر أثر النمو المتزايد لاستخدام الكمبيوتر في التدقيق يرى ستانس Staats أن هذا النمو يخلق مشاكل في التوثيق مثلما يفتح سبلاً للتلاعب والفسل في الرقابة (Staats: 1987: 31).

لقد ضغطت العديد من المتغيرات ومنها تطور وسائل الاتصال والتقنية العالمية وقوانين العولمة ونمو حجم وأهمية الشركات عبر الوطنية على التدقيق وأجبرته على الانتقال من المفهوم المحلي الضيق إلى المفهوم العالمي أو الدولي.

المراكز الرأسمالية المتقدمة مما أدى إلى نشوء هذه المعايير الدولية تحديداً عام ١٩٧٥م، وقد بقيت هذه المعايير الدولية لغاية بداية عقد التسعينات وقت بروز ظاهرة العولمة ومنتصفه عام ١٩٩٥م تأريخ دخول اتفاقية منظمة التجارة العالمية حيز التنفيذ وترسيخ الاتجاه نحو عولمة الأسواق ورفع القيود الجمركية لا سيما دور ثورة الاتصالات والحاسبات والانترنت مما زاد من أهمية المعايير الدولية إذ ظهر الاتجاه الضاغط نحو عولمة معايير التدقيق وما يتضمنه من توجه نحو تعميم معايير التدقيق الأمريكية على العالم أو بمعنى آخر (أمركة) التدقيق عالمياً إن صح القول.

أما عن تطور التدقيق في العراق فقد تأثر بحركة التشريع العراقي خلال القرن العشرين، هذا التشريع الذي وقع تحت تأثير الفكر الإنكولوسكوني بسبب الاحتلال البريطاني للعراق في مطلع القرن المنصرم، ولذلك نجد بأن الأثر الإنكليزي واضح المعالم في التدقيق في العراق إذ كانت مكاتب التدقيق الإنكليزية في العراق آنذاك هي المسيطرة على مهنة التدقيق فيه، وقد تحرك التشريع في العراق في ثلاث مراحل بدءاً بمرحلة اعتماد التشريع الأجنبي التي بدأت بإعلان القائد العام لقوات الاحتلال البريطاني سنة ١٩١٩م تطبيق قانون الشركات الهندي آنذاك على الشركات في العراق، ولأن الهند كانت في ذلك الوقت جزءاً من الامبراطورية البريطانية فقد كان قانون الشركات الهندي نسخة مطابقة لقانون الشركات البريطاني، لذا فإن التشريعات التي كانت قائمة في العراق حينذاك كانت مستمدة من قانون الشركات البريطاني والتي بينت حقوق وواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات. كما كان يشترط في الممارس مهنة التدقيق في العراق أن يكون خريج أحد المعاهد البريطانية وفي هذا تأكيد لتبعية المهنة في العراق لبريطانيا آنذاك. بعدها انتقل التشريع إلى مرحلة التشريع الوطني الأولى التي استهلكت بإصدار الدولة العراقية لقانون الشركات التجارية رقم (٣١) عام ١٩٥٧م الذي ألغى قانون الشركات الهندي، وقد أصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون يتضمن نظاماً خاصاً ينظم ممارسة المهنة والدخول فيها، وأخيراً وصل التشريع إلى مرحلة التشريع الوطني الثانية التي ابتدأت بإصدار قانون الشركات رقم (٣٦) لعام ١٩٨٢م ومن ثم نظام مزاولة المهنة رقم (٧) لسنة ١٩٨٤م، ولعل أهم ما اتسمت به هذه المرحلة هو التخلص من شرنقة التشريعات البريطانية على صعيد المبادئ العامة والأمور التفصيلية وذلك بسبب اختلاف النظام السياسي والاقتصادي لكل من العراق وبريطانيا، كما تم في هذه المرحلة إلزام الشركات والمنشآت كافة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد وعلى كافة المستويات.

ورجوعاً إلى التطورات التي شهدتها التدقيق خلال القرن العشرين وفي عقودها الأخيرة تحديداً، فقد حدث تغيير مهم في توقيت التدقيق ولد منهجاً تدقيقياً جديداً يمكن تسميته بالمنهج الأولي (Preemptive) أو منهج الأولوية في التدقيق - إن صح التعبير - والذي يسمى بالتدقيق

المصادر

المصادر العربية :

١. القرآن الكريم.
٢. إشتيوي، ادريس عبد السلام، المراجعة: معايير و إجراآت، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع و الإعلان، ليبيا، ١٩٩٠.
٣. توماس، وليم و هنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب و مراجعة: د. احمد حامد حجاج و د. كمال الدين سعيد، تقديم: د. سلطان محمد العلي السلطان، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩.
٤. الحمش، منير، العولة... ليست الخيار الوحيد، الطبعة الأولى، الأهالي للطباعة و النشر و التوزيع، دمشق، سوريا، ١٩٩٨.
٥. الساعي، مهيب و عمرو، وهبي، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الفكر و دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩١.
٦. سليمان، عامر، "جوانب من حضارة العراق القديم"، الفصل السابع من جزء "العراق القديم" الموجود ضمن: العراق في التاريخ، العلي، د. صالح احمد، المجمع العلمي العراقي، بغداد، ١٩٨٢، ص ٢٢٤-١٨١.
٧. السويج، هاشم، "هل المدقق مخبر قضائي أم حافظ أسرار؟"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد التاسع و السبعون، تموز-أب ١٩٩٣، ص ٢٤-٣٢.
٨. السيان، محمد أحمد محمد، تقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب - تجربة الجهاز المركزي للرقابة و المحاسبة في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٠.
٩. الصحن، عبد الفتاح محمد و آخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
١٠. السكويتي، طارق توفيق، "معايير التدقيق في العراق: بين النظرية و التطبيق"، المؤتمر العلمي التاسع للاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب، عمان، الأردن، ١٩٩٢.
١١. عبد الحميد، عبد المطلب، النظام الإقتصادي العالمي: الآليات و الخصائص و الأبعاد، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٩٨.
١٢. العبد الله، رياض و الججاوي، طلال محمد علي، "المحاسبة بين العولة و الوطنية"، ٢٠٠١.
١٣. عرب، يونس، "تدقيق الحسابات و التقنية المالية"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد ٤٠، ١٩٩٩، ص ١٥-١٤.
١٤. غالي، جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، ٢٠٠١.
١٥. غطاس، رينيه، "كيف تأسست معايير التدقيق و ما هي و لماذا؟"، ضمن: محاضرات المؤتمر العلمي الدولي الثالث "معايير التدقيق الدولية و أهمية تطبيقها في لبنان"، نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، بيروت، تشرين الثاني-١٩٩٧، ص ٦٦-٥١.
١٦. غلاب، فاتح، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر، ٢٠١١.
١٧. القيسي، خالد ياسين، "استخدام أسلوب العينات الاحصائية في الرقابة"، ورقة مقدمة الى الدورة العادية الخامسة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة، تونس، ١٩٩٥.
١٨. القيسي، خالد ياسين، منهجية الابيات في الرقابة المالية و التدقيق، اطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة، كلية الادارة و الاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٨.
١٩. المالكي، عبد الله، "تدقيق الحسابات: مهام جديدة في عصر جديد"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان ٤١/٤٢، اذار-٢٠٠٠، ص ٧-٦.
٢٠. المجذوب، أسامة، العولة و الإقليمية: مستقبل العالم العربي في التجارة الدولية، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ٢٠٠٠.
٢١. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المبادئ الأساسية للتدقيق"، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية (الاونكتاد-UNCTAD)، مطابع الشمس، عمان، الأردن، ٢٠٠١.

المصادر الأجنبية :

1. Arpan, Jeffrey S. & Rade-baugh, LLee H.. International Accounting and Multinational Enterprises. 2nd Edition. John Wiley & Sons. Inc., 1985.
2. Attwood, Frank A. & Stein, Neil D., de Paula's Auditing, 17 th Edition. The Bath Press. Avon. Great Britain. 1986.
3. Baladouni, Vahe. "The study of Accounting History", The International Journal of Accounting, Education and Research. Spring - 1977. pp. 53 - 68.
4. Belkaoui, Ahmed Riahi. Accounting Theory. 4 th Edition. Business Press - Thomson Learning. U.S.A., 2000.
5. Boynton, William C. et al., Modern Auditing, 7th Edition. John Wiley & Sons. Inc., 2001.
6. Carmichael, D.R. & Willingham, John J., Auditing Concepts and Methods .A Guide to Current Auditing Theory and Practice. 4 th Edition. McGraw - Hill Book Company. 1987.
7. Davis, Harry Zvi. "Note on the First Recorded Audit in the Bible", the Accounting Historians Journal. Vol. 8. No. 1. Spring - 1981. pp. 71 - 72.
8. Defliese, Philip L. et al., Montgomery's Auditing, The Ronald Press Company. 1987.
9. Edwards, James Don. "The AICPA: A Century of Progress and Commitment to the Accountancy Profession", The Accounting Historians Journal. Vol.14. No. 1. Spring -1987. pp. 111 - 121.
10. Guy, Dan M. & Alderman, C. Wayne, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1987.
11. IFAC, IFAC Handbook." Technical Pronouncements", 1999.
12. Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry J., Intermediate Accounting, 14 th Edition. Jhon Wiley & Sons. Inc., 2012.
13. Klaassen, Jan & Buisman, Jan. "International Auditing", Included in: Comparative International Accounting, by: Nobes, Christopher & Parker, Robert. 6 th Edition. Prentice Hall. Great Britain. 2000. pp.437-462.
14. McComb, Desmond. "International Accounting Standards and the EEC Harmonization Program: A Conflict of Disparate Objectives", The International Journal of Accounting, Education And Research. Vol. 17. No. 2. Spring - 1982. pp. 35 - 48.
15. Meigs, Walter B. et al., Principles of Auditing, 8 th Edition. Richard D. Irwin, Inc., 1985.
16. Messier, William F., Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. 2 nd Edition. McGraw-Hill. 2000.
17. Parker, Robert. "Introduction", Included in: Comparative International Accounting, by: Nobes, Christopher & Parker, Robert. 6 th Edition .Prentice Hall. Great Britain. 2000, pp.3-15.
18. Pomeranz, Felix. "Auditing Developments", Journal of Accounting, Auditing & Finance. The Ross Institute of New York University. vol. 2. No. 4. Summer - 1979. pp. 351 - 356.
19. Rittenberg, Larry E. & Schwieger, Brabley J., Auditing: Concepts for a Changing Environment, 3 rd Edition. Harcourt, Inc., 2001.
20. Staats, Elmer B., "Why Today's Audit is More Difficult", The Internal Auditor, Journal of the Institute of Internal Auditors. April - 1987. pp. 29 - 33.
21. Woolf, Emile. Auditing Today, 3 rd Edition. Prentice-Hall International. 1986.
22. Government Accountability Project. "Information About the G.A.P.". available on website: www.whistleblower.org/government/aboutgap.htm. 2002.
23. http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_%28audit_firms%29



أ.م. د. عمر علي كامل الدوري
دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتدقيق

التطور التاريخي للتدقيق منظور إقتصادي سياسي

(الحلقة ٢)

ثانياً: المؤسسات المهنية ذات العلاقة بالتدقيق – تبعيتها وهيمنتها:

أفضت التطورات في المحاسبة والتدقيق عبر التاريخ الى زيادة في الطلب على خدمات المحاسبين والمدققين من جهة والى تعاظم دورهم ومسؤوليتهم وتعرضهم للمساءلة بشأن الأعمال الموكلة إليهم من جهة أخرى، الأمر الذي أدى الى بروز ظاهرة التعاون الجماعي بينهم لحماية أنفسهم والذي شكّل نقطة الانطلاق لحركة التنظيم المهني للمحاسبة والتدقيق، إذ تأسست أول منظمة مهنية في بريطانيا وهي جمعية المحاسبة بأدنبرة عام ١٨٥٤م تلتها في كندا عام ١٨٨٠م، ثم في فرنسا عام ١٨٨١م، وفي الولايات المتحدة عام ١٨٨٢م، وألمانيا عام ١٨٩٦م، وأستراليا عام ١٩٠٤م، وفنلندا عام ١٩١١م، هذا على الرغم من أن المهنة كانت موجودة في هذه الدول قبل ذلك (الساعي وعمرو: ١٩٩١: ٩). أما بالنسبة للمؤسسات والمنظمات ذات الصلة بمهنة التدقيق فإنها كثيرة وعلى الصعيد المحلي والإقليمي والدولي، وفيما يلي ذكر لبعض منها:

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants - IFAC): ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لوجود نتيجة لمبادرات قدمت في نفس السنة التي تأسست بها لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standard Committee - IASC) وهي سنة ١٩٧٢م، أي بعد عام واحد من تأسيس لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة (International Coordination Committee for the Accounting Profession - ICCAP) التي تم تأسيسها في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد بمدينة سدنبي الأسترالية والتي كان الغرض من إنشائها هو وضع أساس /قاعدة لتنظيمات/ لمنظمات أكثر رسمية للمساعدة في بلوغ أهداف التوافق/المواءمة في المحاسبة والتدقيق. وقد تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين رسمياً وفقاً لموافقة المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي تم عقده في مدينة ميونخ عام ١٩٧٧م (Arpan & Radebaugh, 1985: 309).

تكمّن المهمة الأساسية أو الهدف المعلن لهذا الاتحاد في تطوير وتدعيم/تحسين مهنة المحاسبة والتدقيق في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية عالية وبشكل متجانس للمصلحة العامة. ويعد هذا الاتحاد منظمة دولية غير هادفة للربح ولا حكومية ولا سياسية تشمل الهيئات المحاسبية والتدقيقية. وتتألف عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين من ممثلات الهيئات المحاسبية والتدقيقية لأكثر من ستين دولة. وينفذ هذا الاتحاد برنامج مجلسه الاستشاري بواسطة اللجان الفنية الآتية: (IFAC: 1999:1)

- التعليم.
- السلوك / الأخلاق.
- المحاسبة المالية والإدارية.
- تقنية المعلومات.
- التطبيقات التدقيقية الدولية.
- العضوية.
- القطاع العام.

كما ويعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه "منظمة المنظمات المحاسبية المهنية الوطنية أو المحلية - والمعترف بها على أنها منظمة وطنية أساسية لها مكانتها في حقل المهنة في تلك الدولة - التي تمثل المحاسبين العاملين في القطاع العام والقطاع التجاري والقطاع الصناعي وقطاع التعليم فضلاً عن بعض المجموعات المتخصصة ذات العلاقة

- إعلان ليما الخاص بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية.
- إعلان طوكيو بشأن مبادئ المساءلة العامة.
- إعلان سدني بخصوص رقابة الأداء.
- إعلان بكين بشأن إدارة الأموال العامة والرقابة عليها.

كما تصدر هذه المنظمة (الأنتوساي) معايير التدقيق الحكومي.

٢. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)

يعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المنظمة المهنية المحلية الرئيسة لمهنة المحاسبة القانونية والتدقيق (Public Accounting) في الولايات المتحدة، ويمثل منظمة لأعضاء المهنة وهم المحاسبون القانونيون (CPAs)، ويصدر معايير تدقيقية وأخلاقية فضلاً عن الخدمات الأخرى التي يقدمها من خلال لجانها، كما أنه يطور أدلة/إرشادات للصناعات المتخصصة/المتخصصة ويشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الحكومية (Government Accounting Standards Board - GASB) في إعداد المبادئ المحاسبية (Government Accountability Project: 2002: 2-3). ويبلغ عدد أعضائه ما يزيد على ٣٢٠,٠٠٠ عضواً علماً بأن هذا المعهد يمثل إحدى المنظمات التابعة للقطاع الخاص.

لقد كانت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين هي اللجنة الأساسية لهذا المعهد فقد تشكلت هذه الجمعية في العام ١٨٨٧ م ممثلة بـروز عصر جديد في التأريخ المحاسبي الأمريكي. ومع تطور الوضع الصناعي بكل ما يتطلبه من أشكال جديدة للخبرة والمعرفة التخصصية ظهر هذا المعهد الذي تمكنت مهنة التدقيق بمساعدته وأسلافه من أن تشغل دوراً فريداً وأساسياً في المجتمع الأمريكي، ولا يمكن لأحد أن ينكر أن لهذا المعهد إسهامات كبيرة في تطوير مهنة التدقيق (Edwards: 1987: 111)، إذ أن من أهم أهدافه تطوير معايير أداء التدقيق من الناحيتين الفنية والأخلاقية حيث تم إنشاء أربعة أقسام بهذا الخصوص لعل من أهمها قسم معايير التدقيق (Auditing Standards Division) والذي يتكون من مجلس معايير التدقيق (Auditing Standards Board - ASB) واللجنة التنفيذية لمعايير التدقيق (Auditing Standards Executive Committee - ASEC) فضلاً عن مجلس التوجيه والإرشاد (Advisory Council) الذي يشرف على أنشطة مجلس المعايير ويراقبها، وتتلخص المهمة الأساسية لمجلس معايير التدقيق (ASB) في إصدار تعليمات ملزمة على شكل بيانات المعايير التدقيقية (Statements of Auditing Standards - SAS) والتي تكون ملزمة وتمثل إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق (توماس وهنكي: ٢٢ - ٢١: ٢٠٠٩). هذا وقد تركز عمل ونشاط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أيضاً في مواجهة المسؤوليات الاجتماعية لمهنتي المحاسبة والتدقيق. ومن الجدير بالذكر إن اسم المعهد الأمريكي

المباشرة بالمهنة". وتعد الهيئة ذات العضوية الكاملة في الاتحاد الدولي للمحاسبين عضواً في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) (السياني: ٦٩-٢٠٠٠: ٦٨).

ويرتبط عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين بمهنة التدقيق من خلال لجنة التطبيقات التدقيقية الدولية (International Auditing Practices Committee - IAPC)، التي تهدف نيابة عن الإتحاد إلى تطوير وتحسين نوعية واتساق التطبيق التدقيقي في العالم من خلال: (IFAC: 1999: 4)

- إصدار معايير دولية للتدقيق.
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- تعزيز/تمية تبني بيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات المحلية وإستعمالها دولياً كمعروض عابرة للحدود.
- تعزيز/تمية المصادقة على المعايير الدولية للتدقيق من قبل المشرعين وأسواق الأوراق المالية.
- تعزيز/تمية النقاش مع الممارسين والمستخدمين والهيئات التنظيمية في العالم لتحديد احتياجات المستخدمين لمعايير وإرشادات جديدة.

ومما تقدم نرى بأن مهمة لجنة التطبيقات التدقيقية الدولية (IAPC) تتركز في إصدار وتطوير معايير وبنود من المؤمل أن تساعد على توحيد أساليب التدقيق والخدمات العائدة لها على الصعيد العالمي (تدويل أو عولة التدقيق).

٢. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية-الأنتوساي (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI):

تضم هذه المنظمة أجهزة الرقابة المالية العليا في دول العالم كافة وهي أحد المنظمات المنترعة عن الأمم المتحدة، ولها عدة منظمات إقليمية مثل المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية "الأسوساي" (Asian Organization of Supreme Audit Institutions- ASOSAI) والمنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية "اليوروساي" (European Organization of Supreme Audit Institutions-EUROSAI) والمنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية "الافروساي" (African Organization of Supreme Audit Institutions-AFROSAI) أو المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية "العربوساي" (Arab Organization of Supreme Audit Institutions-ARABOSAI) ومنظمات أخرى. وتتبع هذه المنظمة الدولية (الأنتوساي) لجان عديدة منها:

لجنة معايير التدقيق، لجنة الرقابة الداخلية، لجنة التدقيق البيئي، لجنة تدقيق الحسابات المعدة إلكترونياً، وغيرها من اللجان الأخرى.

وقد قامت هذه المنظمة (الأنتوساي) ومنظماتها الإقليمية بعقد العديد من الحلقات الدراسية والمؤتمرات التي تمخض عنها إصدار بيانات وإعلانات للارتقاء بالعمل التدقيقي ومن أهم هذه الإصدارات:

للمحاسبين القانونيين (AICPA) لم يكن كذلك قبل سنة ١٩٥٧م وإنما كان المعهد الأمريكي للمحاسبين (American Institute of Accountants – AIA).

٤. هيئة تداول الأوراق المالية (SEC – Securities and Exchange Commission):

تم إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) من قبل الحكومة الأمريكية سنة ١٩٣٤م، ومهمتها المساعدة في تطوير وتمييز المعلومات المالية المقدمة الى المساهمين. كما أنها وكالة حكومية تدير أو تشرف على تنفيذ قانون تداول الأوراق المالية لسنة ١٩٣٤م فضلاً عن عدة قوانين أخرى. وتعد هذه الهيئة عضواً ضمن المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية (International Organization of Securities Commission – IOSCO) التي تضم أكثر من مئة وكالة أو هيئة لتنظيم أو تداول الأوراق المالية من كافة أنحاء العالم، وقد تم تأسيس المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية في العام ١٩٨٧م، وبشكل إجمالي فإن أعضاءها يمثلون قرابة ٨٥٪ من الأسواق الرأسمالية العالمية (Kieso & Weygandt: 2012: 7).

وفيما له صلة بالتدقيق فإن لهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) تعليمات تنص على ضرورة تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة وذلك من خلال توصياتها ونشراتها الصادرة في الأعوام ١٩٤٠م و١٩٧٢م و١٩٧٨م (غالي: ٢٠٠١: ٧٥).

ومن الجدير بالذكر هنا أن هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) قد استندت في صلاحيتها بإصدار تعليمات تدقيق الشركات المساهمة المذكورة أنفاً على سلطتها السابقة بإصدار المبادئ المحاسبية التي تحدد وتؤطر عملية إعداد البيانات المالية لهذه الشركات المساهمة (أو التي تسمى أحياناً بالشركات ذات الملكية العامة)، ولكنها فوضت سلطة أو صلاحية إصدار المبادئ المحاسبية هذه الى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أولاً ثم الى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فيما بعد، ولكنها مع ذلك تمتلك القدرة على انتقاد شركات ومكاتب التدقيق ومنعها من ممارسة تدقيق الشركات المساهمة (Rittenberg & Schwieger: 2001: 21).

٥. لجنة التطبيقات التدقيقية (APC – The Auditing Practices Committee):

أنشئت لجنة التطبيقات التدقيقية (APC) في سنة ١٩٧٦م من قبل اللجنة الاستشارية للهيئات المحاسبية (Consultative Committee of Accountancy Bodies – CCAB) في المملكة المتحدة، وفي عام ١٩٧٨م أصدرت لجنة التطبيقات التدقيقية تلك مسودات دراستها الأولى عن المعايير والإرشادات التدقيقية، وتمثل هذه المعايير والإرشادات التدقيقية صلب الموضوع والمادة الأساسية لدارسي التدقيق وممهنيه (Attwood & Stein: 1986: 13).

وكما أسلفنا هنالك العديد والكثير من المنظمات واللجان والهيئات المهنية الوطنية والإقليمية والدولية في القطاعين الخاص والعام (الحكومي) ذات الصلة بالتدقيق. ولكن هذه المنظمات واللجان والهيئات المهنية واجهت انتقاداً من قبل أعضاء المهنة خلال السنوات الأخيرة السابقة، إذ أن أعضاء المهنة الذين لا يعملون في مكاتب وشركات التدقيق الكبرى يشعرون بأن الهيئات المهنية قد أصبحت أداة لتنفيذ الأوامر التي تخدم مصلحة شركات ومكاتب التدقيق الكبرى، إذ أن هذه الشركات والمكاتب تسيطر على مجالس الهيئات المهنية بسبب إسنادها المادي لهذه الهيئات وتبرع أعضائها في إدارة هذه المجالس وتقديم الخدمات الفنية لها، ومن جانب آخر نجد أن هنالك شعوراً سائداً بأن مجالس إدارة الشركات الكبرى تسيطر على شركات ومكاتب التدقيق الكبرى بسبب اعتماد الأخيرة في القسط الأكبر من دخلها على الإيرادات الناتجة عن تقديمها الخدمات غير التدقيقية لهذه الشركات الكبرى (السويج: ٢٢: ١٩٩٣).

ومما تقدم نلاحظ بأن شركات ومكاتب التدقيق الكبرى تسيطر على مجالس الهيئات المهنية وأن مجالس إدارة الشركات الكبرى تسيطر على شركات ومكاتب التدقيق الكبرى، ولذا فإنه يمكن القول بأن الهيئات المهنية تقع تحت تأثيرين؛ أحدهما مباشر من قبل شركات ومكاتب التدقيق الكبرى والثاني غير مباشر من قبل الشركات الكبرى.



أ.م. د. عمر علي كامل الدوري
دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتدقيق

التطور التاريخي للتدقيق منظور اقتصادي سياسي

الحلقة (٣)

ثالثاً: شركات التدقيق الكبرى – نظرة تحليلية :

يمثل نمو شركات ومكاتب التدقيق استجابة واضحة للنمو والذي شهدته الشركات المساهمة في حجم ونطاق نشاطها، إذ إن هذه الشركات والمكاتب التدقيقية تعمل على تقديم خدمات متنوعة إلى شركات واسعة ومعقدة النشاط، فيكون لزاماً وجود شركات ومكاتب تدقيق تمتلك كادراً وظيفياً مؤهلاً وكافياً لإنجاز تدقيق الأنشطة الضخمة والواسعة والمتشعبة لتلك الشركات المساهمة فضلاً عن امتلاكها للموارد اللازمة لذلك. وإن شركات التدقيق تقدم لربائتها العديد من الخدمات إلى جانب التدقيق، ومن هذه الخدمات مثلاً: الخدمات الضريبية والمحاسبية والاستشارية. وتتفاوت شركات التدقيق هذه في أحجامها وأنشطتها ومدى تأثيرها في المهنة، فمثلاً في الولايات المتحدة نجد بأن هنالك أربعة تصنيفات أو فئات من هذه الشركات تبدأ من أكبرها حجماً وهي الشركات الدولية ومن ثم الوطنية والإقليمية وصولاً إلى المحلية التي تكون أصغرها حجماً. وفي العقود الخمس الأخيرة من القرن المنصرم ظهرت ثمانية شركات تدقيق - وصفت بأنها دولية- طغت على الشركات الأخرى فيما يتعلق بنطاق أنشطتها ونطاقها الجغرافي وتأثيرها على المهنة ككل، وقد أصبحت هذه الشركات الثمانية فيما بعد تعرف بالثمانية الكبار (Big Eight). (Carmichael& Willingham: 1987: 15 - 16)

تقوم شركات التدقيق الثمانية الكبار (Big8) بتدقيق الغالبية العظمى من الشركات المساهمة الكبرى، وعلى الرغم من أن هذه الشركات الثمانية تقدم مدى واسعاً من الخدمات إلا أن التدقيق يمثل نصيب الأسد من مجمل أعمالها، وإن إيراداتها السنوية تبلغ مليارات الدولارات. وفيما يلي أسماء هذه الشركات التدقيقية الثمانية الكبار وحسب التسلسل الأبجدي: (Meigs etal.:1985: 14)

١. شركة Arthur Andersen.

٢. شركة Arthur Young & Co.

٣. شركة Coopers & Lybrand.

٤. شركة Deloitte Haskins & Sells.

٥. شركة Ernst & Whinney.

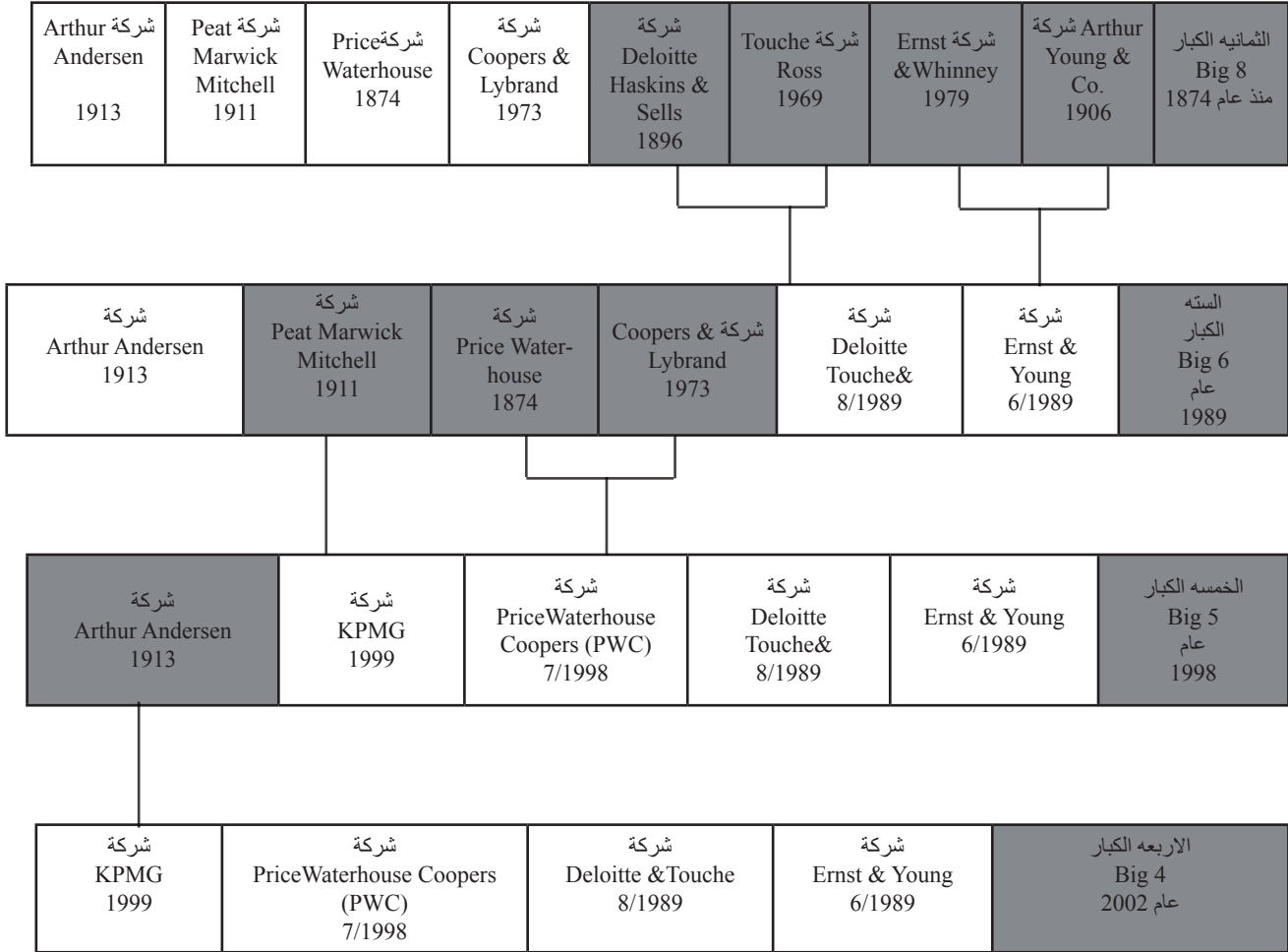
٦. شركة Peat Marwick Mitchell.

٧. شركة Price Waterhouse.

٨. شركة Touche Ross.

لقد كان هنالك احتمال لحدوث سلسلة اندماجات بين الشركات الثمانية الكبار آنفة الذكر، وقد أثبتت السنوات الأخيرة من القرن العشرين صحة هذا الاحتمال، إذ حوّل عام ١٩٨٩ م الثمانية الكبار إلى الستة الكبار (Big 6) عندما اندمجت في شهر حزيران شركة Ernst & Whinney مع شركة Arthur Young & Co لتشكيل شركة Ernst & Young، تبعه في شهر آب من العام نفسه اندماج شركة Deloitte Haskins & Sells مع شركة Touche Ross لتصبح شركة Deloitte & Touche. وقد تلا ذلك عام ١٩٩٨ م وفي شهر تموز تحديداً اندماج شركة Coopers & Lybrand مع شركة Price Waterhouse لتشكيلان شركة Price Waterhouse Coopers التي حولت الستة الكبار إلى الخمسة الكبار (Big 5). وفي عام ١٩٩٩ تغير اسم شركة Peat Marwick Mitchell إلى KPMG، وأخيراً تحولت الخمسة الكبار إلى الأربعة الكبار (Big 4) عندما أغلقت، وصفت شركة Arthur Andersen في عام ٢٠٠٢ على إثر مشكلة شركة Enron الأمريكية للطاقة، وقد بيعت أنشطتها وأعمالها كافة في البلدان العاملة فيها على الصعيد العالمي إلى الشركات الأربعة الكبار الباقية. هذا وقد حدثت

اندماجات أخرى مشابهة ولكن بين شركات أصغر حجماً. وإن السبب في كل هذه الاندماجات هو المنافسة المتزايدة تجاه الزبائن وحاجتهم المتزايدة للخدمات المهنية الدولية والعالمية لاسيما أنهم مستفيدون من عملية التسوق لمرة واحدة (One-Stop Shopping) للخدمات المهنية أو بمعنى آخر الحصول على الخدمات المهنية من مكان واحد فقط ذو خبرة مهنية عالية. ولذا يكون من الملائم لهذه الشركات أن تدخل في أسواق ناشئة كالصين وجنوب آسيا والاتحاد السوفيتي السابق وأوروبا الشرقية*. والشكل الآتي يوضح التطور التاريخي المرهلي لشركات التدقيق الكبرى وفقاً لاندماجاتها المتعاقبة منذ ظهور الشركات الثمانية الكبرى ولغاية تكون وهيمنة الشركات الأربعة الكبار في الوقت الحالي:



الشكل (٢) - التطور التاريخي المرهلي لشركات التدقيق الكبرى وفقاً لاندماجاتها - الشكل من إعداد الباحث

لقد أفرزت الاندماجات الأنفة الذكر وكما أسلفنا عن ظهور شركات تدقيق كبرى أربع تسمى بالأربعة الكبار (Big Four)، وقد أخذت هذه الشركات البعد الدولي أي أنها أصبحت شركات دولية بحق من خلال عملها المنتشر في العديد من بلدان العالم عن طريق فروعها ومكاتبها الموزعة في المدن الرئيسية في العالم فضلاً عن مكاتبها الموجودة في المدن الرئيسية في الولايات المتحدة الأمريكية، والجدول التالي يوضح البلدان الرئيسة التي نشأت فيها هذه الشركات الأربعة الكبار: بتصرف: Parker: 2000: 6.

الجدول (١) البلدان الرئيسة لنشوء الشركات الأربعة الكبار	
الشركة	البلدان
١. شركة Deloitte & Touche	المملكة المتحدة، الولايات المتحدة، كندا، اليابان
٢. شركة Ernst & Young	الولايات المتحدة، المملكة المتحدة
٣. شركة KPMG	هولندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة، ألمانيا
٤. شركة Price Waterhouse Coopers	المملكة المتحدة، الولايات المتحدة

ملاحظة: أسماء الشركات أعلاه تخص الشركات الدولية، وقد تختلف المسميات للشركات الوطنية.

الجدول (٢) بيانات الشركات الخمس الكبار لعام ٢٠٠٠ م				
الترتيب حسب حجم الإيراد	الشركة	الإيراد للولايات المتحدة (بالمليون دولار)	عدد الشركاء	عدد الموظفين أو المهنيين
1	Andersen World wide	7,824.0\$	2,117	43,434
2	Price Waterhouse Coopers	6,750.0	2,938	34,067
3	Ernst & Young	6,375.0	2,546	21,880
4	Deloitte & Touche	5,330.0	1,913	21,710
5	KPMG	4,656.0	1,800	16,000

أما الجدول التالي فيبين حجم إيرادات الشركات الأربعة الكبار بعد انتهاء شركة Arthur Andersen من الوجود فضلا عن عدد المستخدمين أو الموظفين في كل شركة منها ونصيب كل مستخدم من إيرادات الشركة التي يعمل فيها ومقر كل شركة من الكبار الأربع للسنة المالية (٢٠١٣):×

الشركة	الإيرادات	عدد المستخدمين	الإيراد لكل مستخدم	السنة المالية	مقر الشركة
Deloitte & Touche	\$32.4bn	200,000	\$162,000	2013	United States
Price Waterhouse Coopers	\$32.1bn	184,000	\$174,456	2013	United Kingdom
Ernst & Young	\$25.8bn	175,000	\$147,428	2013	United Kingdom
KPMG	\$23.4bn	155,000	\$150,968	2013	Netherlands

نلاحظ من المقارنة بين الجدولين (٢) و(٣) بأن إيرادات الشركات الأربع الكبار قد ازدادت بشكل ملحوظ في سنة ٢٠١٣م عما كانت عليه في سنة ٢٠٠٠م وكذلك الحال مع عدد الموظفين أو المستخدمين فيها، وهذا يدل على توسع حجمها وأعمالها وزيادة نشاطها واتساعه، وبالتالي زيادة أثرها في المهنة، أي إن هذه الشركات الأربعة الكبار أخذت بالتطور مع تقدم عجلة الزمن وبشكل يجلب الانتباه من جانب وإن الاندماج والتحول الأخير من الخمسة الكبار إلى الأربعة الكبار واستحوادها على أنشطة الشركة المنحلة Arthur Andersen قد انعكس بشكل واضح على تعاضل حجم إيراداتها وعدد مستخدميها إلى ما وصلت إليه عام ٢٠١٣ مقارنة بعام ٢٠٠٠ من جانب آخر مما يدل على أن الاندماجات الحاصلة هي في مصلحة الشركات الباقية.

رابعاً: الشركات عبر الوطنية وأثرها على التدقيق؛

يمكن تعريف الشركات عبر الوطنية بأنها " تلك الشركات التي تنتج بضاعة أو تقدم خدمة في بلدين أو أكثر" (Parker: 2000: 8)، وتوصف هذه الشركات بأنها تهيمن على الاقتصاد العالمي وإنها مختلفة عن الاحتكارات الكبيرة التي كانت السمة الأساسية في مرحلة الامبريالية، وذلك من ناحية عدم تركيز نشاطها في دولة أو امبراطورية معينة، وإنما انتشارها في عدة دول، ومن ناحية عدم ارتباطها بصناعة معينة وإنما تعدد أنشطتها، ومن ناحية اعتمادها على التطور التكنولوجي واتجاهها للتجديد والتطوير المستمر، وأخيراً من ناحية زيادة نشاطها المالي لأبعاد غير مسبوقه (الحمش: ٢٥ - ٢٤: ١٩٩٨).

× استخدم الباحث مصطلح "الشركات عبر الوطنية" لانسجامه بشكل أكبر من المصطلحات الأخرى مع طبيعة وشكل هذه الشركات، كما أن هذا المصطلح هو الأكثر حداثة في أدبيات التدقيق والمحاسبة والاقتصاد والسياسة.

لقد مر مفهوم (الشركات عبر الوطنية) بمرحلتين اختلفت وتغيرت فيهما المسميات لهذه الشركات؛ ففي المرحلة الأولى كان يدور المفهوم حول ما يسمى بلغة الاقتصاديين بـ (المشروعات المتعددة الجنسية – Multinational Enterprises) أو بلغة القانونيين بـ (الشركات المتعددة الجنسية – Multinational Companies)، فقد شاع استخدام مصطلح الشركات أو المشروعات المتعددة الجنسية في العلاقات الاقتصادية الدولية وفي الأعمال كافة وهو لا يقصد به أن المساهمين أو المالكين لهذه الشركات هم من جنسيات متعددة فحسب، وإنما يقصد به أيضاً أن هذه الشركات على الرغم من أن استراتيجيتها وسياساتها وخطط عملها تصمم في مركزها الرئيس الموجود في دولة معينة يطلق عليها تسمية الدولة الأم (Home Country) إلا أن نشاطها يمتد إلى دول أخرى تسمى بالدول المضيفة (Host Countries)، فذلك تعد هذه الشركات ذات نشاط دولي إذ تمتد استثماراتها وإنتاجها ومبيعاتها إلى أكثر من دولة عابرة بذلك

حدودها الوطنية أو الإقليمية. أما في المرحلة الثانية فقد ارتأت لجنة العشرين التي شكلها المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة في تقريرها الخاص بنشاط هذا النوع من الشركات أن يتم استخدام كلمة (عبر الوطنية- Transnational) عوضاً عن كلمة (متعددة الجنسية- Multinational) واستخدام كلمة (شركة- Corporation) عوضاً عن كلمة (مشروع- Enterprise)، وبذلك أصبحت التسمية الجديدة لهذه الشركات (الشركات عبر الوطنية) أو ما يصطلح به البعض بـ (الشركات عابرة القوميات) كونها تتعدى أو تتخطى القوميات لما تتسم به من حرية في تحريك ونقل مواردها وعناصر الإنتاج فيها إضافة إلى نقلها للتكنولوجيا بين الدول المختلفة، الأمر الذي دفع الاقتصادي شارلز كيند لبرجر Charles Kindelberger إلى القول بأن: "ليس لهذه الشركات وطن تدين له بالولاء أكثر من بلد أو وطن آخر وإنما وطنها الفعلي حيثما تتحقق الأرباح والأهداف الاقتصادية التي ترمي إلى تحقيقها وتجعلها تزداد نمواً واستمراراً وتوسعاً في دنيا الأعمال" (عبد الحميد: ١٤٥ - ١٤٢: ١٩٩٨).

للشركات عبر الوطنية جذوراً تاريخية ممتدة إلى أوائل القرن الرابع عشر مثل شركة جاليراني Gallerani، وفي القرن السادس عشر ظهرت شركات عديدة يمكن تصنيفها كأمتلة قديمة للشركات عبر الوطنية منها شركات الهند الشرقية الإنكليزية والهولندية والفرنسية وقد كانت باحثة عن الموارد (Resource-Seeking) أي أن هدفها الاقتراب من الموارد الطبيعية غير المتاحة في البلد الأم، وقد بقي هذا النوع من الشركات عبر الوطنية (الباحثة عن الموارد) موجوداً لغاية القرن العشرين. إذ تطورت هذه الشركات، وظهرت أنواع أخرى منها وهي الباحثة عن السوق (Market-Seeking) التي تهدف إلى إنشاء شركات تابعة لها (Subsidiaries) وظيفتها الأساسية إنتاج البضائع لعرضها في أسواق بلدان هذه الشركات التابعة، كما ظهرت شركات أخرى عبر وطنية باحثة عن الكفاءة (Efficiency-Seeking) والتي تهدف إلى إنشاء شركات تابعة تكون كل منها متخصصة في جزء معين صغير من إنتاج واسع أو متخصصة في مرحلة مهمة أو حساسة (Discrete) في إنتاج منتج معين. هذا وقد ظهرت أنواع متطورة أخرى من الشركات عبر الوطنية كشركات التجارة والتأمين والصيرفة والتمويل والتي تقدم خدماتها على أساس عالمي، كما أفضت التطورات التي حصلت في التكنولوجيا إلى نشوء شركات تابعة دولية متخصصة في نقل المعلومات.

لقد مر الاستثمار الأجنبي المباشر (Foreign Direct Investment-FDI) بكل ما يتضمنه من تأثيرات على نمو الشركات عبر الوطنية بعدة تغيرات مضطربة خلال الفترة ١٨٧٠ م - ١٩٩٧ م؛ إذ اتسمت الفترة من ١٨٧٠ م إلى ١٩١٤ م بحركة تصدير للموارد البشرية الأوربية وللإستثمار الأوربي بحجمه الأكبر إلى بقية أنحاء العالم من جانب وبروز الولايات المتحدة كقوة صناعية من جانب آخر، إذ كان الإستثمار الأجنبي المباشر المتراكم في عشية الحرب العالمية الأولى هو الأضخم في المملكة المتحدة والولايات المتحدة وألمانيا وفرنسا وهولندا. في حين عانت الفترة من ١٩١٤ إلى ١٩٩٧ وما أفرزته الحربان العالميتان من انخفاض في الأهمية الاقتصادية النسبية للبلدان الأوربية مقابل ازديادها للولايات المتحدة، حيث أصبحت الأخيرة بعد الحرب العالمية الثانية - وكما هي عليه لحد الآن - المصدر الأكبر للإستثمار الأجنبي المباشر في العالم. أما الفترة الحالية فقد شهدت عودة الشركات عبر الوطنية ذات الأساس أو القاعدة الأوربية لاكتساب بعضاً من أهميتها النسبية التي سبق وأن تنازلت عنها، كما شهدت أيضاً تحدياً واضحاً للشركات عبر الوطنية الأمريكية والأوربية من قبل مثيلاتها في اليابان، علماً بأن كل هذه البلدان تعد مستلمة للإستثمار الأجنبي المباشر فضلاً عن كونها مجهزة له. ويوضح الجدول (٤) التالي التغيرات في نسب رأس المال المقرر من الإستثمار الأجنبي المباشر المتراكم للبلدان المذكورة أنفاً على مدى الفترة الزمنية ١٩١٤ م - ١٩٩٧ م: (Parker: 2000: 8-9)

الجدول (٤) - الحصة المئوية لرأس المال المقدر من الإستثمار الأجنبي المباشر المتراكم من قبل البلد الأصلي للفترة ١٩١٤ م - ١٩٩٧ م

البلد	١٩١٤%	١٩٣٨%	١٩٨٠%	١٩٩٠%	١٩٩٧%
المملكة المتحدة	٤٥	٤٠	١٥	١٣	١٢
الولايات المتحدة	١٤	٢٨	٤٠	٢٦	٢٦
ألمانيا	١٤	١	٨	٩	٩
فرنسا	١١	٩	٤	٦	٦
هولندا	٥	١٠	٨	٦	٦
بلدان أوروبا الغربية الأخرى	٥	٣	١٠	١٦	١٧
اليابان	-	-	٧	١٢	٨
باقي بلدان العالم	٦	٩	٨	١٢	١٦
	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

إن لنمو الشركات عبر الوطنية أثراً واضحاً ومهماً في الاقتصاد بشكل عام وفي المحاسبة والتدقيق بشكل خاص باعتبارهما آلية عاملة في الاقتصاد، إذ أدى هذا النمو إلى زيادة كبيرة في التجارة العالمية داخل نطاق هذه الشركات من جهة وفيما بين دول العالم من جهة أخرى، حيث تستحوذ هذه الشركات بجمليتها على ما يقارب ٤٠٪ من حجم التجارة الدولية و٨٠٪ من مبيعات العالم كما تبلغ الأصول السائلة من الذهب والاحتياطيات الدولية المتوفرة لدى هذه الشركات قرابة ضعفي الاحتياطي الدولي منها، وإن أسعار عمليات هذه الشركات هي أسعار تحويل داخلية، وليست أسعار سوق مفتوح بين الدول التي تضم الشركات التابعة للشركات عبر الوطنية. وإن لكل ذلك وبما لا يدع مجالاً للشك مضاميناً وأثاراً مهمة على الضرائب والرقابة الإدارية والمحاسبة والتدقيق لهذه الشركات (Parker: 2000: 10). وبناء على ما تقدم نلاحظ بأن نشوء ونمو وتعاظم الشركات عبر الوطنية أدى إلى توليد شرارة تدويل (Internationalization) التدقيق - إن صح التعبير، إذ أن الشركات عبر الوطنية تتعامل بعمليات أجنبية/خارجية وبذلك فإنها تحتاج إلى تدقيقها لاسيما بأن هذه الشركات تعد قوائم مالية موحدة تحتاج إلى التدقيق طبقاً لقواعد البلد الأم للشركة عبر الوطنية (Klasseen&Buisman: 2000: 439). لقد سبق وأن شكلت الشركات عبر الوطنية قوة ضاغطة نحو تدويل المحاسبة من خلال تشجيع وتحفيز إعداد معايير محاسبية دولية، إذ أنها وبسبب نموها واتساعها واجهت مشكلة مزدوجة في تقديم تقارير مالية تتسجم مع متطلبات البلد المضيف فضلاً عن تقديم معلومات محاسبية على أسس موحدة وملائمة للتخطيط المشترك الشامل ولتوحيد الحسابات، إضافة إلى تعقيد وصعوبة إعداد الحسابات للإدارة الداخلية وتقديم تقرير عن النتائج الكلية بسبب تنوع واختلاف الأسس المحاسبية وتطبيقها في الدول التي تعمل فيها هذه الشركات. إضافة إلى وجود أسواق مالية عديدة ومنتشرة في دول العالم ولكل منها متطلباته الخاصة بالإفصاح أو الإبلاغ المالي، ولأن الشركات عبر الوطنية في حاجة للحصول على الأموال من هذه الأسواق يكون لزاماً عليها الإذعان لمتطلبات هذه الأسواق المختلفة من بلد لآخر. كل ذلك شكل حافزاً قوياً للشركات عبر الوطنية لأن ترمي بكل ثقلها للضغط نحو معايير محاسبية دولية تجنبها كل تلك المشاكل والمعوقات (Mc Comb: 1982: 35-36). ومثلما حصل مع المحاسبة حصل مع التدقيق، إذ أن الشركات عبر الوطنية أيضاً تضغط باتجاه اعتماد معايير التدقيق الدولية لغرض تحقيق مصالحها المنشودة.

ومن جانب آخر نجد بأن للشركات عبر الوطنية وتطورها واتساعها أثراً مهماً في تطور وتوسع شركات التدقيق واتجاهها إلى الاندماجات الدولية المشار إليها سلفاً، والسبب في هذه الاندماجات الحاصلة بين شركات التدقيق هو لجعلها قادرة على البقاء مستقلة عن الشركات عبر الوطنية كزبائن مهمين لشركات التدقيق، وكذلك لجعل شركات التدقيق قادرة على تقديم الخدمات الملائمة وبالمستوى المطلوب إلى تلك الشركات عبر الوطنية باعتبارها زبائن كبار لها (Klasseen&Buisman: 2000: 440).

ومن كل ما تقدم يتضح أثر الشركات عبر الوطنية على التدقيق بشكل عام وعلى شركات التدقيق بشكل خاص، وكل هذا متأثراً من خدمة التدقيق للشركات عبر الوطنية وأثره فيها. هذا فضلاً عن أن هذه الشركات تعد المؤثر الأكثر بروزاً وقوة ودفعاً نحو تدويل التدقيق أو ما يمكن تسميته بعولمة التدقيق باعتبارها عامل ضغط اقتصادي الهدف ذو طموح سياسي مهيمن.



أ.م. د. عمر علي كامل الدوري
دكتوراه فلسفة في المحاسبة والتدقيق

التطور التاريخي للتدقيق منظور إقتصادي سياسي

الحلقة (٤)

خامساً : العولمة وتدويل التدقيق - تحليل اقتصادي سياسي :

كثيرة هي العبارات والتعليقات والآراء التي ذكرت بحق العولمة، منها التعليق الذي أدلى به دومينيك فيدال إذ قال: "ليس من باب المفارقة التأكيد أن العولمة قد بدأت في التاسع من تشرين الثاني عام ١٩٨٩ م مع سقوط جدار برلين، أو في آب عام ١٩٩٠ م حين انضم ميخائيل غورباتشوف إلى الحملة الأمريكية في الخليج، أو في الثامن من كانون الأول عام ١٩٩١ م تاريخ زوال الاتحاد السوفيتي" (الحمش: ١٧: ١٩٩٨).

وقد وردت تعاريف وتفسيرات كثيرة ومتنوعة لظاهرة العولمة، أو ما يسميها بعضهم بالكوكبة (Globalism or Globalization) أو ما يصطلح عليها أساتذة اللغة العربية بالعلممة. ومن هذه التعاريف التعريف الذي أورده الدكتور محمد الأطرش بأنها وبشكل عام: "اندماج أسواق العالم في حقول التجارة والاستثمارات المباشرة وانتقال الأموال والقوى العاملة والثقافات والتقانة ضمن إطار من رأسمالية حرية الأسواق وتالياً خضوع العالم لقوى السوق العالمية، مما يؤدي إلى اختراق الحدود القومية وإلى الانحسار الكبير في سيادة الدولة، وأن العنصر الأساسي في هذه الظاهرة هو الشركات الرأسمالية الضخمة متخطية أو عابرة القوميات" (الحمش: ٢٦: ١٩٩٨).

وتعرف العولمة أيضاً بأنها "التوسع المتزايد المطرد في تدويل الإنتاج من قبل الشركات عبر الوطنية بالتوازي مع الثورة المستمرة في الاتصالات والمعلومات التي حدث ببعضهم إلى تصور أن العالم قد تحول بالفعل إلى قرية كونية صغيرة" (المجدوب: ٣٦: ٢٠٠٠).

كما وعرفت العولمة بأنها "ظاهرة إقتصادية - سياسية تكنولوجية دولية تدعمها حالياً قوى لها مصالح وأهداف معينة وتستخدم أوجه وتأثيرات متباينة ومتعددة تهدف إلى التحكم العالمي بالموارد والإمكانات المادية والبشرية والمالية وتحاول فرض ثقافتها وتوجهاتها على دول العالم - لاسيما الأقل تقدماً أو النامية- لتجعلها تدور في فلكها وتستجيب لمؤثراتها ونزعاتها من خلال مؤسسات تصطبغ بالصبغة الدولية" أو هي "الاندماج الدولي لأسواق السلع والخدمات ورؤوس الأموال" (العبد الله والججاوي: ٤: ٢٠٠١).

ومما تقدم نرى بأن ظاهرة العولمة هيكلها سياسي، وهدفها اقتصادي، وتستخدم التكنولوجيا والشركات عبر الوطنية التي تعكس الرأسمالية الضخمة للوصول إلى هدفها. لاشك أننا لاحظنا أن التعاريف الأنفة الذكر للعولمة قد ركزت على الشركات عبر الوطنية كعنصر أو ركيزة أساسية في ظاهرة العولمة. وفيما له علاقة بالمحاسبة والتدقيق نجد أن الشركات عبر الوطنية تعد أحد دوافع ومدخلات ووسائل العولمة، أما شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى فإنها تعد إحدى إفرازات العولمة كونها حصيلة الاندماجات المتتالية التي جاءت متناغمة مع سير ظاهرة العولمة هذه.

إن حركة الاندماج هذه لم تقتصر على شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى فحسب وإنما اتسعت لتشمل الشركات الصغرى أيضاً، إذ وجدت شركات المحاسبة والتدقيق الأصغر نفسها أمام ضرورة ملحة للدخول في اندماجات دولية كي يتسنى لها تلبية الاحتياجات المتعلقة بالعمليات الخارجية (الدولية) لزيابئتها. ومن جانب آخر واجهت شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى منها والأصغر والتي تعمل في نطاق دولي مشكلة تنوعاً واختلاف المعايير المحاسبية والتدقيقية بين بلدان العالم، ولحل هذه المشكلة ظهر تيار قوي لتكوين معايير محاسبية وتدقيقية دولية (Messier: 2000: 17-18).

ومن ملامح التطور التاريخي للتدقيق وتأثره اقتصادياً وسياسياً مؤخراً ظهور خدمة تدقيق التنمية المستدامة التي عرفت استناداً إلى مفهوم تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAP، وبالرجوع إلى تشكيلة

خدمات مراقب الحسابات، وتعريف التوكيد المهني حسبما صدر من مجلس معايير التدقيق الدولية IASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومعايير التصديق SSAES الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، إذ يمكن تعريف خدمة التوكيد على محتوى تقرير الاستدامة على أنها: "خدمة توكيدية تصدق تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة من خلال اختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق تلك المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة في الشركة". وقد أكدت دراسة ولاك WALLAG على أن: "تدقيق التنمية المستدامة يعتبر خدمة تأكيدية جديدة تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للشركات" (غلاب: ١٠٧: ٢٠١١-١٠٦).

هذا ولأن التدقيق حقل خدمي يعمل ضمن أسواق الخدمات، فإنه وكمحصلة نهائية تأثر بشكل أو بآخر بإفرازات ونتائج ظاهرة العولة ولذا برز الاتجاه نحو تدويل أو عولة التدقيق وتحويله إلى تدقيق دولي متمثلاً الآن في شركات التدقيق الدولية الكبرى - التي سبق تناولها- وفي معايير التدقيق الدولية التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والتي تعد واحدة من آليات ونتائج العولة.

الاستنتاجات أو النتائج:

من خلال البيانات والمعلومات الوصفية والكمية التي تناولها البحث يمكن الخروج بالنتائج الآتية:

١. تحول التدقيق عبر الزمن من النطاق المحلي إلى الإقليمي ثم إلى العالمي أو الدولي بسبب ضغوط عديدة أهمها العولة كظاهرة اقتصادية سياسية وقوانينها وآلياتها ومتطلباتها.
٢. تقع المؤسسات المهنية التدقيقية تحت تأثير شركات التدقيق الكبرى بشكل مباشر وتحت تأثير الشركات المساهمة الكبرى عبر الوطنية بشكل غير مباشر على شكل دعم وهيمنة لاسيما أن الشركات عبر الوطنية ما هي إلا أداة اقتصادية سياسية بيد العولة.
٣. تعد الاندماجات المتتابعة الحاصلة في شركات التدقيق الكبرى عبر التطور التاريخي لمهنة التدقيق دليلاً قاطعاً على تأثر التدقيق وخضوعه لتغيري الاقتصاد والسياسة كونها (تلك الاندماجات) جاءت استجابة لتعاظم حجم الشركات عبر الوطنية كمتغير اقتصادي من جهة ولعولة التدقيق وتدويله كمتغير سياسي من جهة أخرى.
٤. هناك تناسباً طردياً بين حجم الشركات عبر الوطنية، وبين حجم شركات التدقيق الكبرى واندماجاتها لكي تتمكن الأخيرة من استيعاب توسع وتعاظم حجم الأولى وفي هذا تأثير اقتصادي.
٥. هناك تناسب طردي بين عدد فروع الشركات عبر الوطنية وبين عدد فروع ومكاتب شركات التدقيق الكبرى لكي تتمكن الأخيرة من تتبع وتدقيق أعمال الأولى المنتشرة في معظم دول العالم وفي هذا تأثير سياسي متمثل في تدويل أو عولة التدقيق كانعكاس لتدويل أو عولة رؤوس الأموال.

التوصيات والمقترحات:

بناءً على النتائج التي خرج بها البحث والمسردة سلفاً، يمكن اقتراح بعض المقترحات الآتية:

١. إعطاء شركات ومكاتب التدقيق كافة على الصعيد العالمي من غير الشركات الأربعة الكبار (Big 4) دوراً وفرصة أكبر ومجالاً أوسع في سوق العمل المحاسبي والتدقيقي لدفعها للنمو والتوسع كي تنافس الأربعة الكبار كيلا تبقى الأخيرة وحدها منفردة بالعمل على الصعيد الدولي.
٢. دعم وتسهيل عمل شركات ومكاتب التدقيق المحلية على الصعيد المحلي في كل بلد من بلدان العالم عموماً وفي العراق خصوصاً للاستحواذ على حصة أكبر من سوق العمل المحاسبي والتدقيقي المحلي كي تزداد إمكانيات وحجم هذه الشركات والمكاتب محلياً تمهيداً لانطلاقها إلى السوق العالمي.
٣. محاولة شركات ومكاتب التدقيق المحلية إقحام نفسها في الهيئات المحلية ذات الصلة بمهنتي المحاسبة والتدقيق تمهيداً لدخولها في الهيئات الإقليمية ومن ثم الدولية كي تأخذ دوراً ضاغطاً ينافس دور الأربعة الكبار لزيادة المنافسة في سوق العمل من جهة ولتحجيم الهيمنة الاقتصادية والسياسية للأربعة الكبار مثلما هو الحال في الوقت الحاضر من جهة أخرى.
٤. إعطاء الفرصة في العراق لمكاتب التدقيق بتحويلها إلى شركات تدقيق من جهة وإلى شركات التدقيق بالاندماج فيما بينها لتكوين شركات محاسبية وتدقيقية كبرى تتمكن من أن تدخل السوق العالمية للمهنة، وتنافس شركات المحاسبة والتدقيق الدولية على ألا تكون على حساب وجود وقوة المنافسة في السوق المحلية العراقية.

المصادر:

المصادر العربية:

١. القرآن الكريم.
٢. إشتوي، ادريس عبد السلام، المراجعة: معايير و اجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، ليبيا، ١٩٩٠.
٣. توماس، وليم وهنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة: ذ. احمد حامد حجاج و د. كمال الدين سعيد، تقديم: د. سلطان محمد العلي السلطان، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩.
٤. الحمش، منير، العولة. . ليست الخيار الوحيد، الطبعة الأولى، الأهالي للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، ١٩٩٨.
٥. الساعي، مهيب وعمرو، وهبي، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الفكر و دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ١٩٩١.
٦. سليمان، عامر، "جوانب من حضارة العراق القديم"، الفصل السابع من جزء "العراق القديم" الموجود ضمن: العراق في التاريخ، العلي، د. صالح احمد، المجمع العلمي العراقي، بغداد، ١٩٨٢، ص ٢٢٤-١٨١.
٧. السويج، هاشم، "هل المدقق مخبر قضائي أم حافظ أسرار؟"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد التاسع والسبعون، تموز-أب ١٩٩٢، ص ٣٤-٢٢.
٨. السنياني، محمد أحمد محمد، تقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب - تجربة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٠.
٩. الصحن، عبد الفتاح محمد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
١٠. السكويتي، طارق توفيق، "معايير التدقيق في العراق: بين النظرية والتطبيق"، المؤتمر العلمي التاسع للاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، عمان، الأردن، ١٩٩٢.
١١. عبد الحميد، عبد المطلب، النظام الإقتصادي العالمي: الآليات والخصائص والأبعاد، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٩٨.
١٢. العبد الله، رياض والججاوي، طلال محمد علي، "المحاسبة بين العولة والوطنية"، ٢٠٠١.
١٣. عرب، بونس، "تدقيق الحسابات والتقنية العالية"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد ٤٠، ١٩٩٩، ص ١٥-١٤.
١٤. غالي، جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، ٢٠٠١.
١٥. غطاس، رينيه، "كيف تأسست معايير التدقيق وما هي وماذا؟"، ضمن: محاضرات المؤتمر العلمي الدولي الثالث "معايير التدقيق الدولية وأهمية تطبيقها في لبنان"، نقابة خبراء المحاسبة الجازين في لبنان، بيروت، تشرين الثاني-١٩٩٧، ص ٦٦-٥١.
١٦. غلاب، فاتح، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١١.
١٧. القيسي، خالد ياسين، "استخدام أسلوب العينات الاحصائية في الرقابة"، ورقة مقدمة الى الدورة العادية الخامسة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، ١٩٩٥.
١٨. القيسي، خالد ياسين، منهجية الاثبات في الرقابة المالية والتدقيق، اطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٨.
١٩. المالكي، عبد الله، "تدقيق الحسابات: مهمات جديدة في عصر جديد"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان ٤١/٤٢، آذار ٢٠٠٠، ص ٦-٧.
٢٠. المجدوب، أسامة، العولة والإقليمية: مستقبل العالم العربي في التجارة الدولية، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ٢٠٠٠.
٢١. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المبادئ الأساسية للتدقيق"، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد-UNCTAD)، مطابع الشمس، عمان، الأردن، ٢٠٠١.

المصادر الأجنبية:

1. Arpan, Jeffrey S. & Rade-baugh, LLee H., International Accounting and Multinational Enterprises, 2nd Edition, John Wiley & Sons, Inc., 1985.
2. Attwood, Frank A. & Stein, Neil D., de Paula's Auditing, 17 th Edition, The Bath Press, Avon, Great Britain, 1986.
3. Baladouni, Vahe, "The study of Accounting History", The International Journal of Accounting: Education and Research, Spring - 1977, pp. 53 - 68.
4. Belkaoui, Ahmed Riahi, Accounting Theory, 4 th Edition, Business Press - Thomson Learning, U.S.A., 2000.
5. Boynton, William C. et al., Modern Auditing, 7th Edition, John Wiley & Sons, Inc., 2001.
6. Carmichael, D.R. & Willingham, John J., Auditing Concepts and Methods :A Guide to Current Auditing Theory and Practice, 4 th Edition, McGraw - Hill Book Company, 1987.
7. Davis, Harry Zvi, "Note on the First Recorded Audit in the Bible", the Accounting Historians Journal, Vol. 8, No. 1, Spring - 1981, pp. 71 - 72.
8. Defliese, Philip L. et al., Montgomery's Auditing, The Ronald Press Company, 1987.
9. Edwards, James Don, "The AICPA: A Century of Progress and Commitment to the Accountancy Profession", The Accounting Historians Journal, Vol. 14, No. 1, Spring -1987, pp. 111 - 121.
10. Guy, Dan M. & Alderman, C. Wayne, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1987.
11. IFAC, IFAC Handbook:" Technical Pronouncements", 1999.
12. Kieso, Donald E. & Weyandt, Jerry J., Intermediate Accounting, 14 th Edition, Jhon Wiley & Sons, Inc., 2012.
13. Klaassen, Jan & Buisman, Jan, "International Auditing", Included in: Comparative International Accounting, by: Nobes, Christopher & Parker, Robert, 6 th Edition, Prentice Hall, Great Britain, 2000, pp.437-462.
14. McComb, Desmond, "International Accounting Standards and the EEC Harmonization Program: A Conflict of Disparate Objectives", The International Journal of Accounting: Education And Research, Vol. 17, No. 2, Spring - 1982, pp. 35 - 48.
15. Meigs, Walter B. et al., Principles of Auditing, 8 th Edition, Richard D. Irwin, Inc., 1985.
16. Messier, William F., Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach, 2 nd Edition, McGraw-Hill, 2000.
17. Parker, Robert, "Introduction", Included in: Comparative International Accounting, by: Nobes, Christopher & Parker, Robert, 6 th Edition, Prentice Hall, Great Britain, 2000, pp.3-15.
18. Pomeranz, Felix, "Auditing Developments", Journal of Accounting, Auditing & Finance, The Ross Institute of New York University, vol. 2, No. 4, Summer - 1979, pp. 351 - 356.
19. Rittenberg, Larry E. & Schwieger, Brabley J., Auditing: Concepts for a Changing Environment, 3 rd Edition, Harcourt, Inc., 2001.
20. Staats, Elmer B., "Why Today's Audit is More Difficult", The Internal Auditor, Journal of the Institute of Internal Auditors, April - 1987, pp. 29 - 33.
21. Woolf, Emile, Auditing Today, 3 rd Edition, Prentice-Hall International, 1986.
22. Government Accountability Project, "Information About the G.A.P.", available on website: www.whistleblower.org/www/aboutgap.htm, 2002.
23. http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_%28audit_firms%29