

## أسباب وجود ظاهرة تسوق رأي المراجعة في الجزائر - دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في الجزائر-

الأزهري (\*)

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي - الجزائر

**ملخص :** تهدف دراستنا هذه إلى التعرف على ظاهرة حديثة تواجه مكاتب المراجعة في الوقت الحالي وهي ظاهرة تسوق الرأي، وما هي الأسباب الداعية إلى توجه شركات المساهمة في الجزائر إلى مثل هذه الظاهرة والتي تشكل خطر على استقلال مراجع الحسابات، حيث تستعين شركات المساهمة بأراء تؤيد لمواقفهم في حالة الخلاف بينها وبين مراجع الحسابات الذي يراجع حساباتها، وبغية تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها قام الباحث بتصميم استبيان موجه إلى مجموعة من مكاتب المراجعة الجزائرية، حيث تم الاعتماد على مجموعة من أساليب التحليل الوصفية والإحصائية، حيث توصلت الدراسة في الأخير إلى إثبات وجود مجموعة من الأسباب التي تخص الأهداف العامة لشركات المساهمة وأيضا تخص الأداء الفعلي لمراجع الحسابات، والتي تعتبر أسباب رئيسية في توجه شركات المساهمة في الجزائر إلى ظاهرة تسوق الرأي.

**الكلمات المفتاح :** تسوق الرأي، مراجعة خارجية، استقلال المراجع.

**تصنيف JEL : M42.**

### I. تمهيد:

إن عملية اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية تعتمد على المخرجات النهائية لعملية المراجعة، وبهذا يتوقع مستخدمي القوائم المالية أن تقدم لهم مهنة المراجعة جميع المعلومات الكافية التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات حيث تعتبر قرارات مصيرية لمشروعاتهم المستقبلية، كما يتوقعون من مراجعي الحسابات توسيع أكثر لمسؤولياتهم وذلك لنجاح أكثر في اتخاذ القرارات، وبرجوعنا إلى ظهور مهنة المراجعة نجد من بين أهم الأسباب الداعية إلى ظهور مهنة المراجعة هي نظرية الوكالة والتي ظهرت بناء على حياد واستقلال مراجع الحسابات، وفي المقابل يؤكد أغلب الباحثين في مجال مراجعة الحسابات أن مهنة المراجعة تفقد أهميتها إذا فقد مزاوالمهنة استقلاله.

إلا أنه لا يخفى أن هناك مجموعة من التهديدات تهدد استقلال المراجع في ظل التطورات الحديثة التي تواجه المهنة، حيث تؤثر هذه التهديدات بشكل كبير على استقلال المراجع وتجعله يقوم بأداء مهامه بصعوبة كبيرة، من بين هذه التهديدات نجد ظاهرة تسوق الرأي، والتي أشارت العديد من مكاتب المراجعة إلى أهمية التهديد الذي يمثله تسوق الرأي على استقلال المراجع، حيث أن بعض المنشآت تسعى إلى الحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى بخصوص الموضوعات محل الخلاف والجدل مع المراجع، وذلك بهدف الضغط على مراجعيها لتغيير آرائهم، ومن هنا يصبح المراجع مهدد بفقدان استقلالته.

وفي هذا السياق تعتبر ظاهرة تسوق الرأي من الظواهر الحديثة التي تواجه مهنة المراجع حيث تعرف هذه الظاهرة على أنها ممارسة تبحث عن مراجع حسابات خارجي والذي يستطيع أن يوفر الرأي السليم للشركة، ويمارس تسوق الرأي من قبل بعض الشركات من أجل الحصول على رأي إيجابي عن السجلات المالية للشركة، يعاكس رأي المراجع لإظهار أن البيانات المالية للشركة تعرض إلى حد ما المركز المالي للشركة، وأنها تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام (GAAP)، هذا الرأي هو مهم للمقرضين والمستثمرين الذين يعتمدون على آراء مستقلة لاتخاذ قراراتهم<sup>1</sup>.

كما يعرف تسوق الرأي Opinion Shopping أيضا على أنه عملية سعي بعض المؤسسات للحصول على آراء مؤيدة لمواقفهم من مكاتب المراجع الأخرى، بخصوص تفسير بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام بطريقة لا تتماشى مع التفسير الذي طبق في الماضي أو مع الجوهر الاقتصادي للعملية، أو لتطبيق معالجة محاسبية أقل تفضيلا<sup>2</sup>.

رغم هذا فإن الدراسات الحديثة أكدت أنه لم يوضع تعريف محدد لهذه الظاهرة نظرا لما تحملها من سلبيات وإيجابيات في نفس الوقت، لذلك فإن الدراسات أكدت على ضرورة معرفة وجهة نظر مختلف الجهات لهذه الظاهرة وماذا تعني كل جهة بهذا المفهوم، حيث أن لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC سنة 1988م أكدت على أن المفهوم العام لتسوق الرأي يعني عملية البحث على مراجع حسابات على استعداد لدعم العمليات المحاسبية المقدمة من طرف الشركات، في حين تكون هذه العملية مصممة لمساعدة الشركة على تحقيق أهدافها وأهداف تقاريرها المالية، بغض

النظر إذا كانت هذه المساعدة قد تعكس وجهة نظر مراجع الحسابات الموثوق به<sup>3</sup>.

إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة، وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الإعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة.

وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب المراجعة، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة المراجعة.

إن وضع المعايير يدعم الكفاءة المهنية والاستقلال حيث لن يقبل المراجع القيام بتنفيذ أية مهمة إلا إذا كان قادراً على تنفيذها بكفاءة عالية طبقاً لمعايير الأداء الموضوعية والتي سيتم قياس أدائه عليها عن طريق برنامج لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما أن التزام جميع المراجعين بالمعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني سوف يقلل من احتمال تغيير المراجعين بواسطة الإدارة والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي مما يدعم استقلال المراجع<sup>4</sup>.

هذا وقد اختلفت الأسباب التي أعطيت لهذه الظاهرة من دراسة إلى أخرى، نحدد في دراستنا أهمها كالتالي<sup>5</sup>:

- عدم قبول مكتب المراجعة لمستوى حجم أتعاب عملية المراجعة الذي يعرضه العميل للتعاقد الجديد؛
- عدم قبول المحاسب القانوني المعين للإشراف على العملية لأساليب المعالجة المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة محل المراجعة؛
- الطلب المباشر من ممول أو من مستثمر بوجوب تعيين مكتب مراجعة آخر بمواصفات محددة لا تنطبق على مكتب المراجعة الحالي؛
- عدم قبول المحاسب القانوني المعين للإشراف على العملية لأداء مهام إضافية جديدة خارج نطاق عملية المراجعة؛
- عدم قبول المحاسب القانوني المعين للإشراف على العملية لمستوى التزام المؤسسة محل المراجعة بمتطلبات معايير المحاسبة المعتمدة في إعداد التقارير المالية.

ووفقاً لهذا فإن الأسباب التي أعطيت لهذه الظاهرة تختلف من شركة إلى أخرى أو من شخص لآخر، كما أنها تختلف من دولة إلى أخرى، لذلك نحاول من خلال دراستنا معرفة الأسباب الداعية لوجود مثل هذه الظاهرة في الجزائر، وأهم المحفزات التي تجعل شركات المساهمة في الجزائر تقدم على تسويق رأي المراجعة من قبل مراجعين آخرين بخلاف المراجعين الذين يقومون بمراجعة حسابات تلك الشركات، ولهذا الغرض وبغية الوصول إلى أهداف الدراسة حاولنا تحليل آراء 77 مكتب مراجعة في الجزائر، وذلك للتعرف على أهم الأسباب الداعية لتسويق الرأي، يرجع اهتمامنا بهذه الدراسة نظراً إلى حداثة الموضوع في مهنة المراجعة في الجزائر والذي على الأغلب مازال يعتبر موضوع نظري فقط في نظر كثير من المهنيين.

في هذا السياق فإن هناك مجموعة من المحفزات والمعوقات التي تقدم بسببها الشركات على مثل هذه الظاهرة، حيث أكدت إحدى الدراسات التي قدمها معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا على أن هناك ثلاث فرضيات تتسبب في وجود تسويق الرأي<sup>6</sup>:

- **الفرضية الأولى:** وهي أن كبار المديرين يرفضون أن يتلقون آراء من مراجعي الحسابات غير مناسبة لوضعيتهم، ليس هناك شك حول صحة هذه الفرضية لأن تقرير مراجع الحسابات المتحفظ أو السلبي يرتبط مع هبوط أسعار الأسهم حيث يعتبر هذا الأمر مكلف للإدارة، حيث يصبح من الصعب عليها رفع رأس المال الخارجي لأن يعتبر تقرير المراجع المتحفظ أو السلبي بمثابة التحذير من الإفلاس، كما أن هذه الأنواع من تقرير المراجع قد تكون سبباً مباشراً في إقالة المدير أو انخفاض الأجر غير المرغوب فيه، ولذلك فإن الأدلة تشير إلى أن إدارة الشركة دائماً ما لديها حوافز لتجنب آراء مراجعي الحسابات غير المواتية والسعي إلى تسويق الرأي من مراجعين آخرين.
- **الفرضية الثانية:** الإدارة لديها سلطة تعيين وعزل مراجع الحسابات، حيث يعتبر هذا الافتراض الأكثر عرضة للجدل لأنه يمس صميم من هو المسؤول على تعيين وعزل مراجع الحسابات، ولهذا فإن إدارة الشركة يجب أن تكون مقيدة تحت الرقابة الإدارية والتي تتولاها لجان المراجعة لأن من بين الوظائف الأساسية لهذه اللجنة المستقلة هي المشاركة في تعيين وعزل مراجع الحسابات، ولهذا فإن معظم مكاتب المراجعة لديها اعتقاد أن وجود لجان المراجعة في الشركة من شأنه أن يساهم في دعم استقلال المراجع.
- **الفرضية الثالثة:** هو افتراض يخضع للجدل أيضاً، حيث انه يلزم مكاتب المراجعة بمتابعة المعايير المهنية لمراجعة الحسابات لتفادي أي اختلافات في الطرق المهنية، كما أنها تلزم المنظمات المهنية على تحديد الحد الأدنى من مستوى الكفاءة المهنية، حيث تؤكد أن مراجعي الحسابات بشر وليسوا آلات لذلك فمن الوارد جداً أن تكون بينهم اختلافات من حيث قدرتهم المهنية وخبرتهم ونزاهتهم، وبالتالي تكون هناك اختلافات في الآراء.

يعتقد الباحث أن التطورات الحديثة التي تشهدها مهنة المراجعة في الجزائر، تفتح لنا مجال البحث في ظاهرة تسويق الرأي والتي كما أشرنا سابقاً تعتبر من بين الظواهر الحديثة التي تشهدها المهنة، لذلك نقوم من خلال دراستنا هذه

باستكشاف هذه الظاهرة ووضعها في الجزائر، وذلك بغية تقدير وضعية ظاهرة تسوق رأي المراجعة في الجزائر، ومنه الخروج بنتائج وتوصيات من شأنها المساهمة في تطوير المهنة، وتفعيل دورها المنوط منها في المنظومة الاقتصادية الجزائرية، وعليه تتلخص إشكالية دراستنا هذه في التساؤل الرئيسي التالي:

### ما هي أسباب وجود ظاهرة تسوق رأي المراجعة في الجزائر؟

نحاول من خلال دراستنا هذه الوصول إلى مجموعة من الأهداف، أهمها:

- تحديد مجموعة من الأدبيات التي تخص هذه الظاهرة، والتي تفتقر إلى الكثير من الدراسات في هذا التخصص؛
- تحديد الأسباب الداعية لوجود ظاهرة تسوق الرأي في مهنة المراجعة في الجزائر؛
- أعلام مراجعي الحسابات بخطورة ظاهرة تسوق الرأي، والتي تؤثر مباشرة على استقلالية مراجعي الحسابات وبالتالي التأثير على آراءهم؛
- تقديم مجموعة من التوصيات والتي من شأنها أن تساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

قمنا بوضع منطلق لدراستنا هذه والتي تسهل لنا الإجابة على التساؤل الرئيسي وبالتالي الوصول إلى الأهداف المرجوة، والتي نوجزها فيما يلي:

"يرجع وجود ظاهرة تسوق الرأي في الجزائر إلى مجموعة من الأسباب تتعلق بإدارة الشركة وما ترمي إليه من أهداف".

هناك مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع تسوق الرأي والأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة وأخرى قدمت بعض الحلول للقضاء على هذه الظاهرة، نذكر منها ما يلي:

◀ دراسة Clive S. Lennox سنة 2002، بعنوان "Opinion Shopping, Audit Firm Dismissals and Audit Committees"، هدفت الدراسة إلى التعرف على ظاهرة تسوق الرأي وعلاقته بفصل مكاتب المراجعة وما هو دور لجان المراجعة في ذلك، توصلت الدراسة إلى أن هناك ثلاث أسباب رئيسية لفصل مكاتب المراجعة بسبب تسوق الرأي، أولها أن الشركات يرفضون الاستراتيجيات التي يقوم بها مراجعي الحسابات المعينين وذلك لإمكانية تقديمهم لآراء غير موثوقة لمصلحتهم الخاصة مقارنة بمراجعين آخرين، حيث أشارت الدراسة إلى أن 17% من أسباب الفصل تعود إلى هذا السبب، كما أنها توصلت إلى أن 15% من لجان المراجعة لا تتدخل في الإدارة في ما يخص تعيين وعزل مراجعي الحسابات، كما أن الدراسة توصلت إلى أن على الشركات الكشف عن ما إذا كانت لجان المراجعة توافق مكاتب المراجعة عن أي تغييرات تقوم بها، وذلك بعد سيطرت الإدارة على القيام بتسوق الرأي، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة غالبا ما ترفض قرارات الإدارة فيما يخص فصل مكاتب المراجعة والتي يكون سببها تسوق الرأي.

◀ دراسة Mai Nasser M. Aithonayan سنة 2008، بعنوان "Causes and Effects of the Presence of the Audit Opinion Shopping- Concept in the Kingdom of Saudi Arabia An Empirical Study"، هدفت هذه الدراسة إلى كشف النقاب عن مسببات وجود ظاهرة تسوق رأي المراجعة في المملكة العربية السعودية وقياس وتحليل أثارها على تنظيم وممارسة المهنة، وتنبع أهمية هذا البحث من أهمية موضوعه المتعلق بمهنة قائمة على ثقة المجتمع، فضلا على افتقار الأدبيات لدراسة تم إجراؤها على المحيط المهني السعودي، حيث تم توظيف المنهجية الإيجابية في تحديد وصياغة تساؤل واحد وفرضية واحدة، حيث تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات العينة المحسوبة من مجتمع البحث المتمثل في المحاسبين القانونيين العاملين في السعودية، حيث أشارت الدراسة إلى أن هناك خمس أسباب مسببة لظاهرة تسوق رأي المراجعة، حيث وضحت نتائج الدراسة أن أغلب المشاركين في الاستبيان غير متأكدين من وجود ظاهرة تسوق الرأي في المراجعة، ومدى تأثيرها على مهنة المراجعة في السعودية، ومن جهة أخرى أكدت الدراسة فرضيتها والتي تمثلت في أن وجود ظاهرة تسوق الرأي يؤثر سلبا على تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في السعودية وذلك بناء على آراء مراجعي الحسابات الملمين بتأثير ظاهرة تسوق رأي المراجعة.

◀ دراسة Nathan J. Newton سنة 2015، بعنوان "Internal Control Opinion Shopping and Audit Market Competition"، تبحث هذه الدراسة عن ما إذا كان عملاء المراجعة يميلون إلى تسوق الرأي بالنسبة للرقابة الداخلية، وعن ما إذا كانت المنافسة الشديدة في سوق المراجعة تحفز على هذه العملية، وهذا راجع إلى الدراسات التي قامت بها المنظمات المهنية في هذا الخصوص نظرا إلى الخطر الذي يشكله تسوق الرأي حول الرقابة الداخلية في مهنة المراجعة، توصلت هذه الدراسة إلى أن عملاء المراجعة نجحوا في تسوق آراء حول رقابة داخلية نظيفة، كما أن هذا النوع من تسوق الرأي يحتل المرتبة الأولى في سوق المراجعة، في حين أكدت هذه الدراسة على أن النتائج المتوصل إليها لها آثار كبيرة على تطوير المهنة فيما يخص جودة المراجعة والمنافسة في سوق المراجعة.

## II. الطريقة والأدوات المستخدمة :

يتمثل مجتمع دراستنا هذه في مكاتب المراجعة في الجزائر والتي تقوم بممارسة مهنة المراجعة الخارجية في مجموعة من ولايات الوطن وهي: عنابة، قسنطينة، البليدة، الجزائر، الوادي، ورقلة، بشار، تيارت، مستغانم، وهران. تم تحديد هذه الولايات لغرض سهولة التواصل بمراجعها على غرار ولايات أخرى، كما أن هذه الولايات تحتوي على مراكز اقتصادية وتجارية معتبرة خاصة الولايات الكبيرة والتي يزيد فيها الطلب على خدمات المراجعة مقارنة بولايات أخرى، حيث أن الباحث أراد وضع إطار مكاني للدراسة والذي تمثله هذه الولايات، يجب الإشارة إلى أن التنوع في التوزيع الجغرافي للولايات يساعدنا على التعرف على اختلاف الممارسات المهنية بين الأشخاص.

وفقا لما سبق فإنه تم الاعتماد على الاستبيان للحصول على البيانات الأولية من مكاتب المراجعة التي تخص دراستنا، وقد تم توزيعها على عينة مكونة من 90 مكتب مراجعة، حيث تم استرجاع 77 استمارة صالحة للاستعمال بعد عملية الإلغاء والحذف، في حين تمت عملية الإرسال مباشرة إلى مدراء مكاتب المراجعة وذلك بغية الحصول على معلومات تفيد الجانب العلمي والمهني للدراسة.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه تم الاعتماد في عملية البحث على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعتبر مهمة في عملية الجمع والتحليل، من بينها المسح المكتبي وذلك لغرض تحديد الإطار النظري للدراسة والذي يفتقر إلى الكثير من الأدبيات والمراجع، حتى أنه يمكننا القول أن الدراسات السابقة فيما يخص تسوق الرأي تنعدم تقريبا في المحيط الجزائري، حيث تم التوصل إلى بعض المعلومات من خلال بعض الكتب القليلة والدراسات السابقة الأجنبية، كما أنه تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لتسهيل عملية جمع البيانات الأولية المتعلقة بعينة الدراسة، والذي تم تقسيمه إلى:

- **أولاً:** معلومات شخصية عن مدراء مكاتب المراجعة المستهدفة.
- **ثانياً:** يهدف هذا الجزء من الاستبيان إلى معرفة الأسباب الداعية إلى وجود ظاهرة تسوق الرأي من وجهة نظر مراجعي الحسابات، حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي ليسهل على المستجوبين تقديم آرائهم فيما يخص كل سبب من الأسباب المقترحة في الاستمارة، في حين خصص لكل حالة مقياس معين حسب أهمية الإجابة، حيث خصصت 5 درجات للإجابة موافق بشدة، و 4 درجات للإجابة موافق، و 3 درجات للإجابة محايد، في حين خصص درجتين للإجابة غير موافق، أما الإجابة غير موافق بشدة خصصت الدرجة رقم 1، حيث تم حساب درجة الأهمية بالنسبة لكل سبب عن طريق المتوسطات الحسابية لكل عبارة، في حين تم وضع سلم يتكون من خمسة فئات كل فئة تنحصر بين قيمتين لها دلالة إحصائية، وذلك كما يلي: ( من 1 إلى 1.8 غير موافق بشدة، من 1.81 إلى 2.6 غير موافق، من 2.61 إلى 3.4 محايد، من 3.41 إلى 4.2 موافق، من 4.21 إلى 5 موافق بشدة).

ولغرض التأكد من ثبات الأداة المستعملة في جمع البيانات الأولية (الاستبيان)، قمنا باستخدام معامل الفا كرونباخ، وهو عبارة عن مقياس لثبات الاستبيان، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ ما يعادل 0.9722 حيث تظمن هذه القيمة على ثبات الأداة المستعملة.

بعد عملية جمع البيانات الأولية وبغرض تسهيل عملية التحليل نستعين ببرنامج SPSS19 والذي يوفر مجموعة من الأساليب الإحصائية التي من شأنها أن تساعد على التحليل الجيد والمنطقي لعبارات الاستبيان، على غرار الإحصاء الوصفي وذلك لحساب النسب المؤوية والتكرارات لغرض معرفة الخصائص العامة للمشاركين، بالإضافة إلى حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهذا لمعرفة اتجاه مختلف العبارات، إلى جانب اختبار مجموعة الفرضيات من خلال اختبار T (One simple T-test) وهذا ما سيتم توضيحه لاحقا.

## III. النتائج ومناقشتها:

### 1. خصائص أفراد مجتمع الدراسة:

- **العمر:** يشير الجدول رقم 1 إلى أن 63.64% من المشاركين لا تقل أعمارهم عن 45 سنة، ومن خلال هذا نؤكد أن أغلبهم لديهم تجارب وحالات مهنية مختلفة، حيث نستنتج أن آراءهم ستكون ناتجة عن تجاربهم المهنية التي كانت في التخصص، كما أن هناك 12.98% أعمارهم لا تزيد على 35 سنة حيث يعتبرون من فئة الشباب والتي يكونوا على إطلاع بالمستجدات والدراسات المتقدمة في مجال مراجعة الحسابات والتي يدخل موضوع تسوق الرأي ضمنها.

- **الجنس:** يشير الجدول رقم 1 إلى أن 93.5% من المشاركين في دراستنا من فئة الذكور، وهذا يدل على عدم قبول المرأة الدخول في مجال المحاسبة والمراجعة، ورغبتها في العمل في أماكن أخرى تساعدها على التوفيق بينها وبين العائلة، وهذا راجع إلى تأكدها من خطورة المهنة بالنسبة للمرأة من حيث التنقل وكثرة الأعمال يوميا، وبالإضافة إلى ذلك فإن مهنة المراجعة الخارجية مهنة تتطلب أن يتوفر في شخص المراجع مجموعة من الصفات الشخصية والتي يصعب توفرها عند المرأة كالشجاعة والقوة والثقة في النفس وهذا ما يفسر نسبة مشاركة المرأة في دراستنا والتي تقدر بـ 6.5% ما يعادل 5 إناث من أصل 77 مشارك.

- **الوظيفة:** من خلال الجدول رقم 1 نلاحظ أن نسبة المشاركين الذين يشغلون وظيفة محافظ الحسابات تقدر بـ 83.12% من المشاركين، كما أن 16.88% من المشاركين يشغلون وظيفة خبير محاسب حيث تعتبر النسبة الأخيرة مرتفعة مقارنة بصعوبة الاتصال بخبراء المحاسبة نظرا لانشغالهم الدائمة، يرجع اهتمامنا بالخبراء المحاسبة نظرا إلى أنهم السبيل الوحيد للشركات في تسوق الرأي نظرا إلى خبرتهم في المجال.

- **الخبرة المهنية:** نلاحظ من خلال الجدول رقم 1 أن المشاركين في الاستبيان يتمتعون بخبرة معتبرة في مجال مراجعة الحسابات، وذلك من خلال أن 37 مشارك من أصل 77 لديهم خبرة لا تقل عن 15 سنة، كما أن 25 من أصل 77 مشارك لديهم خبرة تتراوح من 5 إلى 15 سنة بينما نجد أن 15 شخص من أصل 77 مشارك لديهم خبرة لا تزيد على 5 سنوات، حيث يعتبر هذا دليل واضح على وجود خبرة معتبرة في مجال التدقيق، أي يمكن الاعتماد على آرائهم فيما يخص حاجة الشركات إلى الاستناد بطريقة تسوق رأي المراجعة.

- **المؤهل العلمية:** من خلال الجدول رقم 1 نلاحظ أن أغلب المستجوبين يحملون شهادة الليسانس، وذلك بنسبة 84.39%، حيث تمثل نسبة حاملي شهادة الماجستير 10.93% بينما حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 4.68%، يرجع هذا إلى أن شهادة الليسانس هي الحد الأدنى للحصول على الخبرة المحاسبية، كما أن تعمدنا الحصول على آراء بعض المهنيين الحاملين لشهادة الماجستير أو الدكتوراه بغية تسهيل عملية التجاوب مع الاستبيان نظرا لحدائثة ظاهرة تسوق الرأي لدى بعض المهنيين.

**2. تحليل آراء العينة فيما يخص ظاهرة تسوق الرأي والأسباب الداعية إلى وجودها:** من خلال الجدول رقم 2 نلاحظ أن:

- كانت آراء مراجعي الحسابات محايدة فيما يخص الوجود الفعلي لظاهرة تسوق الرأي في الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (1) ما يعادل 3.0649 في حين قدر الانحراف المعياري بـ 0.67547، وهذا يؤكد أن ظاهرة تسوق الرأي لا تزال ظاهرة غير واضحة بالنسبة لمراجعي الحسابات في الجزائر، حيث أن المراجعين الذين يقدمون بعض الاستفسارات للشركات التي تسعى إلى تسوق الرأي أكدوا أنهم لا تكون نيّتهم في ذلك الموقف التأثير على مراجع الحسابات المعين أو تهديده، كما أن أغلب المستجوبين أكدوا أن أي مراجع حسابات يمكن له أن يقع في هذه الحالة.

- هناك اتفاق تام وبشدة من قبل المستجوبين على أنهم قدموا بعض الاستفسارات لبعض الشركات التي كانت تسعى إلى تسوق الرأي لكن لم تكن نيّتهم التشويش على المراجع المعين بل كانوا يقدمون بعض الخدمات والاستفسارات السطحية التي تريدها الشركات بغض النظر على التهديدات التي تهدد مراجع الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.2338 في حين بلغ الانحراف المعياري ما يقارب 0.42600.

- أكد المستجوبين على أن الشركات دائما ما تبحث على آراء مؤيدة لمواقفها من طرف مراجعين آخرين وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 4.3247 في حين بلغ الانحراف المعياري 0.47132، حيث يعتبر السبب الرئيسي لظاهرة تسوق الرأي كما رأينا سابقا هو محاولة الشركة تغيير آراء مراجع الحسابات بالضغط عليه بتسوق الرأي من مراجعين آخرين، بغية الوصول إلى أهدافهم.

- أكد كافة المستجوبين على أنهم لم يقعوا في حالة أن الشركة تتوعد مراجع الحسابات بتغييره في حالة عدم تأييدهم لمواقفها، حيث كان اتجاه العبارة رقم (4) غير موافق بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 1.5844 وانحراف معياري بلغ 0.61453، حيث أن الشركة دائما ما تسعى إلى كسب مراجع الحسابات في صالحها ولا ينبغي لها أن تهدد مراجع الحسابات بمثل هذه الطريقة المباشرة التي يمكن أن تؤثر على التقرير النهائي لمراجع الحسابات في غير صالحها.

- وافق المستجوبين على أن هناك بعض الاختلافات في تفسير بعض المبادئ المحاسبية فيما بين المراجعين أنفسهم أو بين مراجع الحسابات ومحاسب الشركة التي يراجع حساباتها، لذلك فإن الشركات تستغل هذا الاختلاف في صالحها وتحاول البحث على التفسير الذي يلاءم سجلاتها، وكذا حالتها المالية وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 4.2727 وانحراف معياري 0.44828، حيث تعتبر الاختلافات الموجودة في المبادئ المحاسبية سبب كافي لتسوق رأي المراجعة نظرا لعدم ثبات المعالجات المحاسبية بين مختلف المحاسبين.

- إن الثغرات الموجودة في المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية ساعد على التطور الواضح لظاهرة تسوق الرأي، حيث أن أكد مراجعي الحسابات ذلك من خلال العبارة رقم (6) بمتوسط حسابي قدر بـ 4.5584 وانحراف معياري بلغ 0.49983، حيث يعتبر هذا السبب امتداد للأسباب السابق، إلا أن هناك فرق بين الاختلافات والثغرات، حيث أن الاختلاف يعتبر اختلاف في نقطة ما، أما الثغرات فهي تعبر عن حالات غش تتعمد الإدارة ارتكابها لتحقيق مصالحها، بدافع قانونية المعالجة المحاسبية التي تقوم بها.

- هناك اتفاق تام في آراء المستجوبين حول أن عدم قبول مراجع الحسابات لحجم الأتعاب الذي تقدمه له الشركة يعتبر من بين الأسباب التي تدعو الشركات إلى تسوق الآراء من مراجعين آخرين وبهذا يتم الضغط على المراجعين الحاليين لتخفيض حجم الأتعاب، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (7) 3.8312 من أصل 5 درجات في حين قدر الانحراف المعياري بـ 1.52525.

- وافق المستجوبين على أنه يمكن للمؤسسة أن تقوم بتسوق رأي المراجعة من مراجع آخر بناء على طلب من أحد المستثمرين أو الممولين المهمين في الشركة وذلك من خلال العبارة رقم (8) بمتوسط حسابي قدر بـ 4.4286 من أصل 5 درجات وانحراف معياري بلغ 0.49812، حيث يمكن إرجاع هذا إلى عدم ثقة المستثمرين والممولين في الشركة أو مراجع الحسابات ولهذا يرغبون في البحث عن آراء أخرى من مراجعين آخرين.

- من بين أحد الأسباب الأخرى التي تم اقتراحها في دراستنا هي عدم قبول مراجع الحسابات القيام بخدمات أخرى بعيدة عن المراجعة كالخدمات الاستشارية أو الاستشارات الضريبية، حيث يرى مراجع الحسابات أن تقديمه لمثل هذه الخدمات من شأنه أن يهدد استقلاله، وبهذا فالشركات تبحث عن هذه الخدمات من مكاتب مراجعة أخرى، حيث تم الموافقة من قبل المستجوبين على هذه العبارة وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 4.4545 وانحراف معياري بلغ 0.50119.

- أكد كافة المستجوبين على أن في حالة امتناع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه فإن الشركات تلجأ إلى تشويه سمعته مقابل تغيير رأيه وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 4.5714 وانحراف معياري بلغ 0.49812، حيث أكد المراجعين أن الشركات دائما ما تحاول أن تضغط على مراجع الحسابات بمقارنته بمراجعين آخرين تم استشارتهم عن بعض الحالات.

- في المقابل عن مراجعي الحسابات المعينين في الشركات فإن المراجعين الذين يقبلون بتقديم استشارات للشركات عن رغبتها في تسوق الرأي من مراجعي الحسابات يكون إما غرضهم نبيل أو العكس، لكن مراجعي الحسابات المستجوبين في دراستنا أكدوا على أن هناك بعض مراجعي الحسابات يكون هدفهم رضا العميل بغض النظر على الطرق وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 3.8571 من أصل 5 درجات، حيث أن جشع وطمع بعض مزاولي المهنة في كسب عملاء جدد يجعلهم يقدمون آراء معاكسة لآراء مراجعي الحسابات المعينين وبهذا فالشركات تحقق غرضها من تسوق الرأي.

- أكد مراجعي الحسابات من خلال العبارة رقم (12) على أنه لا يحق للشركات تسوق رأي المراجعة، لأنه يجعل مراجع الحسابات يعمل في ظروف غير عادية ومتوترة، حيث أكدوا ذلك بعدم موافقتهم على أنه يحق للشركات القيام بظاهرة تسوق الرأي وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ 1.7792 وانحراف معياري بلغ 0.48420.

- في الأخير أكد المستجوبين في دراستنا على أن تسوق الرأي له دور كبير في تهديد استقلال مراجع الحسابات ففي رأي المشاركين في دراستنا أن مراجع الحسابات له مكانة لا يقبل أن تستغل من قبل زميل له، وبالتالي فإن تهديد الشركة باستشارة أي مراجع آخر حول أي اختلاف من شأنه أن يفقد مراجع الحسابات استقلاله في حالة عدم تأكده من عمله، وذلك من خلال تأكيدهم ذلك في العبارة رقم (13) بمتوسط حسابي قدر بـ 4.6364 وانحراف معياري بلغ 0.48420.

**3. اختبار T بالنسبة لفرضية الدراسة:** نتلخص فرضية دراستنا في التالي: (يرجع وجود ظاهرة تسوق الرأي في الجزائر إلى مجموعة من الأسباب تتعلق بإدارة الشركة وما ترمي إليه من أهداف)، حيث حاول الباحث إجراء اختبار T (One-Sample Test) على عبارة الاستبيان والتي تتعلق في مجملها بالأسباب الداعية إلى وجود ظاهرة تسوق الرأي في مهنة المراجعة في الجزائر، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (3)، حيث تم ذلك بمقارنة كل عامل من العوامل المقترحة في الاستبيان بمتوسط حسابي مقترح بقيمة افتراضية وهي 3، والتي تم اختيارها على أنها متوسط الإجابات الخمسة، حيث أظهرت نتائج اختبار T على أن ظاهرة تسوق الرأي ليس لها وجود في مهنة المراجعة وذلك بالمفهوم العميق لهذه الظاهرة حيث أنها تمارس لكن ليس بالأبعاد التي تدرس في مختلف الدراسات التي أجريت في هذا المجال وبالأثار التي تسببها بالنسبة لمراجع الحسابات، حيث أثبت الاختبار أن هناك 8 أسباب واضحة لتسوق رأي المراجعة، كما تحصلت هذه الأسباب على متوسط حسابي أعلى من المتوسط الحسابي المقترح (3)، في حين كان اختبار T بالنسبة لهذه الأسباب ذو دلالة معنوية، كما أكد الاختبار أن لا يحق للشركات أن تتسوق الآراء من مكاتب مراجع أخرى وهذا راجع إلى درجة التهديد الذي تأثره هذه الظاهرة على استقلال مراجع الحسابات، ووفقا لهذا نتأكد لنا الفرضية السابقة للدراسة والتي تنص على أن هناك مجموعة من الأسباب التي تتسبب في وجود ظاهرة تسوق الرأي في المراجعة والتي تتعلق بإدارة الشركة وما ترمي إليه من أهداف.

#### IV. الخلاصة:

إن موضوع تسوق الرأي في المراجعة لقي اهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، كل هذا لما تحمله هذه الظاهرة من تهديد لاستقلال مراجع الحسابات حيث يؤدي استشارة الإدارة مراجعي حسابات آخرين بخلاف مراجع الحسابات المكلف بعملية المراجعة في ما يخص المسائل المحاسبية أمر يصعب على مراجع الحسابات أداء مهمة المراجعة بكل حياد واستقلالية، حيث سمحت لنا معالجة وتحليل نتائج الاستبيان في الوصول إلى أن ظاهرة تسوق الرأي ليس لها وجود بالمفهوم الصريح لها، إلا أن مراجعي الحسابات المستجوبين في دراستنا أكدوا أنهم قدموا مجموعة من الاستشارات لبعض الشركات التي طلبت الاستشارة لكن المراجعين لم تكن في نيّتهم تهديد عمل المراجع الحالي للشركات.

وفي هذا السياق فإن الشركات دائما ما تحاول البحث عن آراء مؤيدة لمواقفها المحاسبية، لذلك فإنها تسعى إلى تسوق رأي المراجعين الآخرين فيما يخص المسائل التي تجد فيها اختلاف بينها وبين المراجع الحالي، إلا أن هذه الشركات مهما تكن درجة الاختلاف بينها وبين المراجع المعين لديها فإنها لا تتجرأ على تهديده بتغييره نظرا لما ينعكس عليها من سلبيات هذا في رأي المراجعين المستجوبين، يعني هذا من جانب آخر أن هناك مجموعة من الاختلافات في المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية والتي يفسرها أي محاسب بطريقته الخاصة وأيضا بالنسبة للمراجعين، هذا ما

يجعل المراجعين يختلفون مع المحاسبين في ما يخص هذه المبادئ وكذا يختلفون مع المراجعين الآخرين، وفقا لهذا فإن الشركات تستغل هذا الاختلاف لصالحها وتحاول الضغط على المراجع الحالي بتسويق الرأي من مراجعين آخرين.

كما توصلنا من خلال دراستنا أن هناك مجموعة من الثغرات التي توجد في المبادئ والمعايير المحاسبية والتي يستغلها محاسبو الشركات لصالح الشركات، هذا ما يجعل المراجع في خلاف بينه وبين الشركة مما يحفزها على تسويق الرأي من مراجعين آخرين على استعداد لتأييد موقفها، حيث أن هناك بعض مكاتب المراجعة على استعداد لتخفيض أتعابها على مستوى الأتعاب التي يطلبها مراجع الشركة مقابل أن يتحصل على عميل جديد، هذا ما يجعل الشركة تقوم بتسويق الرأي للبحث على مراجع يطلب أتعاب أقل وبهذا تهدد المراجع الحالي بتغييره.

على خلاف الأسباب السابقة هناك مجموعة أخرى من الأسباب تساعد على وجود ظاهرة تسويق رأي المراجعة في الجزائر منها: أن هناك بعض المستثمرين أو الممولين للشركات لا يتقنون في استقلالية مراجع الحسابات لذلك فهم يطلبون مباشرة من الشركات أن تتسوق آراء من مراجعين آخرين، كما أن عدم قبول مراجع الحسابات لتقديمه مجموعة من الخدمات الأخرى التي تختلف على خدمات المراجعة كغيره من مكاتب المراجعة يجعل الشركة المعين فيها تتسوق الرأي في هذا الخصوص وهذا دائما بهدف الضغط عليه، كما أن امتناع مراجع الحسابات على تقديم رأيه يعتبر سبب حقيقي في تسويق الرأي من طرف الشركات، هذا ولا ننسى أن هناك بعض مراجعي الحسابات الذين يسعون أولا وأخرا إلى تحقيق أهداف تجارية بعيدا عن جودة الخدمة التي يقدمونها، وهذا ما يحفز الشركات على تسويق الرأي من مكاتبهم.

في الأخير يمكننا القول أن ظاهرة تسويق الرأي من بين الظواهر الحديثة التي تهدد استقلال مراجع الحسابات وهذا لتأثيرها المباشر على استقلال وحياد مراجع الحسابات، وفي هذا السياق وبالأستناد إلى النتائج المتوصل إليها سابقا، يمكن أن نقدم التوصيات التالية:

- وجود ظاهرة تسويق الرأي يؤثر سلبا على تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وذلك وفقا لما أكده مراجعي الحسابات؛
- ضرورة التوعية المستمرة بظاهرة تسويق الرأي ومسبباتها؛
- ضرورة إعطاء مراجع الحسابات الحق في مناقشة الإدارة في المسائل التي توجد فيها الخلافات؛
- في حالة استعانة الإدارة بمراجع حسابات خارجي للاستشارة في مسائل فيها خلاف بينها وبين مراجع الحسابات، على الإدارة إعطاء الحق لمراجع الحسابات الحق في مناقشته؛
- في حالة عزل مراجع الحسابات بحجة عدم إلمامه بالمسائل المحاسبية على الإدارة إعطاء الحق لمراجع الحسابات مناقشة قرار عزله.

### - ملحق الجداول والأشكال البيانية:

الجدول رقم(01): الخصائص العامة للمستقيصين

الخصائص	الفئات	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 35 سنة	10	12.98%
	من 35 إلى 45 سنة	18	23.38%
	أكثر من 45 سنة	49	63.64%
	المجموع	77	100%
الجنس	ذكر	72	93.5%
	مؤنث	05	6.5%
	المجموع	77	100%
الوظيفة	خبير محاسبي	13	16.88%
	محافظ حسابات	64	83.12%
	المجموع	77	100%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	15	19.48%
	من 5 إلى 15 سنوات	25	32.46%
	أكثر من 15 سنة	37	48.06%
	المجموع	77	100%
المؤهل العلمي	ليسانس	59	84.39%
	ماجستير	11	10.93%
	دكتوراه	07	4.68%
	المجموع	77	100%

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج الاستبيان

**الجدول رقم (02): ظاهرة تسوق الرأي والأسباب الداعية لوجودها**

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	هناك وجود فعلي لظاهرة تسوق رأي المراجعة في الممارسة المهنية في الجزائر.	3.0649	0.67547	محايد
02	سبق وقدمت آراء لبعض الشركات التي كانت تتسوق الآراء من المراجعين.	4.2338	0.42600	موافق بشدة
03	إدارة الشركات دائما ما تبحث عن آراء مؤيدة لمواقفها من طرف مراجعين آخرين.	4.3247	0.47132	موافق بشدة
04	تنوع الإدارة بتغيير المراجعين الحاليين بمراجعين آخرين على استعداد لتأييد آرائها.	1.5844	0.61453	غير موافق بشدة
05	هناك بعض الاختلافات في تفسير المبادئ المحاسبية لذلك تسعى الشركات للبحث على التفسيرات التي تلائم سجلاتها المحاسبية.	4.2727	0.44828	موافق بشدة
06	التغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية من شأنها أن تكون سبب في تسوق الرأي.	4.5584	0.49983	موافق بشدة
07	عدم قبول مراجع الحسابات لحجم اتعاب عملية المراجعة الذي تعرضه الشركة، يجعلها تتسوق الرأي في هذا الخصوص.	3.8312	1.52525	موافق
08	طلب مباشر من أحد المستثمرين أو الممولين على تسوق الرأي من مراجع آخر.	4.4286	0.49812	موافق بشدة
09	عدم قبول مراجع الحسابات المعين القيام بخدمات أخرى كالخدمات الاستشارية.	4.4545	0.50119	موافق بشدة
10	امتناع مراجع الحسابات المعين على إبداء الرأي.	4.5714	0.49812	موافق بشدة
11	جشع وطمع بعض مراجعي الحسابات يجعلهم يقدمون آراء مؤيدة لحالات الشركة بغية كسب عميل جديد.	3.8571	0.83846	موافق
12	يحق لإدارة الشركة أن تتسوق آراء من قبل مراجعين آخرين.	1.7792	0.68101	غير موافق بشدة
13	يؤثر تسوق الرأي على استقلال المراجع الخارجي نظرا للتهديد بعدم تجديد العقد.	4.6364	0.48420	موافق بشدة

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج الاستبيان

**الجدول رقم (03): اختبار T بالنسبة للأسباب الداعية إلى وجود ظاهرة تسوق الرأي في الجزائر**

الدالة الإحصائية	المعنوية	درجة الحرية	قيمة T	العبرة
غير معنوي	0.402	76	0.844	هناك وجود فعلي لظاهرة تسوق رأي المراجعة في الممارسة المهنية في الجزائر.
معنوي	0.000	76	25.414	سبق وقدمت آراء لبعض الشركات التي كانت تتسوق الآراء من المراجعين.
معنوي	0.000	76	24.662	إدارة الشركات دائما ما تبحث عن آراء مؤيدة لمواقفها من طرف مراجعين آخرين.
معنوي	0.000	76	-20.213	تنوع الإدارة بتغيير المراجعين الحاليين بمراجعين آخرين على استعداد لتأييد آرائها.
معنوي	0.000	76	24.913	هناك بعض الاختلافات في تفسير المبادئ المحاسبية لذلك تسعى الشركات للبحث على التفسيرات التي تلائم سجلاتها المحاسبية.
معنوي	0.000	76	27.360	التغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية من شأنها أن تكون سبب في تسوق الرأي.
معنوي	0.000	76	4.782	عدم قبول مراجع الحسابات لحجم اتعاب عملية المراجعة الذي تعرضه الشركة، يجعلها تتسوق الرأي في هذا الخصوص.
معنوي	0.000	76	25.166	طلب مباشر من أحد المستثمرين أو الممولين على تسوق الرأي من مراجع آخر.
معنوي	0.000	76	25.466	عدم قبول مراجع الحسابات المعين القيام بخدمات أخرى كالخدمات الاستشارية.
معنوي	0.000	76	27.683	امتناع مراجع الحسابات المعين على إبداء الرأي.
معنوي	0.000	76	8.971	جشع وطمع بعض مراجعي الحسابات يجعلهم يقدمون آراء مؤيدة لحالات الشركة بغية كسب عميل جديد.
معنوي	0.000	76	-15.730	يحق لإدارة الشركة أن تتسوق آراء من قبل مراجعين آخرين.
معنوي	0.000	76	29.655	يؤثر تسوق الرأي على استقلال المراجع الخارجي نظرا للتهديد بعدم تجديد العقد.

المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS19

**الإحالات والمراجع:**

1. Investopedia, **Opinion Shopping**, <http://www.investopedia.com/terms/o/opinionshopping.asp>, 12/04/2014.
2. جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص.18.
3. Clive Lennox , **Opinion Shopping and the Role Of audit Committees when audit firms are dismissed: the us experience**, Hong Kong University of Science & Technology, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2003, P.06.
4. يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، يونيو 2004، ص.383.
5. Mai Nasser M.AIThonyan, **Causes and Effects of the Presence of the "Audit Opinion Shopping" Concept in the Kingdom of Saudi Arabia: An Empirical Study**", [http://www.kau.edu.sa/Files/306/Researches/48771\\_19860.pdf](http://www.kau.edu.sa/Files/306/Researches/48771_19860.pdf), 22/09/2014.
6. Clive Lennox, Op.Cit, P.9.