

مراجعة قوائم وتقارير الشركة المساهمة خارجياً: بين حق مبيّن وسرابٍ مستحيلٍ

خالد بن رشيد العديم

أستاذ بقسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية
kra3case@gmail.com

الملخص

نتج عن انفصال الملكية عن الإدارة في أنموذج الشركة المساهمة الحاجة لأن يصادق طرف خارجي على تمثيل القوائم المالية التي أعدتها الإدارة التنفيذية للشركة المساهمة لمركزها المالي والأداء المالي والنقدي والتشغيلي لإدارتها التنفيذية، كما نتج عن وجود الشركة المساهمة المسموح بتداول أسهمها في السوق والبورصات ظهور فئة في المجتمع متربصة بالأسعار، وأوجدت المحاسبة مفهوماً فحواه أنها خادمة كل متخذ قرار رشيد، إلا أنّ مفهوم 'متخذي القرار' في المحاسبة مَحْضُ خيالٍ، فلم تستطع المحاسبة المالية لما يزيد عن قرن زمان وحتى لحظتنا هذه تقديم أنموذج للقوائم المالية والتقارير الملزومة شركة المساهمة بإعدادها ونشرها ملبيةً بها حاجات مموليها، فتعد القوائم المالية بناء على معايير المحاسبة المالية، فهي ممثلة للحقيقة ما مثلتها هذه المعايير، فالحقيقة في المحاسبة مستحيلة وليست انعكاساً للحقيقة الاقتصادية القائمة عليها الوحدة المحاسبية.

إن مصادقة المراجع الخارجي على القوائم المالية للشركة المساهمة المعدة من قبل إدارتها التنفيذية تجعله شريكها في إعداد القوائم والتقارير المالية، إنّ ما يعطي قيمة لرأي الطرف الخارجي هو تمتعه بالمعرفة الفنية التي تمنحه امتيازاً عن باقي أفراد مجتمعه، كما أن استقلاله عن الإدارة التنفيذية ركيزة عمله ومهنيته، إلا أنّ البحث الأكاديمي في المحاسبة والمراجعة يضفي شكاً في موضوعية المراجع الخارجي بل وقدرته على الاستقلال، فعلاقتهم بالتعاون أقرب تصوراً منها للتناحر والتدافع تمثيلاً لمصالح الطرف الغائب عن العلاقة التعاقدية بينهما، إن المراجعة الخارجية هي المهنة الوحيدة التي على ممتنها مراقبة من يقبض منه المراجع الخارجي أتعابه خدمةً لطرف غائب في العلاقة التعاقدية، فلا يقدم المراجع الخارجي خدمة مراجعة القوائم المالية وتقارير الشركات المساهمة خدمةً مجتمعية أو تطوعية، وإنما هي خدمة بمقابل تغطية لنفقاته

وتحقيقاً لمصدر دخل، كما إنّ مهارات العمل والتعامل مع عملاء شركة المراجعة من الأهمية بمكان في شركة المراجعة، كما أنّ قيادة ارتباط المراجعة بأنموذج الشريك الواحد في تنفيذ ارتباطات المراجعة مصدر مخاطرة، إنّ المراجع الخارجي نتاج مجتمعه، فالعقيدة التي عليها مجتمعه يعتقدها هو، وهي مما يؤثر على قرارته، فهي ميزان الأمور، إن تعضيد استقلالية المراجع الخارجي حتى في حضرة التشريعات غير كفيل باستقلال ذهن المراجع الخارجي.

كلمات مفتاحية: محاسبة الشركات المساهمة، المراجعة، الحقيقة.

Auditing Corporate Reports and Financial Statements Externally: Truth or Mirage

Khaled bin Rashid Al-Adeem

Professor, Department of Accounting, College of Business Administration, King Saud University,
Kingdom of Saudi Arabia
kra3case@gmail.com

Abstract

The separation of ownership and management in the corporate model resulted in the need for an external party to certify the representation of the financial statements prepared by the corporation's executive management of its financial position and the financial, cash and operational performance of its executive management. The existence of the corporation whose shares are traded in the market and stock exchanges also resulted in the emergence of a class in society, lurking for price fluctuation. Accounting has founded a concept that it is the servant of every rational decision maker. However, the concept of 'decision makers' in accounting is imaginary. Financial accounting has not been able for more than a century and until our present moment to provide a model for the financial statements and reports that the corporation is required to prepare and publish in

response to their *so-called* needs of its financiers. The financial statements are prepared based on financial accounting standards, which represent the contemporary accounting truth. Such truth is impossible and is not a reflection of the economic reality on which the accounting entity is constructed.

The external auditor's approval of the corporate financial statements prepared by its executive management makes him its partner in preparing the financial statements and reports. What gives value to the opinion of the external party is his possession of the technical knowledge that gives him an advantage over the rest of the members of his society, and his independence from the executive management is the foundation of his work and professionalism. However, academic research in accounting and auditing casts doubt on the objectivity of the external auditor and even his ability to be independent, as their relationship is closer to cooperation than to opposition, representing the interests of the party absent from the contractual relationship between them. External auditing is the only profession whose practitioner must monitor whom he receives his fees in service to watch the interest a part that is absent in the contractual relationship. The external auditor does not provide the service of auditing the financial statements and reports of corporations as a community or voluntary service, but rather it is a service in exchange for covering his expenses and achieving a source of income. Also, work skills and dealing with the audit firm's clients are of great importance in the audit firm, and leadership.

Reliance on the one-partner model in implementing audit engagements is a source of risk. The external auditor is a product of his society. The doctrine that his society follows is his belief, and it is what affects his decisions. It is the balance of matters. Strengthening the independence of the external auditor, even in the presence of

legislation, is not sufficient for the independence of the mind of the external auditor.

Keywords: Corporate Accounting, Auditing, Truth.

1- المقدمة

إن من يمتحن مهنة المحاسبة أو المراجعة أو كليهما قد اكتسب معرفة متخصصة يُمايزُ بها عن باقي أفراد المجتمع، كما أنّ "هذه المعرفة المتخصصة تؤهل وتتيح لمن يمتلكها أن يعيش ويتكسب من غير الإخلال بقيمها" (العديم، 2022: 112)، كما أن ثقة الحكومات والمجتمع بمهنة المحاسبة والمراجعة مستفاداً من قدرة ممارسيهما على تلبية حاجات أفراد المجتمع اضطلاعاً بأدوارهم المتمثلة في العقد الاجتماعي مع مجتمعاتهم، وربطهما بعاملتي تخصصية المعرفة والكفاءة المهنية والرغبة العروم لتقديم خدمات محاسبية ومراجعة نوعية للأطراف المستفيدة (Sikka *et al.*, 1989 Baker, 1993; Mitchell *et al.*, 2001; Sikka, 2001, 2002؛ العنقري، ١٤٢٥ هـ)، إنّ "هذه الثقة يجب ألا تستغل بواسطة مكاتب المراجعة في ممارسة وظائف وأدوار تتطلب معرفة وكفاءة مهنية في مجالات غير محاسبية" (الجفري والعنقري 1427: 225)، فالمراجع طوق النجاة للمجتمع.

فالمراجعة الخارجية من المهن التي يحتاجها المجتمع الديمقراطي (West، 2003)، فيجادل West (2003) بأن المجتمع الديمقراطي يحتاج إلى ثلاث مهن هي الطب والمحاماة والمراجعة الخارجية، فيستعين أفراد المجتمع برأي المراجع الخارجي بشأن عدالة تمثيل القوائم المالية للمراكز المالية للشركات المتداول أسهمها في السوق المالية وأدائها التشغيلي والنقدي لاتخاذ أفضل قراراتهم الاستثمارية حيال مدخراتهم وفيض دخولهم وتوجيهها.

فالمراجع الخارجي هو الذي يتولى مراجعة وتدقيق القوائم والتقارير المالية للشركات المُساهمة¹، وثمة عقد اجتماعي ملزوم به المراجع الخارجي مع مجتمعه (Previts، 1992)، فهو الذي يثق في توقيع أفراد مجتمعه (Berton، 1985)، فله دور في مجتمعه (Shockley، 1981)، مما يلزمه مهنيًا بمسؤولية تجاه أفراد مجتمعه، فلمهنة المراجعة دور بارز في العقد الاجتماعي، الذي يتطلع أفراد مجتمعه لأن يضطلع به المراجع،

¹ ضم الميم وفتح ما قبل الآخر وليس كما ينطقها البعض المُساهمة بضم الميم وكسر ما قبل الآخر.

وأن يمثلهم ومصالحهم بأي تكلفة عليه كانت، لدرجة أن Muatz (1988: 123) يتحدث بلسان المجتمع فيقول بأن المجتمع يقول للمراجع "لا تنس أن لدينا عقداً، نحن عميلك الأول والأهم، اعتني بنا بأي ثمن"². يُبرز هذا البحث دور المراجع الخارجي في أنموذج الشركة المساهمة، كما يناقش جدلية الحقيقة في المحاسبة بأنها ليست انعكاساً للحقيقة الاقتصادية التي تقوم عليها الوحدة المحاسبية، ويفرّق البحث بين الدور المجتمعي المُفترض للمراجع الخارجي وواقع حاله، كما يسلط الضوء على أن التعاقد في مهنة المراجعة ودفع رسوم المراجعة الخارجية يكون من قبل طرف غير المخدوم من قبل المراجع الخارجي؛ وأنّ المراجعة الخارجية مصدر رزق للمراجع، وهذا سياقٌ تنقذ من خلاله المراجعة الخارجية، كما يطبّق أنموذج الشريك الواحد في قيادة ارتباط المراجعة. ويختم البحث مؤكداً أنّ المراجع الخارجي مخلوق موسومٌ بالرشد يبرّر أي خروج عن الاضطلاع بدوره الاجتماعي مفاضلٌ بين الفرص معاني من الازدواجية في المعايير التي يحتكم إليها مسالكه.

2- أنموذج الشركة المساهمة

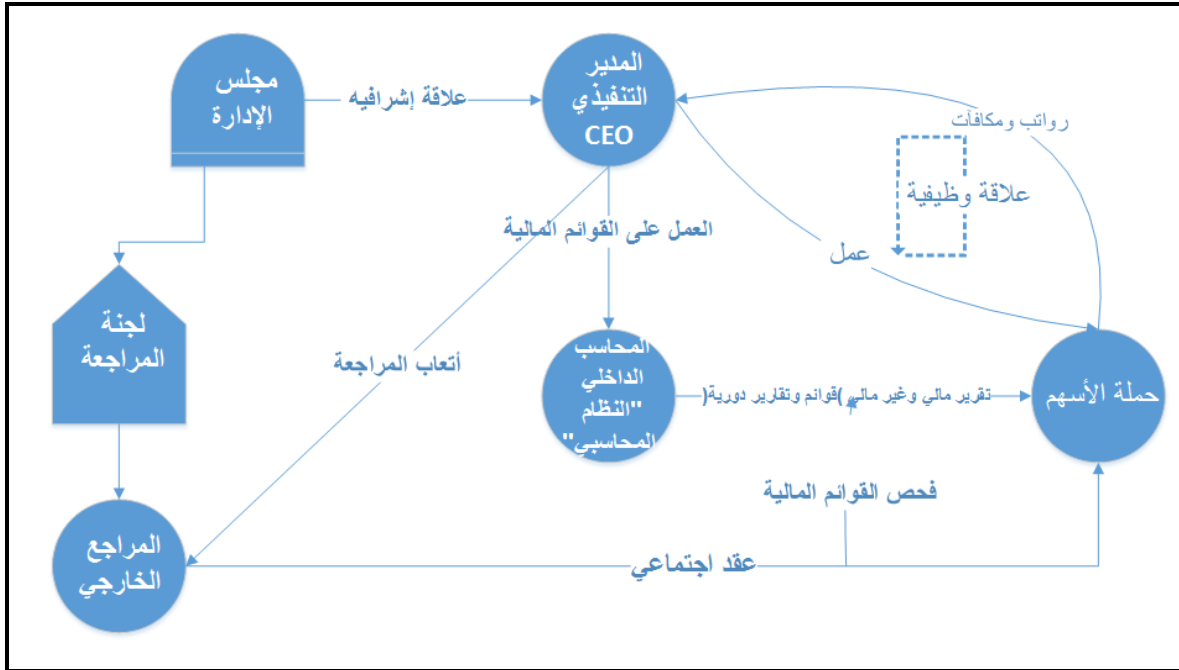
إنّ المحاسبة مجتمعية (Gambling، 1974)، قد طوّر الإنسان تقنياتها على مر العصور والحقب التاريخية لخدمته ومجتمعه (القديم، 2024، جاري العمل عليه؛ Al-Adeem، 2022a، 2023a، 2023b؛ Chatfield، 1977)، ومما طوره مهنة المراجعة الخارجية، التي دعا لها أنموذج الشركة المساهمة (القديم، جاري العمل عليه)، فلقد دعت الثورة الصناعية إلى ظهور أنموذج عمل في الوجود يجتمع فيه مدّخرات وفوائض المال التي يكتزها أفراد المجتمع ومؤسساته فتوضع تحت تصرف إدارة تنفيذية ليست لها بالضرورة ملك في الشركة المساهمة التي تتولى إدارتها وتصريف أمورها وتشغيلها تحقيقاً لمراد من أنشأها، فانفصلت ملكية الشركة المساهمة عن إدارتها (Berle & Means, 1932).

نتج عن انفصال الملكية عن الإدارة في أنموذج الشركة المساهمة الحاجة لأن يصادق طرف خارجي على تمثيل القوائم المالية التي أعدتها الإدارة التنفيذية للشركة المساهمة لمركزها المالي والأداء المالي والنقدي والتشغيلي لإدارتها التنفيذية، وهذه المصادقة تجعل من المراجع الخارجي مُشاركاً الإدارة التنفيذية في إعداد القوائم والتقارير المالية (Gibbins et al، 2001)، التي تُقدّم للمساهم والمستثمر الحالي والمرتبب؛ صانعاً لقراراته

² نص ما ذكره MAUTZ (1988: 123):

"Society says: Do not forget we have a contract. We are your first and most important client.
Take care of us at all costs"

الاستثمارية إما بالاحتفاظ بأسهمه أو بيعها أو الشراء من معروضها سواء المتداول أو الذي سيُطرح اكتتاباً، لعل الشكل التالي (شكل رقم 1) يوفر تصوّر لماهية الشركة المساهمة.



شكل رقم (1): علاقة المراجع الخارجي مع حملة الأسهم (ممولو الشركة المساهمة) في خريطة العلاقات المتداخلة (nexus contracts) في عقد الشركة المساهمة، (العديم، 2023 ب لايزال العمل جاري عليه)

ظهرت طبقة اجتماعية مساهمة في تمويل شركات من الضخامة بمكان؛ غير قادرة على إدارتها ومتابعة عملياتها اليومية وتشغيلها (العديم، 2024، تحت العمل؛ Al-Adeem، 2017، 2022a، 2023a، 2023b)؛ ناهيك عن متابعة أدائها أو القدرة على إدراك وفهم مخرجاتها من قوائم وتقارير مالية وغير مالية مفصّل عن التشغيل ومآلات الأمور، فهم في قلة من العلم والدراية والقدرة.

كما نتج عن وجود الشركة المساهمة المسموح بتداول أسهمها في السوق والبورصة ظهور فئة في المجتمع مترتبة بالأسعار، الأمر الذي صيّر أسهم الشركة المساهمة المتداولة في سوق الأوراق المالية سلعة يتم المضاربة عليها تحقيقاً لمكاسب منشؤها الفارق بين سعر شرائها وسعر بيعها، وهؤلاء الفئة وإن حملوا سهم

شركة؛ فإنهم قد يحملوه برهه ثم ما ينفكوا الزج به في السوق حصدا لمكاسب؛ أو تضيقا لفجوة الفروقات السوالب، فبعض حملة الأسهم يحملها للحظات تصل إلى ثوانٍ معدودات (Sikka & Stittle، 2019).
قد حوّلت الشركات المساهمة المجتمع في الولايات المتحدة الأمريكية إلى مجتمع متمكّن (Chabrak، 2011)، فتحول أفراد المجتمع من مدخرين إلى مستثمرين (Davis، 2009)، وأوجدت المحاسبة المالية مفهوم 'خدمة متخذي القرار'، إنّ خدمة متخذ القرار مجرد زعمٍ وادعاءٍ ليس بعكسٍ واقعاً في الوجود، فمفهوم 'متخذي القرار' في المحاسبة مَحْضُ خيالٍ (Al-Adeem، 2021a؛ Young، 2006)، وقد دعا (Williams & Ravenscroft، 2015) لإعادة التفكير في المفهوم، فثمة تضيق له (Nurnberg، 2015؛ Horngren، 1981). " فانفصال الملكية عن الإدارة مشكلة وكالة قديمة، تمكّنت المحاسبة من توفير تقنية القيد المزدوج لخدمة المالك بمحاسبة الوكيل، ولكن مشكلة غياب المالك عن نموذج الأعمال المعاصر هي مشكلة عصرية تزامنت مع ابتداء نموذج الشركة المساهمة" (القديم، 2024: 46).

3- جدلية الحقيقة المحاسبية

لم تستطع المحاسبة المالية لما يزيد عن قرن زمان وحتى لحظتنا هذه تقديم أنموذج للقوائم المالية والتقارير الملزومة الشركة المساهمة بإعدادها ونشرها ملبيةً بها حاجات مموليتها (Al-Adeem، 2017a، 2017b، 2017c؛ 2019a، 2019b؛ 2019c؛ 2021a؛ 2021b؛ 2022؛ 2023a، 2023b؛ 2023c؛ 2023d؛ 2023e؛ 2024؛ Al-Adeem & Fogarty، 2010؛ Alharbi & Al-Adeem، 2022؛ Al-Hazzani & Al-Adeem، 2020؛ Alhomaid، 2009؛ Alshiban & Al-Adeem، 2022؛ Beaver، 2002؛ Belkaoui، 2004؛ Brearey، & Al-Adeem، 2019؛ Chatfield، 1977؛ Coetsee، 2010؛ Gaffikin، 1987؛ García، 2017؛ Ijiri، 1967؛ King، 2006؛ Lee، 2009a؛ Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA) ، 1977)، مما دعا إلى تطوير اطارٍ لمفاهيم المحاسبة المالية لتُشتق منه معايير المحاسبة المالية (الحميد، 2009؛ Al-Adeem، 2022a؛ Brearey، & Al-Adeem، 2019) تُعد القوائم المالية للشركات المساهمة مبنية عليها، مما يوقر أساساً تُعير به الممارسة المحاسبية للوحدات المحاسبية في ذات القطاع (الصناعة).

إلا أن معايير المحاسبية المالية غير مكتملة بالرغم من الجهود الحثيثة المبذولة لعقود تترأ، فالحقيقة في المحاسبة المالية مشروطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (Previts) كما تم الإحالة له في AL-Adeem (2017)، فهي ليست الحقيقة المطلقة، وإنما ما أنفق على حقيقتها محاسبياً.

إنّ الحقيقة المحاسبية جدلية حتى يومنا هذا (Bayou et al., 2011; Briloff, 1966, 1981; Chambers & Wolnizer, 1991; Cowan, 1965; Conway, 2020; Hines, 1988; Houghton, 1987; Kirk, 2008; Lee, 2006a, 2006b, 2009b; MacNeal, 1939; Macintosh, 2006; Macintosh et al. 2000; Mattessich, 2009, 2014; Morgan, 1988; McKernan & Kosmala, 2007; Nahapiet, 1988; Parker et al. 1996; Rutherford, 1985, 1988; Stewart, 2006; Williams, 1988;)، فليس كل مفاهيم المحاسبة ملمومٌ بها من قبل أفراد المجتمع؛ حتى من هم مرفوعٌ عنهم العذر بالجهل عليهما ومحاسبيا (Al-Adeem & Alhassan, 2023)، فمفهوم الدخل المحاسبي على بليغ أهميته يفتقر إلى مرجعية علمية (Kelley, 1951).

3-1- الحقيقية المحاسبية المبينة ليست انعكاساً للحقيقة الاقتصادية القائمة عليها الوحدة المحاسبية:

إنّ القوائم المالية غير عاكسة للحقيقة الاقتصادية التي عليها الشركة المساهمة قائمةٌ ومبنيةٌ (White et al., 2003)، فذهبت Hines (1988) إلى القول بأنّ المحاسبة تبني الحقيقة التي يتم التقرير والإفصاح عنها في تقارير الشركات المساهمة لإيصالها لمستخدمي والمستفيدين من تقاريرها وما تفصح عنه من معلومات مجلياتٍ، "عندما يعرف البشر شيئاً أنه حقيقي فإنّ هذه الأشياء حقيقية بتبعاتها" (Handel, 1988: 32 كما أحيل له في Hines (1988: 257)^{3 4}، تعلق Hines (1988: في حاشية 14 الصفحة 260

³ نص ما ذكرته Hines (1988: 257):

"If men define things as real, they are real in their consequences".

⁴ أبانت Hines (1988: 260) أن هذه العبارة ذكرها Thomas في الثلاثينيات الميلادية التي نقلها كل من Handel (1982) وMehan & Wood (1975)، اللذان قاما بالإضافة لهذه العبارة وشرحها، هذا نص العبارة:

"Handel (1982, p. 36), first stated by W. I. Thomas in the 1930s. Handel (1982) and Mehan & Wood (1975) elaborate how assumptions about reality predispose one to interpreting events in harmony with those assumptions. When acted upon, these assumptions perpetuate or create the conditions that one already assumed to have existed".

"إنّ التعاطي والأخذ بالفروض التي بنيت عليها هذه الحقيقة توجد حالة في الوجود مشابهة لتلك التي تم افتراضها"⁵ ابتداءً.

فما تم افتراضه يتم معاملته معاملة الحقيقة وإن كان مَنشئهُ افتراضٌ وتصورٌ، وهذا واقع المحاسبة المالية، فيتم إنشاء تصور للحقيقة الاقتصادية البانية للوحدة المحاسبية بالتعبير عنها بصورة قوائم مالية وتقارير تحمل بين جنباتها قيم لتصورات موارد الوحدة المحاسبية والالتزامات عليها ليمثل الفارق صافي حقوق الملاك، وإن كان التفريق بين الالتزامات تجاه الغير والالتزامات تجاه الملاك صعب في المحاسبة المالية، ولعل تعريف لجنة مفردات المحاسبة المالية التابعة لمعهد المحاسبين المرخص لهم (AICPA) للالتزامات عام 1953م أحد هذه الأسباب، والذي عرّف الالتزامات بأنها أي رصيد دائن يرّحل للفترة التالية (الحميد، 2009)، وصوغ التعريف هذا شاملٌ لحقوق الملكية؛ كونها أيضا رصيد دائن يرّحل للفترة التالية، ويضيف الحميد (2009) أن بعض المشتقات المالية في الوقت المعاصر يصعب تصنيفها لأدوات دين أو أدوات ملكية، وعليه ما تقول معايير المحاسبة المالية أنه حق للملاك سيعامل على هذا النحو، وإن صُنفت معايير المحاسبة المالية مشتقة من المشتقات المالية التي أتت بها ابداعات العصر الحديث على أنها التزام فإنها ستعامل كذلك، إنّ النمذجة الرياضية الموظفة في المشتقات المالية لا توجد حقيقة اقتصادية (O'neil؛ 2017)، بل وهمٌ وسرابٌ.

إنّ النظام المحاسبي المطبّق في تجمع بشري يعكس ثقافتهم، إن كان مجلوباً لهم من خارج تجمعهم البشري الذي يخالفهم ثقافياً؛ ويعقد أفراد له قيمةً للمحاسبة عنه على غير ما اعتقده أفراد هذا التجمع البشري؛ فقد يحدث التناقض والتنافر بين القيم المحقونة في أفئدة هذا التجمع البشري وبين القيم المحمولة في معايير المحاسبة المالية لهذا النظام المحاسبي المجلوب لأفراد هذا التجمع البشري (Al-Adeem، 2020)، وعلى قدر التباعد بين منظومتي القيم كان شدة التنافر بين النظام المحاسبي المجلوب للأفراد وبين ثقافتهم، فالمحاسبة انعكاس للثقافة السائدة في المجتمع (Belkaoui، 1995؛ Tinker؛ 1985).

إنّ معايير المحاسبة المالية تُوجد وتُحدث في الوجود حقيقيةً، فإن أُعْتُقِدَ بمكنونها من القيم عوملت معاملة الحقيقة، فالفكرة المجردة الموجودة في الوجود افتراضاً ليس لها انعكاس حقيقةً لتصورها؛ وإنما تصور خيالياً

⁵ نص ما ذكرت Hines (1988: 260):

"When acted upon, these assumptions perpetuate or create the conditions that one already assumed to have existed".

كما توقعه المؤمن بالفكرة على أنها من الواقع وإن كان منها براء. قد جلبت المعايير الدولية للتقرير المالي (International Financial Reporting Standards (IFRS)) مفهوم رسملة الربا (Al-Adeem)، فأجاز المعيار الدولي 23 (IAS 23) رسملة الربا على القروض التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية لبناء أصل ثابت داخليا لاستخدامه لأغراض الوحدة المحاسبية (IAS 23)، فقرة 1: صفحة A670)، فرسملة النفقة تقتضي معاملتها أصلاً في قائمة المركز المالي للوحدة المحاسبية، والأصل بالتعريف عبارة مورد للوحدة المحاسبية (Conceptual Framework for Financial Reporting، 2018: فقرة 4.14 وفقرة 4.16)، فيُنظر إليه على أنه منافع مخزونة لتستفيد منها الوحدة المحاسبية مستقبلاً، ولا يُظن أن يَعْقِلَ مسلمٌ كَيَسُ فطنٌ هذا فيختار الانصياع إليه؛ إلا إن كان مغلوباً حضارياً وثقافياً، فالمغلوب مولعٌ بتقليد من غلبه (ابن خلدون، تاريخ الطبعة غير معروف)، وإن لم يرغب أجبره من غلبه، فالأصل بين الأمم التناحر طلباً للغلبة حتى وإن أظهرت استقراراً فهو آيٌّ ما يلبث أن يعود للأصل الذي أوجده الله عليه (القاسم وآخرون، 2009)، فالأصل بين الأمم التغير، "وَلَوْ شَاءَ رَبُّكَ لَجَعَلَ النَّاسَ أُمَّةً وَاحِدَةً ۗ وَلَا يَزَالُونَ مُخْتَلِفِينَ" ⁶، فتتناحر لجبر الآخر على الإتيان إما طوعاً أو تخنيماً، "كُلُّ حِزْبٍ بِمَا لَدَيْهِمْ فَرِحُونَ" ⁷، والله حافظ التوازن بدفع بضعها ببعض، "وَلَوْلَا دَفْعُ اللَّهِ النَّاسَ بَعْضَهُمْ بِبَعْضٍ لَفُتَّتِ صَوَامِعُ وَبِيَعٌ وَصَلَوَاتٌ وَمَسَاجِدُ يُذَكَّرُ فِيهَا اسْمُ اللَّهِ كَثِيرًا ۗ وَلَيَنْصُرَنَّ اللَّهُ مَن يَنْصُرُهُ ۗ إِنَّ اللَّهَ لَقَوِيٌّ عَزِيزٌ" ⁸.

4- الدور المجتمعي للمراجع الخارجي: المُفترض وواقع الحال

إنَّ بُعْدَ ممولي الشركة المساهمة عنها وعن عملياتها اليومية وتصريف تشغيلها مع غياب نموذج أمثل للتقرير والإفصاح عن عملياتها الداخلية وأثارها على المركز المالي لها ولّد الحاجة إلى وجود مهني ملمٌ بالطريقة التي تُعد بها قوائم وتقارير الشركات المساهمة، وقادر على الحكم على عدالة تمثيل قوائمها المالية لمراكزها المالية، وعلى ملاءمة الطريقة المسلوكة لتقويم أداء تنفيذها مما أظهر الحاجة لطرفٍ خارجي من الحيطة والموضوعية والمهنية بمكان ممثلاً مصالح الطرف الغائب (أي حملة الأسهم)، فهو في عقد مع أفراد مجتمعه.

⁶ سورة هود آية 118.

⁷ سورة الروم آية 32.

⁸ سورة الحج آية 40.

فهو عقدٌ اجتماعيٌ عقد النية على الاضطلاع بما تملبه عليه مهنيته متبعاً معايير مهنته، فالامتياز الذي يحصل عليه المراجع الخارجي والمكانة التي يعامل بها مقارنةً بأفراد مجتمعه منبعا معرفته المتخصصة (West، 2003)، فليس جميع أفراد مجتمعه قادرين على احلاله حتى لو أرادوا، ومع هذا الامتياز تأتي مسؤولية من العظم بمكان، فأموال أفراد مجتمعه المضخوخة في الشركات المساهمة محصنةً بتحصيله لها، فإن كان تأهيله دون المستوى أو كان تمسكه بعقده الاجتماعي دون المأمول قد يقع في المحذور، والشكل (1) يبين علاقة المراجع الخارجي مع ممولي الشركة المساهمة.

إنّ ما يعطي قيمة لرأي الطرف الخارجي هو تمتعه بالمعرفة الفنية التي تمنحه امتيازاً عن باقي أفراد مجتمعه، كما أن استقلاله عن الإدارة التنفيذية ركيزة عمله ومهنيته، إن ما يميز المراجع الخارجي عن أي محاسب ومراجع داخلي ومراقب حسابات من الذين يعلمون داخل الشركة المساهمة التي يراجع حساباتها هو استقلاله رأياً عن الإدارة التنفيذية للشركة.

إلا أنّ البحث الأكاديمي في المحاسبة والمراجعة يضيف شكاً في موضوعية المراجع الخارجي بل وقدرته على الاستقلال (Al-Adeem, 2015; 2022b; Aveh et al., 2016; Bazerman et al., 1997; Bazerman et al., 2002; Bazerman & Moore, 2011; Belkauoi, 2017; Brehmer; 2013; DeZoort et. al., 2012; 2015; Green, 2008; Kleinman & Palmon, 2001; Kleinman et. al., 2012; Livne, 2013; Lowenstein et al., 2002; Mautz, & Sharaf, 1961/2006; urnighan & Bazerman, 1990; Nouri & Lombardi, 2009; McKenna, 2013; M O'Connor, 2002; Reiter & Williams, 2004; Shockley, 1981; Taylor et. al., 2013; Tinker et al. 1982; Tinker & Sy, 2017; Turnbull, 2006) ، فمنهم من اقترح نماذج تحل محل مفهوم استقلال المراجع الخارجي واعادة النظر في مهنة المراجعة (Al-Adeem, 2022b; DeZoort et. al., 2012; 2015; Ronen, 2006; 2010; Ronen & Sagat, 2007; Taylor et. al., 2003) ، فالمراجع الخارجي غير قادر على تأمين التقارير المحاسبية (Tagesson & Eriksson، 2011).

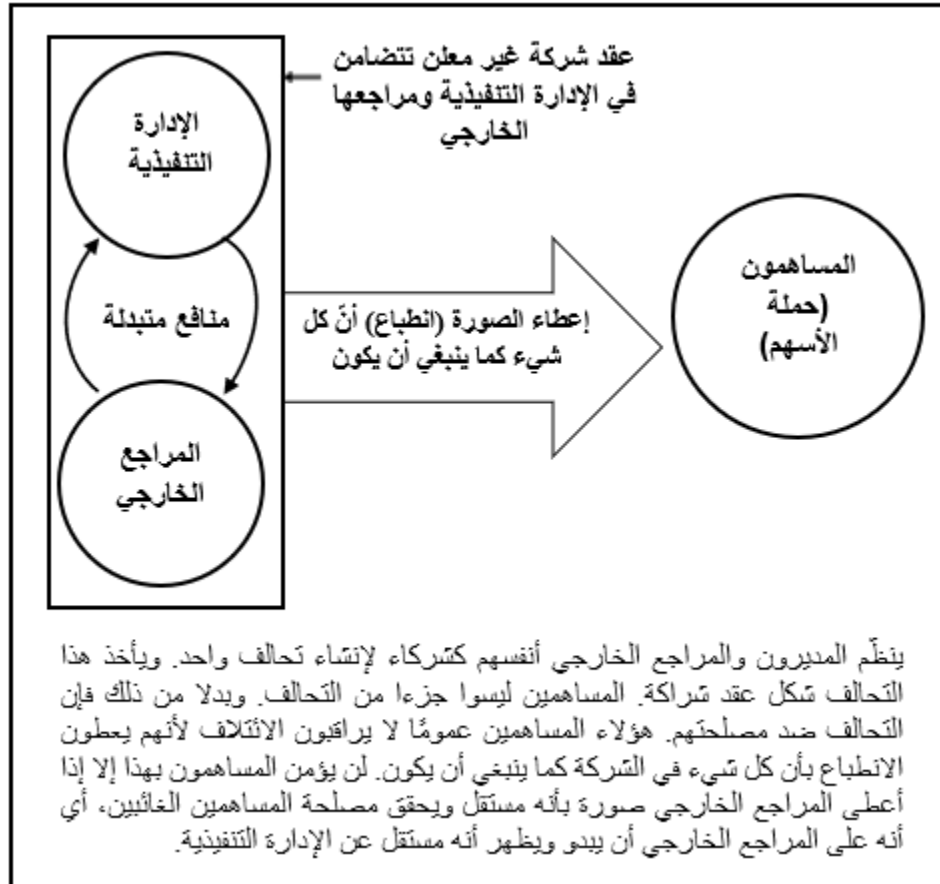
فتصميم وظيفية المراجعة الخارجية في أنموذج الشركة المساهمة لا يسمح للمراجع بممارسة المراجعة والتدقيق والفحص بحيادية وموضوعية واستقلالية، ف "لا تحتوي المراجعة الخارجية على أي" خصائص مدمجة فيها تضمن لمن لديه شك مهني نزاهتها واستقلالها" (Mautz & Sharaf، 2004/1961، :253 Xu & Wang، 2004)، إن المراجعة الخارجية تفتقر إلى مما يمكن وصفه بـ "العوامل المضمنة المقاومة

للاستقلالية" (Mautz & Sharaf, 2006/1961: 254)، فالإدارة التنفيذية في "انسجام" مع مراجعها الخارجي (Fogarty, 2010)، فكل منهم "ربيط" الآخر (Al-Adeem, 2015; Gibbins et al., 2001) مشكلان "تحالف" (Gibbins et al., 2001; Al-Adeem, 2015).

الأمر الذي دعا الكثيرين إلى النظر إلى العلاقة بين الإدارة التنفيذية ومراجعها الخارجي على أنها "مفاوضة" (Murnighan & Bazerman, 1990; Antle & Nalebuff, 1991; Kleinman & Palmon, 2000; Bame-Aldred & Kida, 2007; Wang & Tuttle, 2009; Gibbins et al., 2001, 2010; Sahnoun & Zarai, 2009, 2011)، و"مغامرة مشتركة" يشترك فيها الإدارة التنفيذية ومراجعها الخارجي (Windmüller, 2000)، وينظر على أنه "لعبة"⁹ لا يمكن تعظيم مخرجاتها، فما يحصل عليه طرف من أطراف العلاقة ليس للطرف الآخر المطالبة؛ وهذا النوع من الألعاب أو المفاوضات تلعب فيها القوة دوراً بالغاً (Devine, 1999).

بل أن منهم من نمذج العلاقة بين المدير التنفيذي ومراجعها الخارجي على أنها علاقة تضامنية، الأمر الذي يمكن من النظر إليهما على أنهما شريكان في شركة أشخاص (Al-Adeem, 2022b)، والشكل (2) يوفر تصوراً لهذه العلاقة التضامنية، حيث يكفي المراجع مهنيًا الاستقلال الظاهري (Independence in appearance)، حيث أن الاستقلال الحقيقي (Independence in fact) حالة ذهنية يصعب بل يستحيل التحقق منها (Al-Adeem, 2015)، فإن أظهر استقلاله كفل للطرف الثالث في العلاقة التعاقدية المكونة لشركة المساهمة إعطاء الانطباع أنه كما يجب أن يكون عليه ويراه الطرف الثالث.

⁹ يقصد باللعبة (game) نظرية الألعاب (game theory) والتي ظهرت في الاقتصاد لنموذج لدراسة الاستراتيجيات في الأسواق والمنظمات، وساهم فيها ناش (Nash) الذي توصل إلى توازن سمي باسمه (Nash Equilibrium).



شكل رقم (2): نظرية شركة التضامن تبين وتصوّر كيف يبدو التحالف بين الإدارة التنفيذية ومراجعتها الخارجي (Al-Adeem، 2022b: 170)

حتى في حضرة القوانين والتشريعات لا يمكنها تعضيد استقلالية المراجع الخارجي حتى لو اشتملت على قواعد من الصرامة بمكان، فالنظام المبني على القواعد يهتم بحروفها (Mano et al., 2006) وليس بالضرورة النية منها وروحها (Alexander and Jermakowicz, 2006; Benston et al., 2006; Mano et al., 2006)، إن القوانين والتشريعات الحكومية غير كافية لتدعم استقلالية المراجع الخارجي (Defond et al., 2000)، وهذا ساري على قانون إصلاح المحاسبة للشركات وحماية المستثمرين Company Accounting Reform and Investor Protection والمعروف بقانون عام 2002 (Act of 2002)، أو Sarbanes–

Oxley Act of 2002 (ساريانس أوكسلي) (أو SOX اختصاراً)، فثمة احتمال أنّ هذا القانون لا يحل إشكالات واعتلالات المراجعة الخارجية (Defond & Francis، 2005)، لأنه لا يحل محل الصدق الذاتي لدى الأفراد، فلا يزول مع التشريعات التعارض بين خدمة مصلحة الذات والمصلحة العامة (Squires et al.)، بل إنه قد يأتي بتبعات غير مقصودة (Vakkur et al، 2010)؛ ممتد أثرها إلى حوكمة الشركات في السوق (Chhaochharia et al.، 2011).

5- التعاقد والدفع من قبل الطرف غير المخدوم من قبل المراجع الخارجي

مقارنة بباقي المهن؛ فإن المراجعة الخارجية هي المهنة الوحيدة التي على ممتنها خدمة طرف غير الطرف الذي يتعاقد معه المراجع الخارجي ويحصل منه على أتعاب عمله، فقد أبان تقرير صدر عن KPMG في عام 2004 (نقلاً عن Sanchez et al.، 2007: 257) على "أن المراجعين في وضعية مطلوب منهم التأكيد على أن القوائم المالية خالية من الأخطاء، وفي نفس الوقت الحفاظ على علاقة عمل بها مال مع عملائهم"¹⁰.

وتقر معايير المراجعة بالوضعية التي بها يعمل المراجع الخارجي، حيث "... لدى الإدارة والموظفين من الحافز، وعليهم من الضغوط ما يكون سبباً للقيام بالغش والاحتيال، وفي حالات غياب الرقابة، أو وجود رقابة غير فعّالة، أو تخطي وتجاوز الإدارة الرقابة؛ تتوفر فرصة للغش والاحتيال..." (الفقرة (7) من معايير المراجعة AU Section 316^{11 12})، فالمراجع الخارجي في وضعية تصعب عليه الاعتراض على معالجة

¹⁰ نصّ تقرير عن KPMG في عام 2004 (نقلاً عن Sanchez, et al., 2007: 257).

“Auditors are tasked with ensuring that financial statements are free from material misstatements while at the same time maintaining a financial working relationship with client management who have responsibility for creating the financial statements and have substantial influence over issues such as auditor retention and compensation.” (KPMG, 2004, as cited in Sanchez, et al., 2007, p.259).

¹¹ عض الدراسات على سبيل المثال Bayou and Reinstein (2001) تحيل إلى فقرة (6) من معيار المراجعة رقم (SAS82)، وتم إصدار معيار المراجعة رقم (SAS99)، وأيضاً AU Section 360 الذي حل محل معيار المراجعة رقم (SAS 82).

¹² نصت الفقرة (7) من AU Section 316 على:

“07 Three conditions generally are present when fraud occurs. First, management or other employees have an incentive or are under pressure, which provides a reason to commit fraud. Second, circumstances exist—for example, the absence of controls, ineffective controls, or the ability of management to override controls—that provide an opportunity for a fraud to be perpetrated. Third, those involved are able to rationalize committing a fraudulent act. Some individuals possess an attitude, character, or set of ethical values that allow them to knowingly and intentionally commit a dishonest act. However, even otherwise honest individuals can commit

عمل المراجعة للعمليات والإفصاح عنها في القوائم المالية والتقارير المنشورة للجمهور ومنهم المساهمين، فالإدارة التنفيذية توظف معايير المحاسبة المالية خادمةً مصالحها ومنتفعةً منها (Watts & Zimmerman، 1979)، فالإدارة التنفيذية للشركة المساهمة تهيكّل عملياتها وتركيبها مستغلةً عدم اكتمال معايير المحاسبة المالية وعدم وضوحها لتصعب على المراجع الخارجي الاعتراض على اختياراتها من البدائل المحاسبية (Gibbin et al.، 2001)، فعندما تكون العمليات مركبة ومُهَيكلَةً بناءً على معايير محاسبة مالية من الدقة بمكان يصعب على المراجع الخارجي الاعتراض على ممارسات إدارة الأرباح (Earning management) التي تقوم بها إدارة الشركة المساهمة (Nelson et al، 2002)، و"نظرًا لأن المراجعة الخارجية غير كاملة، فإن استخدام الإدارة للحكم ... يوجدُ فرصًا لإدارة الأرباح"، حيث يختار المديرون طرق إعداد التقارير والتقديرات التي لا تعكس بدقة الواقع الاقتصادي لشركاتهم" (Healy and Wahlen، 1999: 366).

يعترف معيار المراجعة الخارجية رقم 1001.05 بأن "المراجع الخارجي يواجه في سياق ممارسته اليومية مجموعة واسعة من الأحكام من جانب الإدارة، تتراوح من الحكم الموضوعي الحقيقي إلى أقصى درجات التحريف المتعمد" (AICPA, AU 1001)، ف "على المراجع الخارجي الذي يشتهب في وجود حسابات مشكوك فيها... أن يختار، ربما على نحو غير معقول، بين احتمال إلحاق الضرر بعميله (ونفسه) من خلال تحدي حسابات الشركة، أو إلحاق الضرر بالمستثمرين المجهولين من خلال الفشل في تحديد الأرقام المنحرفة المحتملة بشكل موضوعي" (Bazerman et al، 2002: 5)، ففي السوق حيث يكون "تأسيس سمعة طيبة فيما يتعلق بالاستقلالية والكفاءة" "مكلفًا للغاية بالنسبة للمراجع الخارجي" (Watts & Zimmerman، 1986: 316)؛ فليس من المتوقع جدلياً أن يختار المراجع الخارجي التوافق مع المعالجات والإجراءات المحاسبية للعميل التي تلبى منصوص معايير المحاسبة المالية؛ ولكن ليس بالضرورة روحها.

6. المراجعة الخارجية مصدر رزق للمراجع

يتكبد أصحاب شركات المراجعة الخارجية نفقات جسام، الكثير منها نفقات رأسمالية يأمل المراجعون الخارجيون الذين هم ملاك شركة المراجعة تغطيتها، وأن تساهم في تحقيق دخلا لشركاتهم فيعلو قدرهم في

fraud in an environment that imposes sufficient pressure on them. The greater the incentive or pressure, the more likely an individual will be able to rationalize the acceptability of committing fraud."

مجتمعاتهم مادياً، وفي الوقت المعاصر ثمة مسيس حاجة للاستثمار في تقنية ونظم المعلومات، والتي يُظهر تحليل (Menon and Williams، 2006) أنها في ازدياد، كما إن الذكاء الاصطناعي وما أحدثه في الوجود ألزم المحاسبين كسائر البشرية من إعادة النظر في طرق تنفيذ العمل، والاستفادة مما أتاحه للبشر.

لا يقدّم المراجع الخارجي خدمة مراجعة القوائم المالية وتقارير الشركات المساهمة خدمةً مجتمعية أو تطوعية، وإنما هي خدمة بمقابل، كما ان النفقات التشغيلية لشركة المراجعة من العظم بمكان وأهمها رأس المال البشري، فالمرخص لهم بمراجعة القوائم المالية هم محاسبون حصلوا على الحد الأدنى من التعليم، ففي الولايات المتحدة الأمريكية على المحاسب أن يدرس 150 ساعة قبل الجلوس ليختبر للزمالة فيكون محاسب مرخص له ((Certified Public Accountants (CPA)، وهذا ما أكده Craig Jr. and Morris (2000)، فتنشّب "حروب مزادات (bidding war)" بين شركات المراجعة لاستقطاب الكفاءات منهم (Randy Gartz كما تم الإحالة له في the CPA Management Partner Report، 2004: 7).

إن التكاليف المرسمة في قوائم المركز المالي والنفقات التشغيلية في قوائم الأداء لشركات المراجعة حاضرة في أذهانهم وقت جمع عقود تقديم خدمات المراجعة، كما أن لتمتع المراجع الخارجي بمهارات رجال الاعمال الأثر في ترقيته إلى شريك في شركة المراجعة الذي يعمل فيها ولا يملكها، وهذا جلي في شركات المراجعة الأربعة الكبرى ومن شابهها أنموذجاً.

إنّ مهارات العمل والتعامل مع عملاء شركة المراجعة من الأهمية بمكان في شركة المراجعة، فعليهم أن يكونوا رجال مبيعات (Belkaoui، 1989)، فهي مما ينظر إليه عند الترقية إلى شريك في شركة مراجعة، والمراجعين في مكاتب المراجعة يتطلعون لهذه الترقية ويعملون ويحفدون لها (Hinings et al.، 1991)، فلا يُظن أنّ خدمة الصالح العام وتمثيل مصالح الملاك الغائبون أو النائمون ما يجعل المراجع الخارجي ذو قيمة في قطاع (صناعة) سوق المراجعة الخارجية، فالإبقاء على تشغيل شركة المراجعة أولوية لدى قيادات مكتب المراجعة.

7. أنموذج الشريك الواحد في قيادة ارتباط المراجعة

تتناول الأدبيات في المحاسبة والمراجعة مصطلح "المراجع"، إنّ المقصود به هو الشريك الذي يقود ارتباط المراجعة (Al-Adeem، 2015)، فهو مالك في شركة المراجعة لما يمتلكه من قدرة ومهارة في التعامل مع العملاء وقدرته على جلب عقود لشركة المراجعة، بالإضافة إلى المعرفة المتخصصة التي كوّنوها، وقدرته على

إدارة الأفراد في فريق المراجعة. إن من أهم المزايا التي يركز عليها ترقية مراجع ليكون شريكاً هي قدرته على جلب أعمال لمكتب المراجعة (Belkaoui، 1989)، فهو إذن فردٌ مهتمٌ بنجاح شركة المراجعة الذي هو مالك فيها.

إن الشريك في شركة المراجعة في قمة الهرم التنظيمي لارتباط المراجعة، يتم قيادة ارتباطات المراجعة من قبل شريك رائد وقائد (leading partner)، فيتولى إدارة الأفراد داخل الفريق لإنجاز ارتباط المراجعة مع عميل المراجعة، وهو الذي له توزيع المهام، وإليه يرجعون، وعنده تجتمع الدلائل والبراهين، وهو القادر على رؤية الصورة كاملة، حيث أن كل عضو في فريق المراجعة في الغالب محدود برؤيته لعميل المراجعة بما يراه منه، فعضو فريق المراجعة يرى أعمال وتشغيل العميل من خلال المهام الموكلة إليه، فكأنها بذلك "العدسة التي يرى من خلالها العميل" (Al-Adeem، 2023c: 107).

فللشريك الذي يقود ارتباط المراجعة سلطة تنظيم أعضاء فريق المراجعة، وجدلياً قد تحد هيكله فريق المراجعة التي يختارها ويقررهما الشريك الذي يقود فريق المراجعة من قدرة أعضاء فريق المراجعة على ما يروونه من عميل المراجعة وعملياته التشغيلية، بل أن سلطة الشريك الذي يقود ارتباط المراجعة وقدرته على التأثير على أعضاء فريق المراجعة تمتد إلى قناعة فريق المراجعة على ما يقدمه الشريك من مبررات لهم عندما يحضرون له عمليات مشبوهة أو تنم عن احتمال احتيال (Al-Adeem، 2023c).

إن قيادة ارتباط المراجعة بشريك واحد في تنفيذ ارتباطات المراجعة مصدر مخاطرة، فليديه القدرة على توجيه فريق المراجعة ومداهم بمبررات قد لا تكون حقيقية كما كان يفعل السيد جوميز، وهو شريك في شركة Grant Thornton للمراجعة، والتي كانت تسمى آنذاك Alexander Grant & Co، والذي أجاز القوائم المالية لشركة ESM Government Securities Inc بما فيها من احتيال مدة خمس سنوات (Belkaoui، 1989)، فبعد أن تم القبض عليه، أجرت مارثا برانيجان من صحيفة وول ستريت جورنال مقابلة معه في 4 مارس 1987، وعندما سُئل عما كان يقوله لمراجعي حساباته عندما استفسروا عن الأمور المتعلقة بالاحتيال، قال السيد جوميز: "لقد أعطيتهم الإجابة الزائفة التي كنت أملكها" والتي قدمها لهم في عام 1978، ولم يخطر ببالهم مطلقاً أن الأمر غير منطقي (Belaoui، 1989).

أيضاً تتجلى قوة المراجع الشريك بأحداث شركة انرون (Enron)، حيث أمر ديفيد دنكان (David Duncan)، الشريك الرئيسي لأرثر أندرسن في ارتباط إنرون أعضاء فريق المراجعة بـ "تمزيق" أو "التخلص

من "المستندات المتعلقة بارتباط المراجعة (Hays، 2002)، بينما "لم يأمره أحد في أندرسن بإتلاف مستندات محددة" (Torriero، 2002)، كما قام بإهمال نصيحة مجموعة المعايير المهنية التابعة لشركته (et al. Squires، 2002)، كانت قوة ديفيد دنكان أبعد من التشكيك من قبل الموظفين الآخرين العاملين في شركة إنرون (Al-Adeem، 2023c)، إنه وإن كان بإمكان أفراد فريق المراجعة تبليغ الجهات المهنية والرقابية في حالة أوقعهم عملهم على عمليات مشبوهة أو تنم عن احتمالية وقوع احتيال إلا أنهم لا يقومون بالتبليغ (Al-Adeem، 2023c).، فهم تحت إدارة الشريك القائد والرائد قابعون، وله منصتون، وعن رأيه غير خارجون، وبتعليماته ملتزمون.

8- خاتمة

ليس ثمة حقيقة في المحاسبة ليقرّ ويشهد المراجع الخارجي بمدى تمثيل التقارير والقوائم المالية للشركات المساهمة لها وعكسها لها، فالأرقام المحاسبية لا تعكس حقائق تجريبية (Sterling، 1988)، فما يدلل على هذا الجدل أنّ تطبيق المنهاج التجريبي في المحاسبة محل نظر (Al-Adeem، 2017b)، حيث إن تطبيقه كان من إمكانات هيمنة النخب على البحث المحاسبي (Al-Adeem، 2017b; 2019b; 2021a; 2021b; Fogarty، 2011; Fogarty and Jonas. 2010. Fogarty and Liao، 2009; Fogarty and Zimmerman، 2019; Lee، 1995، 1997; 1999، 2001; Lee، Guthrie، & Gray. 1998; Lee and Williams، 1999; Rodgers and Williams، 1996; Williams، 2001، 2003; Williams and Rodgers، 1995; see also Heck & Jensen. 2001; Tinker & Puxty 1995; Tuttle & Dillard)، وليس بالضرورة تمكين المحاسبة من خدمة المجتمع وأفراده.

ثمة من يرى أنّ المحاسبة في الشركات المساهمة والحاجة إليها تبرز وتثبت فقط بأساليب بلاغية (Nahapiet، 1988; Thompson، 1991; Young، 2003)، وكذلك الحال بالنسبة لاستقلال المراجع الخارجي الذي يُبرز أيضاً بأساليب بلاغية (Reiter & Williams، 2004)، فيجادل Brandies (1914) صفحة 56 كما تم الإحالة إليه في DeLong (1992 صفحة 212) بأنه "لا يمكن لأحد أن يخدم سيدين"، والمحاسبون الذين يطلب منهم "أن يخدموا سيدين... [لهم] مصالح معاكسة"، وهم ليسوا استثناءً من هذا الوضع غير العملي (Carey، 1946).

أبرز كارل بابور (Karl Popper) أن للمجتمع المنفتح (open society) أعداء، وليس بالضرورة أن يكون أعداؤه خارجيون، بل قد يكونوا عظماءه، فقد ركّز كارك بابور (Karl Popper) في كتابه The Open Society and Its Enemies (المجتمع المنفتح وأعداؤه) على المفكرين والعلماء الذين كان لهم بالغ الأثر في تطوير المعلوم، فيرى أنّ هؤلاء العظماء يقترفون أخطاء جسام، يضاف لما ذكره كارل بابور (Karl Popper) من ينصّبهم المجتمع حماة للعقد الاجتماعي، فقد يحصل منهم الخذلان، ومن حماة العقد الاجتماعي المراجع الخارجي، الذي قد يخرج هذا عن العقد عامداً تحقيقاً لمصلحة مغلباً إياها على مصلحة من كان معهم في عقد اجتماعي، عندما يكون أعداء المجتمع أبناؤه فليس ثمة فرصة لنموه وتحقيق رفاه لأفراده.

وفي تاراتٍ قد يرغب المراجع الخارجي الاضطلاع بدوره في العقد الاجتماعي؛ ولكنه دون المستوى المنشود أداءً بسبب طبيعة المحاسبة والقيود على الحقيقة المحاسبية والقيود على المراجعة الخارجية، وفي هذا أيضاً حدٌ لتنمية المجتمع وحدٌ لترفه أفراده.

إنّ المراجع الخارجي نتاج مجتمعه، فالعقيدة التي عليها مجتمعه يعتقدها هو، وهي مما يؤثر على قرارته، فهي ميزان الأمور، إن أي خروج عنها مما برّره ورشّده مجتمعه ممارسةً يجد طريقه في خلد المراجع طريقة يزن بها الأمور وقراراته، كما أنّ النظام الاقتصادي الذي يقيم أفراد المجتمع أمر معاشهم مؤثّر للعبة دوراً عند مفاضلة المراجع الخارجي بين الفرص (العديم، 2023أ)، فالمراجع الخارجي في حقيقته إنسان حثيث السعي تحقيقاً لمصالحه الاقتصادية (العديم، 2022)، "فإن لم توجد [فلسفة أخلاق وحزمة قيم] مع المراجع الخارجي وفي منظومة قيمه التي سيقوم عليها ممارسته المهنية (المحاسبة والمراجعة)؛ فقد يعاني من الازدواجية في المعايير (Double Standards)، أو قد ينجر في تصرفاته، أو إلى مسالك ظاهرها نفعي له، ولكن في نهايتها نهاية لمهنته" (العديم، 2022: 113)، في حين وقف آخرون على مهددات استقلال المراجع الخارجي فاقترح ما قد يعالجها (Livne، 2013)؛ فإن هذا المقال يجادل في استحالة استقلال المراجع الخارجي، الأمر الذي يشير إلى عدم فاعلية وظيفة المراجعة الخارجي للوحدات المحاسبية التي تقوم على غياب المالك عن تشغيلها والوقوف على عملياتها اليومية، لابد من إعادة النظر في نماذج الأعمال هذه وتنظيمها تنظيراً واقعياً (العديم، 2023ب، 2024؛ Al-Adeem، 2017a، 2022b).

شكر وتقدير

أشكر الأستاذة هند الجردان من جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية وطالبة الدكتوراه ببرنامج دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال مسار المحاسبة بجامعة الملك سعود والأستاذة أماني الماجد المحاضرة بقسم المحاسبة بجامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل وطالبة الدكتوراه ببرنامج دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال مسار المحاسبة بجامعة الملك سعود، على الملاحظات التي تفضلن بها وعلى تعليقاتهن على البحث، الذي كان لها الأثر في الارتقاء بالبحث؛ كما أني مدين لجامعة كيس ويسترن ريسيرف (Case Western Reserve University) لمنحي إمكانية الوصول إلى الموارد من خلال مكتبة KSL (the KSL Alumni Online Library) مما جعل إكمال هذه المقالة ممكنًا.

المراجع والمصادر

- ابن خلدون، عبد الرحمن. (تاريخ الطباعة غير معروف). المقدمة: كتاب الشعب. طبعة دار الشعب. القاهرة: جمهورية مصر العربية.
- العديم، خالد. بن رشيد. (2022). الحاجة لفهم طبيعة الإنسان وطبيعة الغش والاحتيال كنظام في محاولتنا لكشفهما: وجهة نظر محاسبية، مجلة الديوان العام للمحاسبة. 3 (1): 100-130.
- العديم، خالد بن رشيد. (2023أ). أهمية إدراك الاقتصاد لغير الاقتصاديين: المحاسبون كمثال. الاقتصاد. يونيو، صفحة 8. متاح:
https://www.researchgate.net/publication/371790533_ahmyt_adrak_alaqtsad_lghyr_alagt_sadyyn_almhasbwn_kmthal
- العديم، خالد بن رشيد. (2023ب)، التجارة والنظم الاقتصادية البشرية سياقٌ لفهم دور المحاسبة. جاري العمل عليه. جامعة الملك سعود.
- العديم، خالد بن رشيد. (2024). الجذور التاريخية والإسلامية لنظام مسك الدفاتر ذات القيد المزدوج. المجلة الأكاديمية للعلوم الاجتماعية، 2 (1): 21-52.
- القاسم، خالد عبد الله، والرئيس، إبراهيم حماد، والمزيد، أحمد عثمان، محمد، ادريس حامد، والصياح، علي عبد الله. (2009). المدخل إلى الثقافة الإسلامية. دار الوطن للنشر، المملكة العربية السعودية.

-
- Antle, R., & Nalebuff, B. (1991, January). Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research*, 29, 31-54.
 - Al-Adeem, K. (2015). Sustaining mutual and market interests in the auditor and corporate client relationship. In *Refereed Proceeding of the American Accounting Association Mid-Atlantic Region Meeting*. April 23–25, 2015. <Available at <http://aaahq.org/Portals/0/documents/misc/Mid-Atlantic%202015%20Proceedings%20up%20to%20p217.pdf> >
 - Al-Adeem, K. R. (2017a). A need for theorizing corporation: An accounting perspective. *International Journal of Accounting Research*, 5(2), 166.
 - Al-Adeem, K.R. (2017b). Role of doctoral education in shaping minds and thinking: Reflection on my doctoral education at Case Western Reserve University. *International Journal of Critical Accounting*. 9, 5-6: 494-513, doi: 10.1504/IJCA.2017.090578
 - Al-Adeem, K.R. (2017c). Contributions of gulf Cooperation Council for Accounting and Auditing Organization's (GCCAAO) attempts unifying accounting practices and standards in enriching accounting thought: Analysis and evaluation, *Accounting Thought Journal*. 21(2): 533–566.
 - Al-Adeem, K. R. (2017d). Significance of announcing auditor switch by corroborations in Saudi Arabia: Analysis of professional and legal requirements. *Accounting Thought Journal*, 21(issue 2 part 1), 223-262.
 - Al-Adeem, K. R. (2019a, March). Book review of: *Understanding Mattessich and Ijiri: A Study of Accounting Thought*. European Accounting Association, EAA Newsletter. <https://mailchi.mp/f9c88eb16bd9/eaa-newsletter-march-2019-2#Have%20you%20read>
 - Al-Adeem, K. R. (2019b). Who decides what is publishable? Empirical study on the influence of a journal's editorial board on the observed paradigm shift in US academic accounting research. *The North American Accounting Studies*, 2(1), 1-21
 - Al-Adeem, K. R. (2019c). Critique and an Extension of Nohora García's *Understanding Mattessich and Ijiri: A Study of Accounting Thought*. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 9(4): 420-438.

-
- Al-Adeem, K. R. (2020). Cultural challenges for countries implementing International Financial Reporting Standards without contributing to their creation. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 7(1), 66-86.
 - Al-Adeem, K. R. (2021a). Properly identified imaginary needs, an inaccurately proposed methodology: The case of Rochester School of Accountancy's positive accounting methodology. *Accounting and Management Information Systems* 20: 607–45.
 - Al-Adeem KR. (2021b). Empirically investigating the presence of positive accounting research as the meta-theory for accounting academics: Further evidence from Saudi Arabia. *The Journal of Accounting and Management*. 11(3), 24.
 - Al-Adeem, K. R. (2022a). Revisiting the role of accounting from ancient to contemporary times: An attempt to evaluate the role of corporate accounting. *Strategies in Accounting and Management*. 3(4):1-13.
 - Al-Adeem, K. R. (2022b). Reconceptualizing the Management–Auditor Relationship by Applying the General Partnership Contract to Challenge Independence. *Journal of Accounting, Business and Management (JABM)*, 29(1), 155-193.
 - Al-Adeem, K. R. (2023a). Accounting as a sustainable crafted technology for human exchange activities with nature: A defense of accounting continuity. *Frontiers in Environmental Science*, 11, 1165247.
 - Al-Adeem K. (2023b). Dear investors: I am good at what I am for, accounting says. *Austin Journal of Accounting, Auditing, Finance and Management*. 3(1), 1-7.
 - Al-Adeem, K. R. (2023c). The risk associated with the one-partner audit team scenario: A preliminary study. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*: 20 (1): 102-128. DOI: 10.21002/jaki.2023.06
 - Al-Adeem, K. R. (2023d). The dilemma: Push-down accounting and the conceptual framework of financial accounting: A case of contradictions between relevance and reliability. *Universal Journal of Accounting and Finance* 11 (1), 1–8. doi:10.13189/ujaf.2023.110101.
 - Al-Adeem, KR (2023e), Accounting as a sustainable crafted technology for human exchange activities with nature: A defense of accounting continuity. *Frontiers in Environmental Science*. 11:1165247. doi: 10.3389/fenvs.2023.1165247.
-

-
- Al-Adeem, K. R. (2024). The historical and Islamic roots of the double-entry bookkeeping system. *Academic Journal for Social Science*. 2(1): [Arabic].
 - Al-Adeem, K.R., & Fogarty, T.J., (2010), *Accounting theory: A neglected topic in academic accounting research*. LAP Lambert Academic Publishing AG & Co. KG.
 - Alexander, D. and Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*. 42(2): 132-164.
 - Alharbi, A. M. & Al-Adeem, K. R. (2022). A defense on accounting discretion: An empirical inquiry based on users' Awareness. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 6(3), 26-39. [http://doi.org/10.21272/fmir.6\(3\).26-39.2022](http://doi.org/10.21272/fmir.6(3).26-39.2022).
 - Al-Hazzani, M. M., & Al-Adeem, K. (2020). Do Corporations' Annual Reports Address Shareholders as Proprietors? Evidence from Saudi Arabia. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 9(2), 175-192.
 - Alhomaïd, I. (2009). *Accounting Theory*. Riyadh, Kingdom of Saudi Arabia: Al Obaikan Library.
 - Alshiban, R. F., & Al-Adeem, K. R. (2022). Empirically Investigating the Disclosure of Nonfinancial Information: A Content Study on Corporations Listed in the Saudi Capital Market. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(6), 251.
 - American Institute for Certified Public Accountants (AICPA). AS 1001: Responsibilities and Functions of the Independent Auditor. Retrieved: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS1001> < last visit 1/1/2024 >
 - Aveh, F. K., Awunyo-Vitor, D., & Afriyie, R. O. (2016). Independence, objectivity and integrity compliance by public sector internal auditors in Ghana: evidence from Ashanti Region. *International Journal of Critical Accounting*, 8(5-6), pp.444-462.
 - Bame-Aldred, C. W., & Kida, T. (2007). A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations & Society*, 32(6), 497-511.
 - Bayou, M. E., Reinstein, A., & Williams, P. F. (2011). To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), 109-124.

-
- Bazerman, M.H., Morgan, K., & Loewenstein, G.F. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*, 38 (4), pp. 89-94.
 - Bazerman, M.H., Loewenstein, G, & Moore, D.A. (2002). Why good accountants do bad audits. *Harvard Business Review*. Retrieved on 27 June 2023 from: <https://hbr.org/2002/11/why-good-accountants-do-bad-audits>.
 - Bazerman, M. H. & Moore, D. A. (2011). Is it time for auditor independence yet? *Accounting, Organizations and Society*, 36, (4-5), pp.310-312.
 - Beaver, W. (2002). Review of the book *Accounting Theory: An Information Content Perspective* by John A. Christensen & Joel S. Demski, *European Accounting Review*. 11 (3), 631–633.
 - Belkaoui, A. (1989). *The Coming Crisis in Accounting*, Westport, Connecticut: Quorum Books.
 - Belkaoui, A. (1995). *The Cultural Shaping of Accounting*. Quorum Books, USA.
 - Belkaoui, A. R. (2017). *The New Context of the Accounting Profession*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3037598> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3037598>.
 - Belkaoui, A.R. (2004). *Accounting Theory* (5th ed.), London: Thomson Learning.
 - Benston, G. J. Bromwich, and Wagenhofer, A. (2006). Principles- versus rules-based accounting standards: The FASB's standard setting strategy. *Abacus*. 42(2):165-188.
 - Berle, A. A. and Means, G. C. (1932). *The Modern Corporation and Private Property*. New York: Macmillan.
 - Brearey, C. H., & Al-Adeem, K. R. (2019). Thinking beyond the black box: Sterling shows accountants the way toward relevance. *Journal of Finance and Accountancy*, 26, 1-20.
 - Berton, L. (1985, January 28). Investors call CPAs to account. *The Wall Street Journal* (Eastern edition), p. 1
 - Brehmer, Thomas. (2013). Sarbanes-Oxley Fails on Auditor Independence. *Accounting Today*. 01/01/2013. Retrieved on 6 November, 2020 from: https://www.researchgate.net/publication/327835966_An_Analysis_of_the_Relationship_between_Audit_Fees_and_Non-audit_Fees_thlyl_allaqt_byn_atab_almrajt_watab_alkhdmat_alastsharyt_alakhry.
 - Briloff, A. J. (1966). Old myths and new realities in accountancy. *The Accounting Review*, 41(3), 484-495.
-

-
- Briloff, A. J. (1981). *The Truth About Corporate Accounting*. Harpercollins Chatfield, M. (1977). *A History of Accounting Thought* (Revised ed.), R.E. Krieger Pub. Co, Huntington, New York, USA.
 - Chambers, R. J. and Wolnizer, P. W. (1991). A true and fair view of position and results: the historical background. *Accounting Business and Financial History*. 1 (2): 197-213.
 - Chabrak, N. (2013). The shareholder value mythology and the market. *Law Finance Markets Rev.* 2014; 8: 27-38.50.,
 - Chhaochharia, V., Otto, C. A., & Vig, V. (2011). The Unintended Effects of the Sarbanes—Oxley Act. *Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE)/Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, March. 149-164.
 - Coetsee, D. (2010). The role of accounting theory in the development of accounting principles. *Meditari Accountancy Research*. 8(1), 1-16.
 - Conway, R. A. (2020). *The Truth about Public Accounting: Understanding and Managing the Risks the Auditors Bring to the Audit*. Independently published.
 - Cowan, T. K. (1965). Are truth and fairness generally acceptable? *The Accounting Review*, 40(4), 788.
 - Craig, Jr., J.L. and Morris, T.W. (2000). What it Will Mean to be a CPA. *The CPA Journal*, August, 34-41.
 - Davis, G, F. (2009). *Managed by The Markets: How Finance Re-Shaped America*. Oxford: Oxford University Press.
 - DeFond, M. L., Wong, T. J. and Li, S. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*. 28: 269-305.
 - DeFond, M. L., & Francis, J. R. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 supplement, 5-30.
 - Devine, C. T. (1999). Carl Thomas Devine: *Essays in Accounting Theory: A capstone*. Harvey Hendrickson (Eds.). New York, N. Y.: Garland Publishing Inc.
 - DeZoort, F. T., & Taylor, M. H. (2015). Commentary- public interest view of auditor independence: Moving toward auditor reliability when considering and promoting audit quality. *Accounting and the Public Interest*, 15(1), pp.53-63.
-

-
- DeZoort, F. T., Holt, T., & Taylor, M. H. (2012). A test of the auditor reliability framework using lenders' judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 37(8), pp.519-533.
 - Elkhachen, EM & Ntim, CG (2018). Accounting and Philosophy: The Construction of Social Reality Framework. *Journal of Accounting and Taxation*, 10(3), 29-36,
 - Fogarty, T. J. (2010, August). Advertising and the death of accounting professionalism at the turnoff the 21st. Fifteenth Ethics and Professionalism Conference, San Francisco,
 - Fogarty, T. J. 2011. The social construction of research advice: The American Accounting Association plays Miss Lonelyhearts. *Accounting and the Public Interest* 11 (1): 32–51.
 - Fogarty, T. & G. Jonas. 2010. The hand that rocks the cradle: Disciplinary socialization at the American Accounting Association's Doctoral Consortium. *Critical Perspectives on Accounting* 21 (4): 303–317.
 - Fogarty, T. J., & G. A. Jonas. 2013. Author characteristics for major accounting journals: Differences among similarities 1989–2009. *Issues in Accounting Education* 28 (4), 731–757.
 - Fogarty, T. J. & C. Liao. 2009 Blessed are the gatekeepers: A longitudinal study of the editorial boards of *The Accounting Review*. *Issues in Accounting Education* 24 (3): 299–318.
 - Fogarty, T. J. & Zimmerman, A. (2019). Few are called, fewer are chosen: Elite reproduction in US academic accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 60, 1-17.
 - Gaffikin, M.J.R. (1987). The methodology of early accounting theorists. *Abacus*. vol. 23. no. 1: 17–29.
 - Gambling, T. (1974). *Societal Accounting*. Crows Nest, Australia: Allen and Unwin.
 - García, N. (2017), *Understanding Mattessich and Ijiri: A study of Accounting Thought*. Emerald Publishing.
 - Carey, J. L. (1946). *Professional Ethics of Public Accounting*. New York, N. Y. American Institute of Accountants
 - Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations & Society*, 35(6), 579-595.

-
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, S. (2001). Evidence About auditor–client management negotiation concerning client’s financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535-563.
 - Green, D. A. (2008). Whither and whether auditor independence. *Gonzaga Law Review*, 44 (3), pp. 365-410.
 - Hays, K. (2002). Jurors Hear Andersen Shredding Extolled. *Knight Ridder Tribune Business News*. Washington: May 21, 1.
 - Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13 (4), 365-383.
 - Heck, J., and B. Jensen. 2007. An analysis of the evolution of research contributions by The Accounting Review, 1926–005. *Accounting Historians Journal* 34 (2): 109–142.
 - Hines, R. D. (1988). Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251-261.
 - Hines, R. D. (1991). The FASB's conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 313-331.
 - Hinings, C.R., Brown, J.L. and Greenwood, R. (1991). Changes in an Autonomous Professional Organization. *Journal of Management Studies*, 28, (4), 375-393.
 - Horngren, C.T. (1981). Uses and limitations of a conceptual framework, *Journal of Accountancy*. 151(4), 86.
 - Houghton, K. A. (1987). True and fair view: An empirical study of connotative meaning. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2), 143-152.
 - Ijiri, Y. (1967). *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral*. Prentic-Hall Inc, Englewood, NJ.
 - International Accounting Standards Board (IASB). (2008) International accounting standard 23 “borrowing costs.” <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS23.pdf> (Last Accessed 1/12/2019; permission is required)
 - International Accounting Standards Board (IASB). (2013) International accounting standard IAS 1 (presentation of financial statements).
-

<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf> (last Accessed 1/12/2019; permission is required)

- Kelley, A. C. (1951). Can corporate incomes be scientifically ascertained? *The Accounting Review*, 26(3), 289–298
- King, T.A. (2006). *More Than A Numbers Game: A Brief History of Accounting*, John Wiley & Sons.
- Kirk, N. (2006). Perceptions of the true and fair view concept: An empirical investigation. *Abacus*, 42(2), 205-235.
- Kleinman, G., & Palmon, D. (2000). A negotiation-oriented model of auditor-client relationships. *Group Decision & Negotiation*, 9(1), 17-45
- Kleinman, G., & Palmon, D. (2001). *Understanding Auditor-Client Relationships: A Multi-Faceted Analysis*. Princeton: NJ: Markus Wiener Publishers.
- Kleinman, G., Anandarajan, A., & Palmon, D. (2012). Who's to judge: Understanding issues of auditor independence versus judicial independence. *Accounting, Economics and Law: A Convivium*. 2(1), 1-50.
- Lee, T. (1995). Shaping the US academic accounting research profession: The American Accounting Association and the social construction of a professional elite. *Critical Perspectives on Accounting* 6 (3): 241–261.
- Lee, P., J. Guthrie, and R. Gray. (1998). Accounting and management research: Passwords from the gatekeepers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 11 (4): 371–406.
- Lee, T. (1997). The editorial gatekeepers of the accounting academy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 10 (1): 11–30.
- Lee, T. (1999). Anatomy of a professional elite: the executive committee of the American Accounting Association 1916–1996. *Critical Perspectives on Accounting* 10 (2): 247–264.
- Lee, T. A. (2001). Sustaining a habitus. In *Advances in Accountability: Regulation, Research, Gender and Justice*, 8: 177-194.
- Lee, T. A. (2006a). The FASB and accounting for economic reality. *Accounting and the Public Interest*, 6(1), 1-21.

-
- Lee, T. A. (2006b). Reply to Contemporary—Cunning Plans, Spinners, and Ideologues: Blackadder and Baldrick Try Accounting for Economic Reality. *Accounting and the Public Interest*, 6(1), 45-50.
 - Lee, T.A. (2009a). Financial accounting theory. In J.R. Edwards, & S.P. Walker (Eds.), *The Routledge Companion to Accounting Theory*. (pp. 139–161). Routledge Taylor & Francis Group.
 - Lee, T. A. (2009b). The ontology and epistemology of social reality in accounting according to Mattessich. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 65-72.
 - Lee, T., and P. Williams. (1999). Accounting from the inside: Legitimizing the accounting academic elite. *Critical Perspectives on Accounting* 10 (6): 867–895.
 - Livne, Gilad. (2013). Threats to auditor independence and possible remedies. *Q-Finance*: pp.1-13.
 - Loewenstein, G., Moore, D.A, & Bazerman, M.H. (2002). Enron failures show U.S. auditing system is in dire need of big change. *Pittsburgh Post-Gazette*, January 15, p. 11–C.
 - Macintosh, N. B. (2006). COMMENTARY—Accounting—Truth, Lies, or “Bullshit”? A Philosophical Investigation. *Accounting and the public Interest*, 6(1), 22-36.
 - Macintosh, N. B. (2006). Commentary: The FASB and accounting for economic reality: Accounting—Truth, Lies, or “Bullshit”: A philosophical investigation. *Accounting and the Public Interest*, 6(2006), 22-36.
 - Macintosh, N. B., T. Shearer, D. B. Thornton, and M. Welker. (2000). Accounting as simulacrum and hyperreality: Perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society* 25(1): 13– 50
 - MacNeal, K. (1939). *Truth in Accounting*. University of Pennsylvania Press.
 - Mano, R. M., Mouritsen, M. and Pace, R. (2006). “Principles -based accounting.” *The CPA Journal*. Feb. 76 (2): 60-63.
 - Mattessich, R. V. (2009). FASB and social reality—An alternate realist view. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 39-64.
 - Mattessich, R. (2013). *Reality and Accounting: Ontological Explorations in the Economic and Social Sciences*. /new. Routledge., York, NY.
-

-
- Mautz, R. K. (1988). Public accounting: which kind of professionalism. *Accounting Horizons*. Sep 2 (3), 121.
 - Mautz, R. K., & Sharaf, H. (1961/2006). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
 - McKenna, F. (2013). Five auditor independence issues PCAOB SAG not yet addressed. Re: The Auditors. 28 June 2023 Retrieved from: <http://retheauditors.com/2013/11/11/five-auditor-independence-issues-pcaob-sag-not-yet-addressing/>.
 - McKernan, J. F., & Kosmala, K. (2007). Doing the truth: religion–deconstruction–justice, and accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.20 (5), 729-746.
 - Menon, K. & Williams, D. (2001). Long-term Trends in Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20, (1), 115.
 - Mouck, T. (2004). Institutional reality, financial reporting and the rules of the game. *Accounting, Organizations and Society*, 29(5-6), 525-541.
 - Murnighan, J. K., & Bazerman, M. H. (1990). A perspective on negotiation research in accounting and auditing. *The Accounting Review*, 65(3), pp.642-657.
 - Nahapiet, J. (1988). The rhetoric and reality of an accounting change: A study of resource allocation. *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), 333-358.
 - Nelson, M.W., Elliott, J.A. & Tarpley, R.L. (2002). Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earning Management Decisions. *The Accounting Review*, 77, supplement, 175-202.
 - Nouri, H., & Lombardi, D. (2009). Auditors' independence: An analysis of Montgomery's auditing textbooks in the 20th century. *Accounting Historians Journal*, 36(1), pp. 81-112.
 - Nurnberg, H. (2015). Changing perceptions of US standard setters concerning the basic objectives of corporate financial reporting. *Accounting Historians Journal*. 42(1و) 61-83.
 - O'Connor, S. M., (2002), The inevitability of Enron and the impossibility of 'auditor independence' under the current audit system (March 1). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=303181>
 - O'neil, C. (2017). *Weapons of Math Destruction: How Big Data Increases Inequality and Threatens Democracy*. Crown.

-
- Parker, R. H., Wolnizer, P. W., & Nobes, C. (Eds.). (1996). *Readings in True and Fair*. Taylor & Francis.
 - Popper, K. R. (2020). *The Open Society and Its Enemies* (Vol. 115). Princeton University Press.
 - Previts, G.J. (1992). Financial Reporting in an Investor Fund Economy: Regulation and Report to Portfolio Investors. *Research in Accounting Regulation*, 6, 201-210.
 - Reiter, S. A., & Williams, P. F. (2004). The philosophy and rhetoric of auditor independence concepts. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), pp. 355-376.
 - Ronen, J. (2006). A proposed corporate governance reform: Financial statements insurance. *Journal of Engineering and Technology Management*, 23(1-2), pp.130-146.
 - Ronen, J. (2010). Corporate audits and how to fix them. *Journal of Economic Perspectives*, 24(2), pp.189-210.
 - Ronen, J., & Sagat, K. A. (2007). The public auditor as an explicit insurer of client restatements: A proposal to promote market efficiency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(3), pp.511-526.
 - Rudkin, K. (2007). Accounting as myth maker. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 1(2), 13.
 - Sanchez, M. H, Agoglis, C. P. and Hatfield, R. C. (2007). The effect of auditors' use of reciprocity-based strategy on auditor –client negotiations. *The Accounting Review*. 83(1): 241263.
 - Sahnoun, M. H., & Zarai, M. A. (2011). Auditor-auditee negotiation: Effects of auditor independence and expertise in Tunisian context. *International Journal of Critical Accounting*, 3(1), 91-106.
 - Shockley, R.A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *The Accounting Review*, LVI, (4), pp.785-800.
 - Sikka, P., & Stittle, J. (2019). Debunking the myth of shareholder ownership of companies: Some implications for corporate governance and financial reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 63, 1-14.
 - Squires, S. E., Smith, C. J., McDougall, L and Yeack, W. R. (2003). *Inside Arthur Anderson: Shifting Values, Unexpected Consequences*. New York, NY: Prentice Hall, Financial Times.
-

-
- Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA). (1977). American Accounting Association Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. Sarasota, FL: American Accounting Association.
 - Sterling, R. R. (1988). Confessions of a failed empiricist. *Advances in Accounting*, 6(1), 3-35.
 - Taylor, M. H., DeZoort, F. T., Munn, E., & Thomas, M. W. (2003). A proposed framework emphasizing auditor reliability over auditor independence. *Accounting Horizons*, 17(3), pp.257-266.
 - Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, 27(3), 272-285.
 - Torriero, E.A. 2002b. Former lead partner testifies to close ties between Andersen, Enron. *Knight Ridder Tribune Business News*. Washington: May (14), 1.
 - The CPA Managing Partner Report. (2004). Expect to Pay More to Recruit, Retain, March. 20, (3):5-7
 - Thompson, G. (1991). Is accounting rhetorical? *Methodology*, Luca Pacioli and printing. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5-6), 572-599.
 - Tinker, T. (1985) *Paper Prophets: A Social Critique of Accounting*, Praeger Pub Text, Santa Barbara, CA.
 - Tinker, A.M., Merino, B.D., & Neimark, M.D. (1982). The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7, (2), pp.167-200.
 - Tinker, T., and T. Puxty. 1995. *Policing Accounting Knowledge: The Market for Excuses Affair*, Markus Weiner Publishers, Princeton, NY.
 - Tinker, A., & Sy, A. (2017). Politicisation of the professions. *International Journal of Economics and Accounting*, 8(1), pp.61-66.
 - Turnbull, S. (2006). How can auditors lie about being independent? *Keeping Good Companies*, 58(10), p. 584.
 - Tuttle, B., and J. Dillard. 2007. Beyond competition: Institutional isomorphism in the U.S. accounting research. *Accounting Horizons* 21 (4): 387–409.

-
- Vakkur, N. V., McAfee, R. P., & Kipperman, F. (2010). The unintended effects of the Sarbanes–Oxley Act of 2002. *Research in Accounting Regulation*, 22 (1), 18-28.
 - Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations & Society*, 34(2), 222-243.
 - Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1979). The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses. *The Accounting Review*, 54 (2), 273-305.
 - Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Printice-Hall.
 - West, B.P. (2003). *Professionalism and Accounting Rules*. New York, NY: Routledge.
 - Windmüller, R. (2000). The auditor market and auditor independence. *European Accounting Review*, 9(4), 639-642.
 - White, G. I., Sondhi, A.A. & Fried, D. (2003) *The Analysis and the Use of Financial Statements* (3rd edition), Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.
 - Williams, P. F. (2001). Who gets to speak and what must they say? A commentary on the Briloff affair. *Critical Perspectives on Accounting* 12 (2): 213–219.
 - Williams, S. J. (2003). Assets in accounting: reality lost. *Accounting Historians Journal*, 30(2), 133-174.
 - Williams, P. F. (2006). COMMENTARY—Accounting for Economic Reality: Whose Reality, Which Justice? *Accounting and the public interest*, 6(1), 37-44.
 - Williams, P. F. (2017). Jumping on the wrong bus: Reflections on a long, strange journey. *Critical Perspectives on Accounting*, 49, 76-85.
 - Williams, P.F. & Ravenscroft, S.P. (2015). Rethinking decision usefulness. *Contemporary Accounting Research*. 32 (2), 763-788.
 - Xu, Y., & Wang, K. J. (2004, August). Whither the public accounting as a profession: Auditor independence and non-audit services. Paper presented at the 10th World Congress and the AAA annual meeting both in August.
 - Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society*. 31(6), 579-600.