

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: المحاسبة والتدقيق

## مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطيني (دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة)

رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة

تحت إشراف  
أ.د. أحمد الطويل

إعداد الطالب  
عماد محمد الباز

### لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د. مصطفى بلمقدم
مشرفاً	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د. أحمد الطويل
ممتحناً	جامعة تلمسان	أستاذ محاضر	د. عبد اللطيف كرزابي
ممتحناً	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر	د. إلياس صالح
ممتحناً	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر	د. رفيق باشوندة
ممتحناً	جامعة مستغانم	أستاذة محاضرة	د. فاطمة الزهراء زرواط

السنة الجامعية 2011 - 2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَاللَّهُ أَخْرَجَكُمْ مِنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ  
شَيْئاً وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ  
لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ"

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمِ

قرآن كريم، سورة النحل، الآية 78

# إهداء

إلى

روح والدي وروح والدي رحمهما الله

إخوتي وأخواتي الأعزاء

زوجتي وأبنائي الأحباء

رفاق الدرب وزملاء العمل

أعزائي وأحبائي جميعاً

حباً.....وتقديرًا.....ووفاءً

إليهم جميعاً أهدي هذا العمل

الباحث

# شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أما بعد....

أتقدم بالشكر والتقدير والامتنان إلى كل من أسهم في انجاز هذا العمل سواء بالعون أو التوجيه، وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور/ أحمد الطويل الذي تفضل بالإشراف على هذه الدراسة والذي لم يدخر جهداً إلا وقدمه لي، فله مني جزيل الشكر والتقدير، كذلك الشكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم وقبولهم مناقشة هذه الدراسة وإبرازها بشكلها العلمي المناسب.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير لجامعة الأزهر بغزة، وأخص بالذكر كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية التي انتمي إليها، كما أنه من باب الوفاء والعرفان بالجميل أتقدم بوافر الشكر والتقدير لجامعة أبو بكر بلقايد، وأخص بالذكر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير التي منحتني فرصة إكمال دراستي العليا لنيل درجة الدكتوراه.

وفي الختام أتقدم بالشكر والتقدير للجزائر حكومةً وشعباً على كرم استضافتها لي طوال فترة دراستي وإقامتي فيها، فحماها الله من كل مكروه.

إلى هؤلاء جميعاً أجد نفسي مديناً بالشكر والعرفان والتقدير لأنهم لم يألوا جهداً في سبيل إفادتي ومساعدتي في إعداد هذه الدراسة، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

الباحث

# الفهرس

الموضوع	الصفحة
آية.....	أ
إهداء.....	ب
شكر وتقدير.....	ج
الفهرس.....	د
قائمة الجداول.....	ح
قائمة الأشكال.....	ي

## مدخل الدراسة

مقدمة.....	2
إشكالية الدراسة.....	5
أهداف الدراسة.....	7
أهمية الدراسة.....	8
فروض الدراسة.....	9
منهج الدراسة.....	10
حدود ونطاق الدراسة.....	10
خطة الدراسة.....	11
متغيرات الدراسة.....	12

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لاستقلال المراجع الخارجي

### والدراسات السابقة

مقدمة.....	14
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لاستقلال المراجع الخارجي.....	16
1-1 نشأة الاستقلال وتطور مفهومه.....	16
1-1-1 دور الشركات المساهمة في نشأة الاستقلال وتزايد أهميته.....	17
1-1-2 دور الهيئات والمنظمات المهنية في تطور الاستقلال وإرساء قواعده.....	19
2-1 استقلال المراجع في ضوء قواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة.....	22
1-2-1 أهمية وجود دليل لأداب وسلوك مهنة المراجعة.....	22
2-2-1 استقلال المراجع في ضوء قواعد السلوك المهني الأمريكية.....	24
3-2-1 استقلال المراجع في ضوء قواعد السلوك المهني الدولية.....	28
3-1 المفاهيم الأساسية لاستقلال المراجع الخارجي.....	31

31	1-3-1 طبيعة استقلال المراجع الخارجي.....
32	2-3-1 الافتراضات التي يقوم عليها معيار الاستقلال.....
33	3-3-1 مفهوم استقلال المراجع الخارجي.....
35	4-3-1 عناصر استقلال المراجع الخارجي.....
38	5-3-1 أبعاد استقلال المراجع الخارجي.....
40	6-3-1 المقومات الذاتية لاستقلال المراجع الخارجي.....
42	4-1 أهمية استقلال المراجع الخارجي.....
43	1-4-1 تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية.....
45	2-4-1 زيادة جودة خدمات المراجعة.....
46	3-4-1 رفع كفاءة أسواق رأس المال.....
47	4-4-1 المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.....
49	<b>المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....</b>
49	1-2 دراسات سابقة . عينة الدراسة "مراجعو الحسابات".....
56	2-2 دراسات سابقة . عينة الدراسة "مستخدمو القوائم المالية".....
63	3-2 دراسات سابقة . عينة الدراسة "المراجعون ومستخدمو القوائم المالية".....
69	4-2 دراسات سابقة . لا توجد عينة للدراسة . "دراسات نظرية".....
77	5-2 التعقيب على الدراسات السابقة.....
82	.....خلاصة

## الفصل الثاني: المخاطر التي تهدد استقلال المراجع الخارجي

### وتوازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة

84	.....مقدمة
86	<b>المبحث الأول: المخاطر التي تهدد استقلال المراجع الخارجي.....</b>
86	1-1 تعارض المصالح في بيئة المراجعة.....
91	2-1 العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي.....
92	1-2-1 تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.....
104	2-2-1 طول فترة الارتباط مع عملاء المراجعة.....
108	3-2-1 طريقة تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده.....
115	4-2-1 المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع مع عملاء المراجعة.....
121	5-2-1 درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة.....
124	6-2-1 حجم مكتب المراجعة وشهرته.....
127	7-2-1 المركز المالي للشركة محل المراجعة.....

129	المبحث الثاني: توازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة.....
129	1-2 العوامل المؤثرة في توازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة.....
136	2-2 سبل زيادة قوة المراجع وتعزيز استقلاله.....
136	1-2-2 الاتجاه الأول: التقليل من قوة الشركة في مواجهة المراجع.....
136	1-1-2-2 تشكيل لجان مراجعة.....
142	2-1-2-2 تعيين المراجع لمدة طويلة نسبياً.....
142	3-1-2-2 تعيين المراجع بواسطة جهة خارجية.....
143	2-2-2 الاتجاه الثاني: زيادة قوة المراجع في مواجهة إدارة الشركة.....
143	1-2-2-2 إصدار معايير محاسبية واضحة ومحددة لإعداد التقارير المالية.....
145	2-2-2-2 زيادة المسؤولية القانونية للمراجع.....
146	3-2-2-2 تفعيل دور التنظيم الذاتي للمهنة.....
149	خلاصة.....

### الفصل الثالث: واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين

#### وإجراءات الدراسة الميدانية

152	مقدمة.....
153	المبحث الأول: واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين.....
153	1-1 نشأة المهنة وتطورها في فلسطين.....
155	2-1 تنظيم ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين.....
155	1-2-1 قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004م.....
157	2-2-1 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.....
159	3-2-1 جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.....
161	4-2-1 مجلس مهنة تدقيق الحسابات.....
161	3-1 أثر الوضع السياسي والاقتصادي على واقع المهنة في فلسطين.....
163	4-1 الصعوبات التي تواجه المهنة في فلسطين.....
167	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية.....
167	1-2 منهج الدراسة.....
167	2-2 مجتمع الدراسة.....
168	3-2 أداة جمع البيانات.....
170	4-2 خصائص مجتمع الدراسة.....
174	5-2 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.....
174	6-2 صدق وثبات أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء).....

175	2-6-1 صدق أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء).....
190	2-6-2 ثبات أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء).....
193	..... خلاصة
<b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها</b>	
196	..... مقدمة
197	..... <b>المبحث الأول: مناقشة واختبار الفرض الأول للدراسة</b>
197	..... 1-1 صياغة الفرض الأول للدراسة
198	..... 2-1 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف . سمرنوف 1-Sample K -S).....
199	..... 3-1 تحليل فقرات محاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء واختبار الفرض الأول للدراسة.....
225	..... <b>المبحث الثاني: مناقشة واختبار الفرض الثاني للدراسة</b>
225	..... 1-2 صياغة الفرض الثاني للدراسة.....
225	..... 2-2 تحليل فقرات محاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء واختبار الفرض الثاني للدراسة.....
243	..... 3-2 تحليل فقرات سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني.....
246	..... خلاصة
247	..... <b>خاتمة الدراسة</b>
248	..... أولاً: نتائج الدراسة.....
257	..... ثانياً: مقترحات الدراسة.....
260	..... ثالثاً: مجالات البحث المقترحة.....
262	..... <b>قائمة المراجع</b>
263	..... أولاً: المراجع العربية.....
272	..... ثانياً: المراجع الأجنبية.....
279	..... <b>الملاحق</b>
280	..... ملحق رقم (1) أسماء مكاتب المراجعة المسجلة لدى جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية بغزة.....
281	..... ملحق رقم (2) أسماء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة.....
282	..... ملحق رقم (3) أسماء البنوك التجارية العاملة في قطاع غزة.....
283	..... ملحق رقم (4) قائمة الاستقصاء.....
295	..... ملحق رقم (5) أسماء المراجعين المسجلين لدى جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية بغزة.....
296	..... ملحق رقم (6) أسماء مكاتب المراجعة المشاركة في الدراسة الميدانية.....
297	..... ملحق رقم (7) أسماء السادة المُحكّمين لقائمة الاستقصاء.....
298	..... <b>ملخص الدراسة</b>

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
78	ملخص الدراسات السابقة	(1-1)
93	الأتعاب المهنية وغيرالمهنية لمنشآت المراجعة الخمس الكبرى المحصلة من شركات محددة	(1-2)
170	توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي	(1-3)
171	توزيع المشاركين حسب التخصص العلمي	(2-3)
172	توزيع المشاركين حسب الشهادة المهنية	(3-3)
172	توزيع المشاركين حسب المسمى الوظيفي	(4-3)
173	توزيع المشاركين حسب الخبرة العملية	(5-3)
176	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته	(6-3)
177	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته	(7-3)
177	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته	(8-3)
178	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع) والدرجة الكلية لفقراته	(9-3)
179	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس/أ (أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته	(10-3)
180	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس/ب (متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة) والدرجة الكلية لفقراته	(11-3)
180	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس (أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع) والدرجة الكلية لفقراته	(12-3)
182	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السابع (أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته	(13-3)
183	الصدق البنائي لمحاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء	(14-3)
184	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته	(15-3)

185	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته	(16-3)
185	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث/ب (الجهة المؤثرة في تعيين المراجع الفلسطيني) والدرجة الكلية لفقراته	(17-3)
186	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث/ج (أسباب سيطرة مجلس الإدارة على قرار تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده) والدرجة الكلية لفقراته	(18-3)
187	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس (المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية) والدرجة الكلية لفقراته	(19-3)
188	الصدق البنائي لمحاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء	(20-3)
189	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني والدرجة الكلية لفقراته	(21-3)
190	معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية لمحاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء	(22-3)
191	معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية لمحاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء	(23-3)
192	معاملات الثبات بطريقة ألفاكرونباخ لمحاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء	(24-3)
192	معاملات الثبات بطريقة ألفاكرونباخ لمحاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء	(25-3)
198	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)	(1-4)
201	المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الأول (أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله)	(2-4)
204	المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني (أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله)	(3-4)
205	المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث (أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده على استقلاله)	(4-4)
209	النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع)	(5-4)
211	النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة للفقرات (8) و(9) و(10) من المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع)	(6-4)
214	النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الخامس (أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله)	(7-4)
217	النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لمتوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة	(8-4)

220	النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور السادس (أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع)	(9-4)
223	المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور السابع (أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله)	(10-4)
227	النسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الأول (المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة)	(11-4)
228	النسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الثاني (العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة)	(12-4)
230	الجهة المسؤولة عن تعيين مراجع الحسابات في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية	(13-4)
231	الجهة المؤثرة في قرارات تعيين مراجع الحسابات الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده	(14-4)
233	أسباب سيطرة الإدارة على قرارات تعيين وتحديد أتعاب واستبعاد مراجع الحسابات الفلسطيني	(15-4)
234	توزيع مجتمع الدراسة حسب أداء الخدمات الاستشاري لعملاء المراجعة	(16-4)
235	نوع الخدمات الاستشارية المقدمة لعملاء المراجعة	(17-4)
237	متوسط عدد السنوات التي يقضيها مكتب المراجعة في مراجعة حسابات نفس الشركة	(18-4)
239	الأسباب المحتملة لتغير المراجع الفلسطيني	(19-4)
240	درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية	(20-4)
242	الآثار السلبية للمنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية	(21-4)
245	المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات محور سبل تعزيز استقلال المراجع الفلسطيني	(22-4)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	متغيرات الدراسة	(1)
90	تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة في بيئة المراجعة	(1-2)
130	النموذج السلوكي لاستقلال المراجع	(2-2)
133	توازن القوى بين المراجع والشركة وفقاً للعرض والطلب على خدمة المراجعة	(3-2)
148	سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي	(4-2)

# مدخل الدراسة

## مقدمة

لقد أصبح للمراجعة الخارجية (الحيادية)<sup>1</sup> دوراً هاماً وأساسياً في الحياة الاقتصادية بسبب ما يضيفه تقرير المراجع الخارجي من ثقة في المعلومات المحاسبية (القوائم المالية) للوحدات الاقتصادية، وإشاعة جو الثقة في أسواق رأس المال، فالمراجع يقوم باختبارات المراجعة المختلفة لتكوين رأي محايد ومستقل عن القوائم المالية التي تقدمها الوحدات الاقتصادية، ونظراً لأن الأطراف الخارجية من مستثمرين ودائنين وغيرهم يعتمدون على هذه القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة، ونظراً لما تتصف به العمليات المالية الحديثة من تعقيدات، فإن هذه الأطراف تحتاج إلى خدمات المراجع الخارجي للاطمئنان على صحة وجودة المعلومات التي يقدمه النظام المحاسبي (الصحن وأبو زيد، 1991).

وحتى يقوم مراجع الحسابات الخارجي<sup>2</sup> بدوره بطريقة فعالة بحيث ينال ثقة المستخدمين لتقريره، عليه أن يتصف بمجموعة من الصفات الشخصية أهمها أن يكون مستقلاً في كافة النواحي المتعلقة بعملية المراجعة، فقد أكدت معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)<sup>3</sup> على أهمية استقلال المراجع الخارجي، حيث أشار المعيار الثاني من معايير العمل الميداني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)<sup>4</sup> إلى ضرورة أن يكون المراجع مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بعملية المراجعة (AICPA, 1973)، كذلك أشارت أغلب قواعد آداب وسلوكيات المهنة في العديد من دول العالم إلى أهمية استقلال المراجع الخارجي وحياده أثناء قيامه بعملية المراجعة، وأكدت على ضرورة أن يكون المراجع مستقلاً في الحقيقة (الاستقلال الذهني) وفي المظهر - أي شكلاً ومضموناً - وهذا يعني أنه لا يكفي أن يكون المراجع مستقلاً بينه وبين نفسه فقط، ولكن المهم أن يعتبره الغير كذلك، لذلك ينبغي على المراجع تجنب أية مواقف أو علاقات مع العملاء يمكن أن تسبب شكاً في نظرة الأطراف الخارجية في استقلاله (الهادي، 2003 ؛ سويلم، 2002 ؛ الحسني، 1999).

<sup>1</sup> يشير لفظ المراجعة في هذه الدراسة إلى مراجعة الحسابات الخارجية (المراجعة الحيادية)، كما يشير لفظ المراجع إلى مراجع الحسابات الخارجي، ومن ثم فإن المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي يخرجان عن نطاق هذه الدراسة.

<sup>2</sup> مراجع الحسابات الخارجي هو شخص مؤهل تأهيلاً علمياً وعملياً لممارسة مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص به، تتعاقد معه الشركات والمنشآت المختلفة لتدقيق حساباتها بهدف إبداء راية الفني المحاييد في قوائمها المالية، وبذلك فهو يختلف عن مدقق الحسابات الداخلي الذي يعمل موظفاً داخل الشركة أو المنشأة محل المراجعة ويتقاضى راتباً من إدارتها.

<sup>3</sup> Generally Accepted Auditing Standards

<sup>4</sup> American Institute of Certified Public Accountants

وعليه يمكن القول بأن استقلال المراجع الخارجي وحياده يمثل العمود الفقري لعملية المراجعة والدعامة الأساسية للمهنة والطريق إلى رفعتها وتطورها (الحسني، 1999)، وأن الثقة التي توليها الأطراف الخارجية في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية تنبع في الأساس من ثقتهم في استقلال المراجع الخارجي، ومتى تعرض استقلال المراجع للشك، اهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه، وأصبح من غير الممكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتعرضت الحالة الاقتصادية للاضطراب (طلبة، 1996).

ولقد أثار استقلال المراجع الخارجي وحياده كثيراً من الجدل والنقاش بين المحاسبين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهومه، ونتيجةً لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع، وكذلك لكثرة وتشابك المتغيرات والعوامل التي تؤثر على استقلال وحياد المراجع من جهة أخرى، ونتيجة لذلك فقد تعددت وتتنوعت التعريفات التي حاولت الإحاطة بمفهوم الاستقلال ولكنها جميعاً تتمحور حول ارتباط مفهومه بالنزاهة والأمانة والصفات الأخلاقية الحميدة للمراجع، وارتباطه أيضاً بالموضوعية وعدم التحيز أثناء تأدية عملية المراجعة، وكذلك تحرر المراجع من رقابة أو سيطرة أية جهة سواء داخل الشركة أو خارجها، ومقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن يتعرض إليها من قبل الإدارة بهدف التأثير على أحكامه، بالإضافة إلى ضرورة تفادي المراجع لأية علاقات من شأنها أن تظهره أمام الغير بأن له مصلحة شخصية في الشركة محل المراجعة.

ويقدم مراجع الحسابات رأيه في صورة تقرير يوضح فيه طبيعة ومدى الفحص الذي قام به، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي ونتيجة أعمال الشركة محل المراجعة ومدى إتباعها للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها. وعليه فإن إدارة الشركة ترغب دائماً في الحصول على تقرير مراجعة يعطي انطباعاً إيجابياً للملاك وكذلك للطرف الثالث (الدائنون، المستثمرون المتوقعون، البنوك..... الخ)، وبدون تحفظات نظراً للتأثير السيئ الذي تحدثه تلك التحفظات على مصالح الشركة، وأن التعارض بين المراجع والشركة يحدث في حالة احتواء تقرير المراجع على معلومات تبين ضعف المركز المالي للشركة، الأمر الذي يؤثر سلباً على أسعار أسهمها وإحجام المستثمرين أو المقرضين عن إقراضها. ومن هنا فإن إدارة الشركة في هذه الحالة ترغب في إظهار الشركة في مركز مالي جيد أمام الطرف الثالث، لذلك قد تحاول استخدام كافة الوسائل المتاحة لديها للضغط على المراجع لتحقيق رغباتها، ولا شك أن المراجع الذي يواجه بحالة كهذه (وجود أمور تتطلب تحفظات في تقريره) في

الوقت الذي يلتزم فيه بمعايير المهنة والاستقلال، يقع بين شقي الرحي فإما الامتثال لرغبة الشركة ومخالفة معايير المهنة والتنازل عن استقلاله، وإما الالتزام بالمعايير المهنية وإصدار تقريره المتحفظ، الأمر الذي قد يترتب عليه الاستغناء عن خدماته وفقدان أتعابه (راضي، 1991).

ونظراً لما تتسم به بيئة المراجعة من تعارض في المصالح بين الفئات المختلفة ذات العلاقة بعمل المراجع، وكذلك بسبب الضغوط التي تُمارس على المراجع من قبل هذه الفئات (وبالتحديد إدارة الشركة محل المراجعة) بهدف التأثير على رأيه، فقد تضعف قدرة المراجع على مقاومة هذه الضغوط، ومن ثم يتعرض استقلاله للخطر، وخصوصاً في حالة وجود العلاقات والممارسات التالية:

- 1 - قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة<sup>5</sup>.
- 2 - طول فترة الارتباط بين المراجع وعملاء المراجعة.
- 3 - تزايد دور الإدارة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله أو تغييره.
- 4 - المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع في الشركة محل المراجعة.
- 5 - زياد حدة المنافسة في سوق خدمة المراجعة.
- 6 - حجم مكتب المراجعة.
- 7 - مدى قوة المركز المالي للشركة محل المراجعة.
- 8 - طبيعة مشكلة الخلاف أو التعرض بين المراجع وإدارة الشركة.

وبناءً على ما تقدم، يمكن القول أن استقلال المراجع الخارجي يكون من الأهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور في مهنة مراجعة الحسابات، وأن فقدان المراجع لاستقلاله وحياده عند القيام بعملية المراجعة قد يعرضه للمساءلة القانونية نتيجة لإلحاق الضرر بالطرف الثالث (مستخدم القوائم المالية) وما يترتب علي ذلك من إساءة للمهنة وفقدان الثقة بها بالكامل.

## إشكالية الدراسة

<sup>5</sup> عميل المراجعة يتمثل في الشركة التي يتم تدقيق حساباتها من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل.

شهدت مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين تطوراً وتوسعاً كبيراً بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994م، ويتجلى ذلك في زيادة عدد مكاتب المراجعة وزيادة عدد العاملين فيها<sup>6</sup>، ويُعزى هذا التوسع في عدد المكاتب إلى الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد الشركات المساهمة والمنشآت التجارية والصناعية والبنوك والمنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين، فعلى سبيل المثال بلغت نسبة المنشآت الصناعية التي تأسست بعد قدوم السلطة الفلسطينية وحتى نهاية عام 2004م ما يقارب 83% من عدد المنشآت الصناعية في قطاع غزة (الأغا، 2007)، كذلك زاد عدد الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة من أربع شركات فقط قبل قدوم السلطة الفلسطينية إلى سناً وعشرين شركة مساهمة عامة بعد قدومها<sup>7</sup>، هذا بالإضافة إلى أنه تم إعادة افتتاح فروع البنوك التي أغلقها الاحتلال في عام 1967م، كما تم إنشاء وتأسيس بنوك فلسطينية جديدة، حيث بلغ عدد البنوك العاملة في قطاع غزة خمسة عشر بنكاً<sup>8</sup> تمارس نشاطها من خلال شبكة فروع تبلغ ثلاثة وأربعين فرعاً<sup>8</sup>.

ونتيجة لهذه التطورات الاقتصادية السريعة في عدد وحجم الشركات المساهمة والمنشآت والبنوك، زادت المهام والواجبات الملقاة على عاتق المراجع الفلسطيني، وأصبح محط أنظار العديد من الأطراف المعنية، والتي تنتظر منه أن يكون العين الناقدة والمبصرة لكل ما يجري بداخل الشركات والمنشآت التي يراجع حساباتها، ولكي يقوم المراجع الفلسطيني بهذا الدور على أكمل وجه عليه أن يكون مستقلاً في كافة النواحي المتعلقة بعملية المراجعة، ولكي يتحقق هذا الاستقلال، عليه أن يتصف بمواصفات شخصية وأخلاقية معينة تؤهله للقيام بواجباته المهنية على خير وجه، كأن يكون نزيهاً وموضوعياً في كافة المواقف المرتبطة بعملية المراجعة، بالإضافة إلى تجنبه لكافة التصرفات التي من شأنها إثارة أية شكوك بخصوص نزاهته وموضوعيته، وذلك من خلال التزامه بمعايير المهنة وأخلاقياتها.

وهناك من يرى أن النمو غير المنضبط لمكاتب المراجعة الفلسطينية نتيجةً لهذه التطورات السريعة في مجال الأعمال، أدى إلى انعكاسات سلبية أساسية على مستوى المهنة، وعلى مدى التزامها بالمعايير الدولية والضوابط الأخلاقية، وفي هذا الإطار يشير الكوني<sup>9</sup> إلى لجوءٍ مفرط في المنافسة السعرية بين

<sup>6</sup> ملحق رقم (1) أسماء مكاتب المراجعة المسجلة رسمياً في سجلات جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين في غزة.

<sup>7</sup> ملحق رقم (2) أسماء الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة.

<sup>8</sup> ملحق رقم (3) أسماء المصارف التجارية العاملة في قطاع غزة.

<sup>9</sup> د. سائد الكوني عميد كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية بالضفة الغربية الفلسطينية.

مكاتب المراجعة من اجل الحصول على العملاء وإبداء الاستعداد لتقديم نتائج مراجعة بالشكل الذي ينسجم مع رغبات المالكين أو المسؤولين في الإدارة، وأشار إلى أن غالبية مكاتب المراجعة تلجأ إلى تقديم خدمات إضافية للعملاء خاصة فيما يتعلق بتسوية الحسابات الضريبية التي أصبحت في واقع الحال تشكل المحور الأساس لعملية المراجعة، وبين أيضاً أن مجالس الإدارة في الشركات تمارس مسئولية تعيين المراجعين وتحديد أتعابهم وشروط عملهم (سوق المال الفلسطيني، 2009). وبين جِلس أن مهنة المراجعة في فلسطين تواجه صعوبات تكمن في التصرفات غير المهنية لبعض المراجعين، كالتنافس على العملاء وتقديم عروض لشركات ومؤسسات يوجد بها مراجعين أصلاً، وعرض أتعاب تصل في بعض الأحيان إلى نصف أتعاب المراجع السابق، مما أدى إلى خلق سوق منافسة غير شريفة (جِلس، 2005).

**وبناءً على ما تقدم، يرى الباحث أن وجود تلك الممارسات في بيئة عمل المراجع الفلسطيني، يمكن أن تضعف من قدرته على مقاومة ضغوط إدارات الشركات محل المرجعة عليه، مما يجعل استقلاله وحياده محل تساؤل، واقتناعاً من الباحث بضرورة أن يكون المراجع مستقلاً عند أداء عملية المراجعة، جاءت هذه الدراسة للإجابة على التساؤل الرئيس للمشكلة وهو:**

### **ما مدى استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني عند قيامه بعملية المراجعة ؟**

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيس تم صياغة مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما أهم المخاطر التي تمثل تهديداً لاستقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين المشاركين في الدراسة ؟
- 2- هل يمارس المراجع الفلسطيني عمله في بيئة خالية من المصالح المالية أو العلاقات الشخصية مع عملاء المراجعة ؟
- 3- ما مدى تأثير إدارات الشركات المساهمة الفلسطينية في قرارات تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده ؟
- 4- هل يقدم المراجع الفلسطيني خدمات استشارية (خدمات بخلاف المراجعة) لعملاء المراجعة ؟ وما نوعية الخدمات الاستشارية التي يقدمونها ؟

- 5- ما متوسط عدد السنوات التي تقضيها مكاتب المراجعة الفلسطينية في تدقيق حسابات نفس الشركات؟
- 6- ما درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية؟ وما مدى تأثيرها على سلوك وتصرفات مكاتب المراجعة؟

## أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- 1- محاولة وضع إطار ومضمون لمفهوم استقلال المراجع الخارجي.
- 2- مناقشة وتحليل آراء الباحثين والمهتمين بأمور المهنة فيما يتعلق بأهم الممارسات والعلاقات والظروف التي يشكل وجودها خطراً على استقلال المراجع الخارجي مثل: وجود علاقات مالية وشخصية للمراجع مع عملاء المراجعة، وتقديم المراجع لخدمات استشارية لعملائه، وطول فترة ارتباطه بالشركات محل المراجعة، وتزايد حدة المنافسة في سوق المراجعة... الخ.
- 3- استعراض مظاهر الاستقلال من واقع قوانين الشركات والتشريعات وقواعد سلوكيات المهنة على المستوى المحلي والخارجي.
- 4- بيان مدى استقلال المراجع الفلسطيني عند قيامه بعملية المراجعة.
- 5- التعرف على آراء المشاركين في الدراسة بخصوص تأثير بعض العوامل التي يمكن أن تمثل خطراً على استقلال المراجع الخارجي.
- 6- اقتراح مجموعة من السبل التي قد تسهم في تحسين أوضاع استقلال المراجع الفلسطيني، وتساعد بفاعلية في رفع كفاءة المهنة في فلسطين.

## أهمية الدراسة

ترجع أهمية الدراسة إلى عدة نقاط أهمها ما يلي:

1- تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتم في الوقت الذي يزداد فيه الاهتمام في فلسطين بعمل المراجع وبتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، مما قد تسهم في المساعدة على تطوير مهنة المراجعة والوصول بها إلى المستوى المطلوب.

2- تتبع أهمية هذه الدراسة أيضاً من أهمية استقلال المراجع الخارجي، حيث يعتبر الاستقلال حجر الأساس والعمود الفقري والدعامة الأساسية لمهنة المراجعة، إذ أن استقلال المراجع الخارجي هو مصدر الثقة والطمأنينة لرجال الأعمال والمستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال في رأي المراجع الفني المحايد عن القوائم المالية والذي على أساسه يتخذون قراراتهم.

3- تعتبر هذه الدراسة من ضمن الدراسات الأولى التي تناقش مفهوم الاستقلال والعلاقة التي تربطه ببعض المتغيرات التي قد تؤثر على استقلال المراجع الخارجي في فلسطين.

4- تعتبر هذه الدراسة نقطة البداية للدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث، بالإضافة إلى إسهام البحث في عملية إثراء المكتبة بمثل هذه الدراسات.

## فروض الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة علي تساؤلاتها تم صياغة الفرضين الأساسيين التاليين:

الفرض الأول:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين زيادة الخطر على استقلال المراجع الخارجي والمتغيرات

المستقلة التالية:

- 1- المصالح المالية للمراجع في الشركة محل المراجعة.
- 2- العلاقات الشخصية للمراجع مع الشركة محل المراجعة.
- 3- دور إدارة الشركة محل المراجعة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده.
- 4- تقديم خدمات استشارية للشركة محل المراجعة.
- 5- طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة.
- 6- المنافسة الشديدة في سوق خدمة المراجعة.
- 7- حجم مكتب المراجعة وشهرته.

الفرض الثاني:

من المتوقع أن يتعرض استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني لمخاطر عديدة عند قيامه بعملية المراجعة نتيجة لوجود الممارسات والعلاقات التالية في بيئة عمله:

- 1 وجود مصالح مالية للمراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة.
- 2 وجود علاقات شخصية للمراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة.
- 3 إدارة الشركة المساهمة العامة لها دور كبير في عملية تعيين المراجع الفلسطيني أو تحديد أتعابه أو استبعاده.
- 4 قيام المراجع الفلسطيني بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.
- 5 طول فترة ارتباط المراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة.
- 6 ارتفاع درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية.

## منهج الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي باعتباره من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، وللتوصل إلى نتائج منطقية تدعم فرضي هذه الدراسة، وقد تم إعداد قائمة استقصاء لتجميع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة المتمثل في مراجعي الحسابات المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات من خلال مكاتب مراجعة خاصة، والمسجلين فعلياً في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بقطاع غزة من دولة فلسطين، وتم تحليل هذه البيانات باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي<sup>10</sup>، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

بالإضافة إلى استخدام المصادر الثانوية العربية والانجليزية والتي تشمل ما كُتب في الأدب المحاسبي عن موضوع الدراسة، وكذلك ما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة وكذلك القوانين والتشريعات المرتبطة بهذا الموضوع.

## حدود ونطاق الدراسة

تشمل حدود الدراسة ونطاقها على ما يلي:

- 1- اقتصر مجتمع الدراسة على مراجعي الحسابات المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات من خلال مكاتب مراجعة خاصة في قطاع غزة من دولة فلسطين، دون تطبيقها على مراجعي الحسابات في الضفة الغربية نظراً للأوضاع الأمنية والسياسية التي حالت دون ذلك.
- 2- اقتصرت الدراسة الميدانية على اختبار تأثير سبعة متغيرات مستقلة على استقلال المراجع الخارجي، في حين أن الدراسة النظرية للبحث امتدت إلى متغيرات أكثر من ذلك.
- 3- نتائج هذه الدراسة محددة بظروف إجرائها ومجتمع المراجعين الذي طبقت عليه.

## خطة الدراسة

بناءً على إشكالية الدراسة والأهداف المرجوة منها تم تنظيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: ناقش هذا الفصل نشأة الاستقلال في مهنة المراجعة وتطور مفهومه مع تسليط الضوء على الدور الهام الذي لعبته الشركات المساهمة والمنظمات المهنية في هذا المجال، كذلك تم مناقشة أهم قواعد وآداب وسلوكيات المهنة المتعلقة باستقلال المراجع الخارجي، مع توضيح المفاهيم الأساسية لاستقلال المراجع، والمتعلقة بالافتراضات التي يقوم عليها ومفهومة وعناصره وأبعاده وأهميته في مهنة المراجعة. كذلك تم استعراض الدراسات السابقة التي ناقشت موضوع الاستقلال في المراجعة.

الفصل الثاني: تناول هذا الفصل بالتفصيل مجموعة من المتغيرات التي تمثل خطراً على استقلال المراجع الخارجي مع استعراض وجهات النظر المختلفة للباحثين والمهتمين بالمهنة في هذا المجال، كذلك تم مناقشة توازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة وأهم العوامل التي تؤثر في هذا التوازن، مع بيان أهم السبل المقترحة من قبل الباحثين لزيادة قوة المراجع وتعزيز استقلاله.

الفصل الثالث: استعرض هذا الفصل نشأة مهنة المراجعة وتطورها في فلسطين والقوانين والتشريعات المهنية التي تنظمها، بالإضافة إلى التعرف على أهم المنظمات والهيئات المهنية التي أسهمت في تنظيم المهنة والإشراف عليها، مع بيان أهم الصعوبات التي تواجهها. كذلك تم توضيح إجراءات الدراسة الميدانية من حيث منهج الدراسة ومجتمعها والأداة المستخدمة في جمع البيانات، مع الإشارة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وطرق قياس صدق وثبات أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء) ونتائجها.

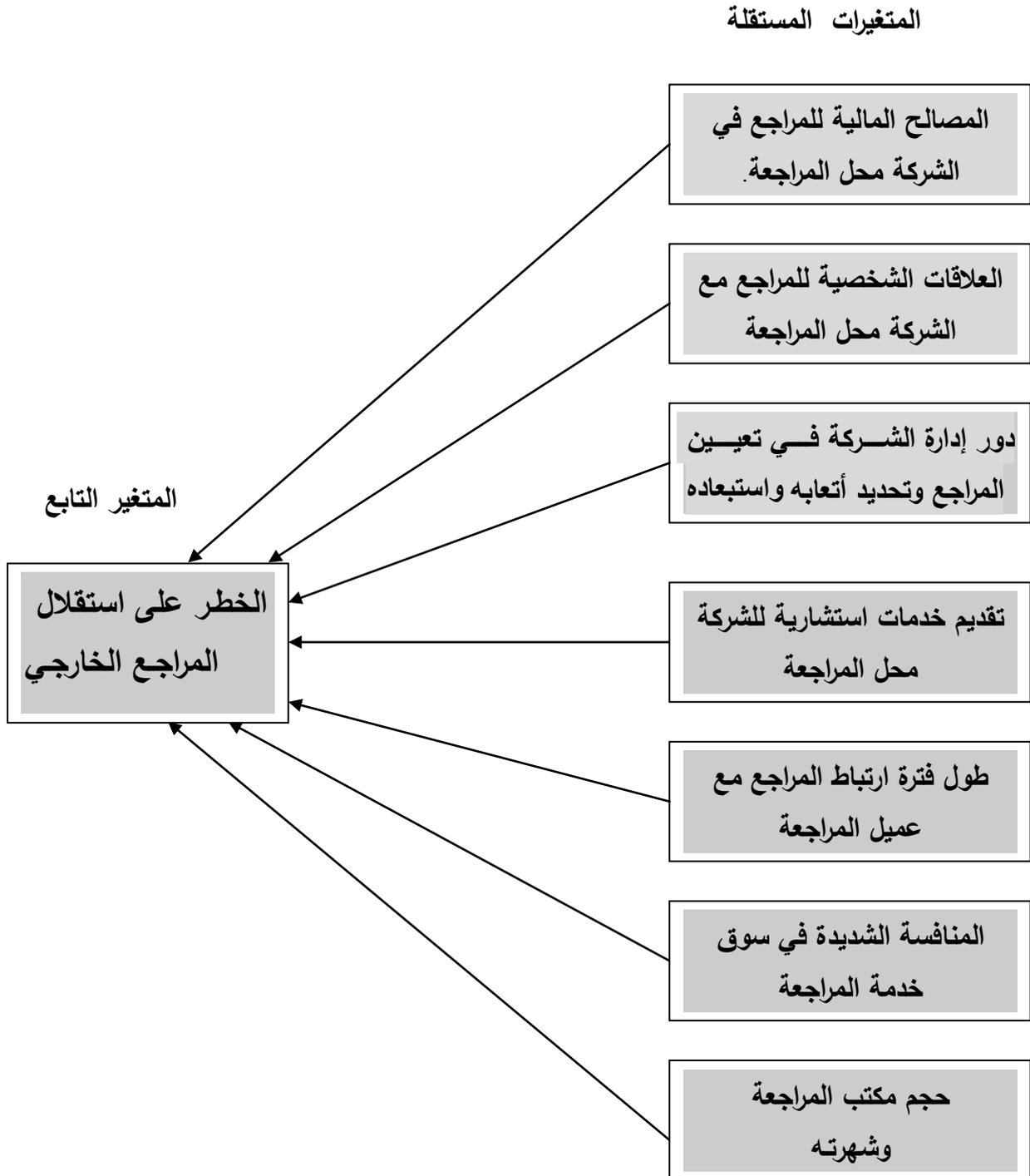
الفصل الرابع: ويشمل مناقشة واختبار فرضي الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها، فضلاً عن بيان نتائج تحليل آراء المشاركين في الدراسة بخصوص السبل المقترحة لتعزيز استقلال المراجع الفلسطيني.

## متغيرات الدراسة

يتكون نموذج الدراسة من سبعة متغيرات مستقلة ومتغير تابع واحد وذلك على النحو المبين في

الشكل التالي:

الشكل رقم (1) متغيرات الدراسة



# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لاستقلال المراجع الخارجي  
والدراسات السابقة

## مقدمة

يقدم النظام المحاسبي المعلومات اللازمة في شكل يطلق عليه محاسبياً "القوائم المالية"، ولكي تحقق هذه القوائم الغرض من إعدادها، يجب أن تعد وفقاً لإطار عام من الأهداف والمفاهيم والمبادئ الرئيسية، بحيث تخدم احتياجات كل الطوائف والفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، والتي منها على سبيل المثال إدارة المنشأة وملاكها والعاملون بها والمستثمرون والدائنون وأجهزة الدولة.... وغيرهم، وعليه فإن فعالية نظام المعلومات المحاسبية يتوقف على مدى قدرته على مساعدة هذه الفئات المستخدمة لمعلوماته على اتخاذ قراراتها.

وكما هو معروف أن هذه القوائم المالية التي تنشرها المنشآت المختلفة هي من إعداد القائمين على إدارتها، فكيف يمكن طمأنة الفئات المستخدمة للقوائم المالية أن هذه القوائم تعكس صورة صادقة وعادلة (غير متحيزة) لما حدث بالفعل؟. الإجابة هي أننا في حاجة إلى طرف ثالث مؤهل ومحيد يقوم بفحص الحقائق والإدلاء برأيه الموضوعي في هذا الشأن، وهذا الطرف الثالث يطلق عليه اسم مراجع الحسابات القانوني، وهو لا يمكن أن يُدلي برأيه قبل أن يفحص ويدقق ليطمئن نفسه على سلامة الأمور، وبالتالي يمكن للإطراف المعنية أن تضع ثقتها في القوائم المالية المنشورة (حجازي، 1981).

ومن هنا أضحت الحاجة ماسة إلى قوائم مالية مدققة من قبل مراجع حسابات مستقل نظراً لما يواجه مستخدميها من صعوباتٍ في تقييم مدى جودة المعلومات المقدمة إليهم، وتحديد درجة الاعتماد عليها. وعليه فإن دور القوائم المالية المدققة يتركز في توفير المعلومات المالية السليمة والموثوق بها، والتي يسترشد بها متخذو القرارات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة.

وعليه فإن الثقة التي يوليها متخذو القرارات في القوائم المالية المدققة، تتبع في الأساس من ثقتهم في استقلال مراجع الحسابات، ومتى تعرض استقلال المراجع للشك، اهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه، وأصبح من الصعوبة بمكان الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وتعرضت الحالة الاقتصادية للاضطراب (طلبة، 1996).

فاستقلال المراجع الخارجي يعتبر العمود الفقري لعملية المراجعة، والدعامة الأساسية التي تقوم عليها المهنة، والسبيل إلى رفعتها وتطورها، فإذا ما أرادت مهنة المراجعة أن تحظى باحترام من يعتمدون عليها، فإنه ينبغي أن تتمتع هذه المهنة بالاستقلال (الحسني، 1999).

ولكي يتحقق استقلال المراجع، عليه أن يتصف بمواصفات شخصية وأخلاقية معينة، تؤهله للقيام بواجباته المهنية على خير وجه، كأن يكون أميناً ونزيهاً وموضوعياً في كافة المواقف المرتبطة بعملية المراجعة، بالإضافة إلى تجنبه لكافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أية شكوك بخصوص نزاهته وموضوعيته، وذلك من خلال التزامه بمعايير المهنة وأخلاقياتها.

لذلك أدركت التنظيمات المهنية والرسومية الخاصة بمهنة المراجعة، أهمية معيار الاستقلال وأولته عنايتها، وحاولت إبعاد المراجع عن كل التصرفات التي من شأنها أن تلقي ظللاً من الشك على استقلاله، سواء من حيث تأديته لعمله، أو من حيث نظرة وحكم المستخدمين للقوائم المالية إليه.

وبناءً عليه، فإن الفصل الحالي يركز على بيان نشأة الاستقلال وتطور مفهومه، وبيان دور الشركات المساهمة والهيئات المهنية والرسومية في تطوره وإرساء القواعد المنظمة له، بالإضافة إلى مناقشة المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها، ثم بيان تعاضم أهميته في بيئة الأعمال المعاصرة.

ولتحقيق أهداف هذا الفصل، فقد تم تنظيمه إلى مبحثين أساسيين هما:

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لاستقلال المراجع الخارجي، ويشمل:**

1-1 نشأة الاستقلال وتطور مفهومه.

2-1 استقلال المراجع في ضوء قواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة.

3-1 المفاهيم الأساسية لاستقلال المراجع الخارجي.

4-1 أهمية استقلال المراجع الخارجي.

**المبحث الثاني: الدراسات السابقة، وتشمل:**

2-1 دراسات سابقة - عينة الدراسة " مراجعو الحسابات " .

2-2 دراسات سابقة - عينة الدراسة "مستخدمو القوائم المالية " .

2-3 دراسات سابقة - عينة الدراسة " المراجعون ومستخدمو القوائم المالية".

2-4 دراسات سابقة - لا يوجد عينة للدراسة " دراسات نظرية " .

2-5 التعقيب على الدراسات السابقة.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لاستقلال المراجع الخارجي

يهدف هذا المبحث إلى استعراض نشأة الاستقلال في مهنة المراجعة من خلال تسليط الضوء على الدور الهام الذي لعبته الشركات المساهمة والهيئات والمنظمات المهنية في تطوير مفهوم الاستقلال وإرساء قواعده، بالإضافة إلى التعرف على أهم قواعد آداب وسلوك المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك الدولية المتعلقة بحماية استقلال المراجع ووضع الضوابط والقواعد التي تنظمه، كذلك يستعرض المبحث مفهوم الاستقلال والافتراضات التي يقوم عليها وتعريفه وعناصره وأبعاده ومقوماته، بالإضافة إلى مناقشة أهميته من حيث الدور الذي يلعبه في تعزيز الثقة في القوائم المالية، وزيادة جودة أداء المراجعة، ورفع كفاءة أسواق رأس المال، بالإضافة إلى المساعدة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

### 1-1 نشأة الاستقلال وتطور مفهومه

لم يكن الاستقلال معروفاً كمفهوم أساسي وموضوع لاهتمام أعضاء المهنة والمرتبطين بها قبل القرن التاسع عشر، ففي تلك الحقبة التاريخية كانت المشروعات صغيرة الحجم، وكان عدد عملياتها محدوداً، كما كان الشكل التنظيمي الغالب للمنشآت الخاصة هو المشروعات الفردية وشركات الأشخاص، وفي ظل هذا النوع من المشروعات كانت الملكية لا تنفصل كثيراً عن الإدارة، إن لم تكن متحدة في شخص واحد أو مجموعة أشخاص في أغلب الأحوال، وكان المراجع الخارجي هو بمثابة خبير مهني خارجي متخصص، يلجأ إليه المالك المدير أساساً كمستشار لفحص الأعمال المحاسبية التي يؤديها العاملون في المشروع (شاهين، 1992). وعليه لم يكن للمراجعة الدور الأساسي والهام، ومن ثم فإن استقلال المراجع - وإن كان مطلوباً - كان يتمثل في التقييم الموضوعي العادل للأعمال التي تتم مراجعتها، دون التأثير بأية ضغوط قد يتعرض لها المراجع من قبل الأشخاص الذين يراجع أعمالهم، لذلك لم تكن هناك حاجة ملحة لوضع الضوابط الأساسية لحمايته وتقنيته (الحسني، 1999). ولكن بظهور الشركات المساهمة العامة ظهرت الحاجة إلى خدمات المراجع الخارجي، وبدأ الاهتمام بمفهوم الاستقلال في مهنة المراجعة، وكذلك أدركت التنظيمات المهنية أهمية هذا المفهوم فأولته عنايتها واهتمامها، وفيما يلي توضيح لدور الشركات المساهمة العامة والهيئات والمنظمات المهنية في هذا المجال.

## 1-1-1 دور الشركات المساهمة في نشأة الاستقلال وتزايد أهميته

بظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن الثامن عشر، ظهرت الحاجة إلى تكوين شركات مساهمة لتدبير الأموال الكبيرة اللازمة للصناعة، حيث أصبحت الصناعة في حاجة إلى رؤوس أموال ضخمة لتوفير التجهيزات الآلية التي أصبحت كبيرة الحجم ومرتفعة التكاليف. ونظراً لصعوبة توفير هذه الأموال بواسطة أعداد قليلة من الأفراد، فقد اعتبرت شركات المساهمة أنسب وسيلة لتدبير هذه الأموال عن طريق جمع رأسمالها من عدد كبير من المساهمين الذين يمكنهم المساهمة بمبالغ صغيرة يؤدي تجميعها إلى توفير رأس المال الكبير المطلوب (شاهين، 1986).

وقد شهد القرن التاسع عشر منذ بدايته تزايداً في هذا النوع من الشركات التي كانت معروفة بصورة محدودة قبل ذلك، وكان المشرع البريطاني أول من اهتم بتنظيم الرقابة على هذا النوع من الشركات، فأصدر قانوناً عام 1825م يجيز إنشاء شركات مساهمة على أن يتم قيدها بسجل خاص، ثم أصدر عدة قوانين متتالية لتنظيم هذه الشركات بعد ذلك (شاهين، 1986). كذلك أصدر قانوناً سنة 1862م والذي نص من بين مواده على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مراجع حسابات مستقل بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم (اشتوي، 1990). ومع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين أصبح هذا النوع من الشركات يمثل الشكل الغالب للنشاط التجاري والصناعي في معظم دول العالم.

ونظراً لما تتميز به الشركات المساهمة من انفصال الملكية عن الإدارة، والمسئولية المحدودة للمساهمين، فقد تعذر على هؤلاء المالكين (المساهمين) إدارة شركاتهم بأنفسهم، الأمر الذي أدى إلى اختيار عدداً من كبار المساهمين يتولون مهام مجلس الإدارة، ويفوضونه عنهم في إدارة هذه الشركات، ويبقى للمساهمين الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين حيث تُعرض عليهم نتيجة أعمال الشركة لإبداء رأيهم بشأنها، وتصبح قرارات هذه الجمعية العامة ملزمة لمجلس الإدارة، بما يعني أن المساهمين لهم حق الرقابة والإشراف على أعمال الإدارة. وبالرغم من أن هذا الحق مقرر قانوناً للمساهمين، فإنه من حيث التطبيق وسبل مباشرته محدود النطاق، لأن المساهمين لا يستطيعون التدخل في الإدارة اليومية التفصيلية للشركة، حيث لا يعقل منطقياً أن يسمح لعشرات الآلاف من المساهمين بمباشرة أعمال الإدارة اليومية لشركتهم، أو الاطلاع على تفاصيل سجلاتها المحاسبية، كما أن تنوع ثقافتهم أو انعدامها عند بعضهم، يجعل القيام بهذه المهام أمراً عسيراً، لذلك أصبح المساهمون يحكمون

على نتائج أعمال شركتهم من خلال التقارير المحاسبية المنشورة، ومن هنا برزت الحاجة الماسة والملحة إلى الاستعانة بإدارة مهنية لها من الكفاءة والتأهيل العلمي والعملية ما يُمكنها من فحص مصادر هذه التقارير المحاسبية، وبث الطمأنينة في نفوس المساهمين بشأنها، فتكونت مهنة مراجعة (تدقيق) الحسابات لتقدم للمساهمين تقريراً سنوياً عن مدى صحة وعدالة التقارير المحاسبية المعدة من قبل إدارة الشركة (الحسني، 1990؛ شاهين، 1986).

وفي بادئ الأمر كان المساهمون يختارون مساهماً أو مجموعة من المساهمين الذين لم يكونوا موظفين في الشركة للقيام بمهمة مراجع الحسابات، وكانوا في الغالب من غير المتخصصين لندرة عدد المحاسبين والمراجعين القانونيين في ذلك العصر، وقد بدأ المساهمون يدركون صعوبة القيام بهذه المهمة لعدم تخصصهم ولعدم كفاية تأهيلهم العلمي والعملية، وأيضاً لعدم تفرغهم، مما اضطرهم إلى اللجوء إلى أشخاص متخصصين مؤهلين للقيام بمهمة مراجعة الحسابات، وبدأت التشريعات في دول عديدة تتجاوب مع هذا الاتجاه، وتشتتراً تأهيلاً علمياً وعملياً وافياً فيمن يعين مراجعاً، وأصبح المساهمون يلجأون إلى أحد هؤلاء المتخصصين إما بحكم القانون أو من منطلق رغبتهم وحرصهم في الالتجاء إليهم (الحسني، 1999).

ولم تعد فئة المساهمين هي الفئة الوحيدة التي تعتمد على تقرير المراجع في تحديد مدى ثقتهم في التقارير المالية المنشورة، وإنما ظهرت العديد من الفئات التي تهتم بتقرير المراجع يطلق عليها اسم (الطرف الثالث)، ومن أهم هذه الفئات، المستثمرون المتوقعون، المقرضون، المحللون الماليون، بالإضافة إلى الجهات الحكومية وبورصات الأوراق المالية ومراكز البحث العلمي والجامعات، وبذلك أصبح المراجع محط أنظار العديد من الأطراف المعنية، والتي تنتظر منه أن يكون العين الناقدة والمبصرة لكل ما يجري داخل الشركة، لذلك ينبغي على المراجع أن لا يحصر عمله وتفكيره واهتماماته لحماية من وكله فقط، وإنما لحماية هؤلاء الآخرين الذين يتأثرون بتقريره أيضاً، وبالقوائم المالية التي يبدي رأيه فيها.

ولكي يقوم المراجع بهذا الدور على أكمل وجه، عليه أن يتصف بمجموعة من الصفات، أهمها أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره عند أدائه لعملية المراجعة، حتى يتم الاعتماد على رأيه، وإلا فلا داعي للقيام بعمله أساساً. ومن هنا بدأ الاهتمام باستقلال مراجع الحسابات وحياده والبحث عن مقوماته حتى لا يخضع لأية ضغوط يمكن أن تؤثر على أمانته وموضوعيته.

فاستقلال المراجع الخارجي وحياده، أصبح ضرورة اجتماعية لحماية كل هذه الفئات من المجتمع، ومن هنا اضطرت الدول إلى التدخل في هذا الموضوع لضمان هذه الحماية، وقد تمثل هذا التدخل في شكل تشريعات الشركات والتشريعات المنظمة لأسواق الأوراق المالية (البورصات)، كما تدخلت المنظمات المهنية أيضاً وأصدرت توصيات متعددة في هذا الشأن تتمثل بصفة أساسية في قواعد وآداب وسلوك المهنة، وقد وضعت هذه القوانين والتوصيات مجموعة من القواعد التي تسعى إلى ضمان استقلال المراجع الخارجي وصيانتته، وحاولت إبعاد المراجع عن كل التصرفات التي من شأنها أن تلقي ظلالاً من الشك على استقلاله، سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة وحكم مستخدمي التقارير المالية إليه.

### 1-1-2 دور الهيئات والمنظمات المهنية في تطور الاستقلال وإرساء قواعده

أدركت التنظيمات المهنية والرسمية الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة أهمية معيار الاستقلال، وأولته عنايتها، وحاولت إبعاد المراجع عن كل التصرفات التي من شأنها أن تلقي ظلالاً من الشك على استقلاله، سواء من حيث تأديته لعمله، أو من حيث نظرة وحكم مستخدمي القوائم المالية إليه. ومن أهم الهيئات والمنظمات وأشهرها التي أسهمت في تطور مفهوم الاستقلال ووضع القواعد التي تحكمه وتحافظ عليه على المستوى العالمي، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) - المتحدث الرسمي باسم المهنة في أمريكا - وكذلك الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)<sup>1</sup> بالإضافة إلى الجمعيات المهنية الأخرى، مثل جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)<sup>2</sup>، ومجمع المحاسبين بانجلترا وويلز (ICAEW)<sup>3</sup>، والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC)<sup>4</sup>.

وقد تبنى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1917م أول دليل لآداب وسلوك مهنة المراجعة والمحاسبة، ولم يذكر الدليل أية شروط أو التزامات خاصة بتعارض المصالح والاستقلال في مهنة المراجعة. ومنذ صدور هذا الدليل وخلال عدة سنوات قام المجمع بتطويره وتوسيع نطاقه حتى يلائم المتغيرات الدائمة في بيئة مهنة المراجعة، فكلما ازدادت أهمية وظيفة إبداء الرأي؛ زادت معها أهمية استقلال المراجع، ثم بعد ذلك صدر شرط ضرورة التزام المراجع باستقلاله سواء شكلاً (ظاهراً) أو في الحقيقة، وما تلى ذلك من تطورات أخرى لتعزيز هذا الشرط وجعله اشد وقعاً (توماس وهنكي، 1989).

<sup>1</sup> Securities and Exchange Commission

<sup>2</sup> American Accounting Association

<sup>3</sup> Institute of Chartered Accountants in England and Wales

<sup>4</sup> International Federation of Accountants

وابتداءً من عام 1934م مارست الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) صلاحياتها بإصدار تعليماتها الخاصة بمتطلبات الاستقلال المهني لمراجع الحسابات، وبإصدار الأحكام بحق المخالفين، كما تُحيل الهيئة المراجعين إلى متطلبات الاستقلال التي تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عندما لا تتعارض مع متطلباته الخاصة (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2003). فمنذ الممارسات الأولى للهيئة أصدرت قراراً عام 1934م يقضي بأن لا تكون للمراجع أية مصالح في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها، واعتبرت الهيئة عام 1937م أن أحد المراجعين لم يكن مستقلاً لأنه كان يملك أسهماً في إحدى الشركات التي يقوم بمراجعة حساباتها، وكانت قيمة الأسهم تزيد عن 1% من ثروته الشخصية (طلبة، 1996).

وفي عام 1941م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) توصية تقضي بأن لا يكون للمراجع أية مصالح مالية في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وفي حالة كون هذه المصالح موجودة، عليه إنهاؤها في الحال (أبو غانم، 2003). كذلك أصدر المعهد الأمريكي عام 1954م مجموعة من المعايير (عشرة معايير) عُرفت بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عامة (GAAS)، وقد نص المعيار الثاني من المعايير العامة منها على ضرورة التزام مراجع الحسابات باستقلال تفكيره في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة (عبد الله، 1998).

وفي عام 1960م ناقش المعهد الأمريكي موضوع الاستقلال، وأصدر توصية يمنع بموجبها المراجع من العمل كمسئول أو مدير أو موظف في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها (أبو غانم، 2003). كذلك نشرت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1961م دراسة قام بها كل من موتز وشرف، أُطلق عليها اسم " فلسفة المراجعة " تناولت موضوع الاستقلال بشيء من التفصيل وتعرضت للعوامل التي يمكن أن تؤثر عليه (Mautz and Sharaf , 1982).

وفي عام 1972م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعديلات لدليل السلوك المهني ضَمَنَهُ بعض القواعد المتعلقة بالسلوك المهني، وأُفرد القاعد رقم (101) ورقم (102) لتنظيم استقلال المراجع وصيانته.

وفي عامي 1975م و 1977م أصدر معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW) ورقة للمناقشة حول استقلال المراجع تتضمن البحث عن أنسب الطرق لتحديد الأتعاب وطبيعة العلاقات الشخصية والمصالح المالية للمراجع مع عملائه وتعارض المصالح. وكذلك في عامي 1975م و

1978م أصدر معد المحاسبين القانونيين باسكتلندا مجموعة من القواعد تعتبر مكملة للقواعد التي أصدرها معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (الناغي، 1982).

وفي عام 1988م أصدر المعهد الأمريكي (AICPA) تفسيراً لقاعدة الاستقلال أدرج فيه بعض الحالات التي يمكن أن تفقد المراجع استقلاله، كأن يكون للمراجع مصلحة مالية في شركة عميله، أو أن يكون أحد الأعضاء التنفيذيين أو المديرين فيها... (يماني، 1991).

وفي عام 1997م أنشأ المعهد الأمريكي (AICPA) بالتعاون مع الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) مجلس معايير الاستقلال (ISB)<sup>5</sup>، وخولاه صلاحية وضع قواعد جديدة للاستقلال بهدف المحافظة على المصلحة العامة وحماية وتعزيز ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال (Gaynor,2000). وقد أصدر المجلس المعيار الأول له عام 1999م بعنوان "مناقشة الاستقلال مع لجنة المراجعة" تضمنت العديد من الموضوعات المرتبطة باستقلال المراجع (ISB,1999).

وفي عام 2000م أصدرت هيئة الأوراق المالية (SEC) قواعد جديدة بشأن استقلال المراجع الخارجي وخاصة حول طبيعة الخدمات غير المهنية (عوض، 2005).

كذلك وافق الكونجرس الأمريكي عام 2002م على إصدار قانون باسم Sarbanes-Oxley بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة، وتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية، وذلك من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنة وأعمال الرقابة على الشركات، وكان من نتائج هذا لقانون إنشاء مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)<sup>6</sup> الذي أعطي مسؤولية الإشراف على مراجعي الشركات العامة، بالإضافة إلى مسؤولية إقرار معايير المراجعة بجانب المعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلال، وقد أتاح هذا المجلس وضع أحكام تؤثر بشكل فعال على استقلال المراجع الخارجي (لطفي، 2008).

كما شكل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 2002م قوة عمل حول هذا الموضوع أصدرت تقريرها عام 2003م ركز فيها على أهمية استقلال المراجع الخارجي في استعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية (عوض، 2005).

<sup>5</sup> Independence Standards Board

<sup>6</sup> Public Company Accounting Oversight Board

## 1-2 استقلال المراجع في ضوء قواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة

إن أي تجمع مهني يقوم بتقديم خدماته إلى المجتمع، لابد أن يحوز على ثقة من يخدمهم إذا أراد النجاح والتطور، كما يجب أن يؤكد أعضاء أي تجمع مهني بأنهم أهل للثقة من قبل المجتمع وذلك من خلال سلوكياتهم ونوعية الخدمات التي يقدمونها، ونظراً لأن التجمع المهني يتألف من عدد كبير من الأعضاء المهنيين والذين تتفاوت قدراتهم العملية ومؤهلاتهم العلمية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم تكون غير متينة إذا ما غابت المعايير والأسس التي تحكم المهنة، وهذه المعايير والأسس تتمثل في آداب وسلوك المهنة، أو كما يطلق عليها أحياناً أخلاقيات المهنة والتي تحدد الواجبات والمسئوليات المهنية التي يجب على أعضاء المهنة الالتزام بها (اشتوي، 1990).

والمراجعة كمهنة لا تُستثنى من ذلك فمعظم المنظمات المهنية للمراجعين في كثير من الدول تضع دستوراً لها يبين سلوك وآداب مهنة المراجعة والذي يشار إليه أحياناً بقانون شرف المهنة، وقد لعبت هذه المنظمات دوراً هاماً في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي لا يقل أهمية عن دور المشرع، وقد وضعت قواعد تحكم وتنظم استقلال المراجع وتعززه بحيث يلتزم بها الأعضاء وتكون معياراً لاحتفاظهم بهذا الاستقلال. وعليه فإنه سيتم مناقشة أهمية وجود دليل لآداب وسلوك مهنة المراجعة، مع التركيز على قواعد الاستقلال المهنية التي وردت في دليل السلوك المهني الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

### 1-2-1 أهمية وجود دليل لآداب وسلوك مهنة المراجعة

يستخدم مصطلح المهنة Profession لوصف مجموعة من الأفراد الذين يزاولون عملاً فنياً ذهنياً بهدف خدمة مصالح الجمهور، في الوقت الذي يسعون فيه كذلك إلى تحقيق مصالحهم الخاصة المتمثلة في كسب احتياجاتهم المعيشية. وعلى ضوء ذلك يُعتبر مزاولو عمل المحاسبة والمراجعة القانونية بالمكاتب الخاصة مهنيين (توماس وهنكي، 1989).

وقد أورد الدليل الدولي للسلوك المهني في تعريفه للمهنة بأنها تتسم بعدة خصائص تتضمن الآتي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005):

1- إتقان مهارة عقلية خاصة مكتسبة بالتمرين والتعليم.

2- التزام الأعضاء بالقواعد العامة للقيم والسلوك المقررة من قبل الهيئة الإدارية وتتضمن وجود نظرة محايدة وموضوعية.

3- أداء الواجب نحو المجتمع بكافة فئاته.

وتسعى أدلة أخلاقيات وسلوك المهنة إلى تحقيق هدفين هما (توماس وهنكي، 1989):

1- وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة، واللازم كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني.

2- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشئون المهنة بوجود دليل آداب وسلوك يحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبذلك ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين، وتزداد الثقة في تقاريرهم ونتائج أعمالهم، بجانب إتاحة الفرصة للمهنيين بأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة.

وتُعد أدلة آداب وسلوك المهنة قيوداً تفرضها المهنة على نفسها، وتُلزم أعضائها بإتباعها، وتكون تلك الأدلة بمثابة أساس لتوقعات الآخرين خارج المهنة لتصرفات المحاسبين والمراجعين المهنيين. وقد يضع كل عضو من أعضاء المهنة لمكتبته معايير خلقية وسلوكية تزيد عن المعايير التي تضعها المهنة لأعضائها، حيث تعتبر المعايير المهنية بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك والأخلاقيات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة من المحاسبين والمراجعين (لطي، 2006).

ويتوقع جمهور المستثمرين ومجتمع الأعمال وكذلك الجهات الحكومية، أن يتبع أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة معايير متسقة للأخلاقيات والسلوك المهني عند أدائهم مهامهم، حتى يمكن الاعتماد على نتائج عملهم والثقة فيها (لطي، 2006). لأنه لا يمكن للمهنة أن تستمر وأن تلقى القبول من المجتمع وأن تؤدي وظيفتها بفاعلية في خدمة الأطراف المستفيدة؛ إلا إذا تمت مراعاة أخلاقيات المهنة والالتزام بتطبيق معاييرها والالتزام أيضاً بالحياد والاستقلال وتقديم مصلحة المخدمين على المصالح الشخصية عند التعارض في المصالح (Lee, 1993).

ولاشك أن قبول أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة بالالتزام بمعايير السلوك المهني يرجع أولاً إلى اقتناعهم الذاتي بالمنافع التي تعود عليهم، وثانياً لكونهم مسئولين قانوناً أمام عملائهم بصفة خاصة، والجمهور بصفة عامة (لطي، 2006).

وهناك من يرى أن حرص المراجعين على إعطاء صورة حقيقية عن الوضع المالي لشركات عملائهم، لا يدل على رغبتهم في المحافظة على سلوكهم المهني ونطاق مسؤولياتهم القانونية والمهنية فحسب؛ وإنما لتجنب مشاكل الدعاوى القضائية التي من المحتمل أن ترفع ضدهم من قبل المستثمرين والدائنين عند إفلاس الشركات (الفضل، 2003).

لذلك يتعين على المراجعين الالتزام بقواعد ومعايير وسلوك المهنة لتجنب خلق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة التي تؤدي إلى إضعاف ثقة الرأي العام في المعلومات المحاسبية، وفي رأي المراجع حول القوائم المالية للشركات الخاضعة للمراجعة، الأمر الذي يهدد مهنة المحاسبة والمراجعة بالفشل ويجعلها مجالاً خصباً لرفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين (الباز، 1999).

وعليه فإن التزام المحاسبين والمراجعين بآداب وسلوك المهنة وأخلاقياتها سوف يسهم في رفع مستوى ومركز المهنة وسمعتها اجتماعياً وفنياً وخلقياً وتنمية احترام الجمهور لمكانتها في المجتمع.

### 1-2-2 استقلال المراجع في ضوء قواعد السلوك المهني الأمريكية

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قواعد للسلوك المهني - ضمَّنها قواعد تدعيم استقلال المراجع الخارجي - كمرشد للمهنيين يلتزم بها الأعضاء، وقد تبنت كثير من المنظمات المهنية للمحاسبة هذه القواعد، كما تأثرت بها المهنة في بعض الدول، وقد قامت منظمات أخرى بوضع قواعد مشابهة (لوقا، 1989).

ويعتبر الدليل الذي أصدره المجمع الأمريكي عام 1917م هو الأول في أمريكا، وقد تميز بالبساطة، وتضمن العديد من المحظورات التي يجب أن يتفادها المحاسبون والمراجعون عند أدائهم لعملهم، ولم يتضمن هذا الدليل - كما تم بيانه سابقاً - أية شروط أو التزامات تتعلق بتعارض المصالح والاستقلال، أو الإعلان عن خدمات المراجعة، أو قبول العطاءات والأتعاب المشروطة، أو سرية العلاقة بين المراجع وعميله (الطفي، 2006).

وقد أعيدت صياغة هذا الدليل عام 1973م، حيث أوصت اللجنة التي قامت بإعادة صياغته بضرورة سعي المراجع إلى تحقيق عدة أهداف تمثل مبادئ السلوك المهني، وهي (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2003):

1- الموضوعية والاستقلال: ويتطلب هذا المبدأ من العضو أن يحافظ على موضوعيته والابتعاد عن التضارب في المصلحة عند القيام بمسئوليته المهنية، وعليه التحلي بالاستقلال المهني بالواقع وبالمظهر عند تقديم خدمات المراجعة وإبداء الرأي.

2- النزاهة (الأمانة) المهنية: على الأعضاء أداء كافة مسئولياتهم المهنية على أعلى درجات النزاهة والأمانة للمحافظة على ثقة الجمهور بالمهنة.

3- المسئوليات المهنية: على الأعضاء استخدام أحكام مهنية وأخلاقية عالية عند قيامهم بكل نشاطاتهم المهنية.

4- المصلحة العامة: على الأعضاء التصرف بطريقة تخدم المصلحة العامة، وبشكل ينال ثقة الجمهور ويوضح مدى التزامهم بالمهنة.

5- العناية المهنية: وتتطلب أن يراعي العضو المعايير الأخلاقية والفنية للمهنة، وأن يسعى دائماً إلى تطوير كفاءة خدماته وجودتها، وأن ينفذ مسئولياته المهنية حسب أفضل درجات مقدرته.

6- نطاق وطبيعة الخدمات المقدمة: على العضو الممارس للمهنة أن يراعي هذه المبادئ عند تحديد نطاق وطبيعة الخدمات المطلوب تقديمها.

ويعتبر استقلال المراجع - وفقاً للمبدأ الأول- أمراً في غاية الأهمية في مهنة المراجعة، لأن المرتبة والثقة التي يحظى بها المراجعون كفئة مهنية تعتمد بشكل كبير على ثقة الجمهور وقناعته باستقلالهم، فمهما كانت كثافة وفعالية إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجعون، تبقى البيانات المالية لكافة الأغراض العلمية غير مدققة في حالة عدم تمتع المراجع باستقلاله. لذلك خصص دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قاعدتين هامتين بهذا الشأن، الأولى هي القاعدة رقم (101) المتعلقة بمبدأ الاستقلال Independence، والثانية القاعدة رقم (102) والمتعلقة بموضوعية المراجع ونزاهته Integrity and Objectivity.

وتنص القاعدة رقم (101) الخاصة بالاستقلال على " أنه يجب على العضو أن يلتزم بالاستقلال (الحياد) عند أداء خدماته المهنية للعملاء، وذلك وفقاً لمتطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها المجلس (ISB) " (ارينز ولوبك، 2005).

وتُطبق هذه القاعدة على جميع الشركاء في أي شركة (مكتب) مهنية ينتمي إليها المراجع وجميع مساعديه الذين يشتركون معه في عملية المراجعة، أو ينتمون إلى أحد فروع المكتب الذي يقوم بجزء رئيسي في عملية المراجعة. ووفقاً للقاعدة (101) يفقد المراجع القانوني أو يفقد مكتبه استقلاله إذا سادت الظروف التالية أثناء أداء عمله المهني أو في وقت إبداء الرأي (توماس وهنكي، 1989):

1- امتلاك أو التعهد بشراء - بطريقة مباشرة أو غير مباشرة - حصة جوهرية في رأس مال المنشأة محل المراجعة، أو إدارة أو الإشراف على وحدة استثمارية تمتلك أو تتعهد بشراء حصة جوهرية في رأس مال المنشأة محل المراجعة.

2- المشاركة الفعالة في أي نشاط تجاري مع عميل المراجعة، أو مع أي من رجال إدارته العليا، أو أعضاء مجلس إدارته، أو أحد كبار مساهميه.

3- الاقتراض أو إقراض العميل أو أي من أعضاء إدارته العليا أو مجلس إدارته أو كبار مساهميه.

4- ارتباط المراجع أو المكتب التابع له بعميل المراجعة بصفته مروجاً لنشاط العميل، أو ضامناً لاكتتابات في أوراق مالية يصدرها العميل، أو عضو بمجلس إدارته، أو الإدارة العليا لمنشأته، أو أي وظيفة إدارية أخرى.

5- انضمام المراجع لعضوية مجلس إدارة صندوق معاشات تابع لعميل المراجعة.

وقد حذرت القاعدة (101) أيضاً المراجع من قبول وظائف محددة أو مناصب إدارية في منشأة العميل، وأوردت بعض التفسيرات والأحكام الصادرة بشأن استقلال المراجع منها على سبيل المثال (توماس وهنكي، 1989):

- 1 - أثر عضوية المراجع الشرفية في مجلس إدارة العميل على استقلاله.
- 2 - أثر علاقة الشريك المتقاعد مع العميل على استقلال مكتب المراجعة (الذي كان الشريك عضواً فيه).
- 3 - أثر تقديم المراجع عدداً من الخدمات المهنية (مراجعة حياده، استشارات إدارية، خدمات ضريبية... الخ) إلى نفس العميل على استقلاله.
- 4 - أثر الدعاوى القضائية أو التهديد برفع دعاوى قضائية ضد المراجع على استقلاله.
- 5 - أثر العلاقات العائلية المختلفة على استقلال المراجع أو مكتب المراجعة التابع له.

6 - أثر الأتعاب غير المدفوعة (المستحقة على عميل المراجعة) على استقلال المراجع.

أما القاعدة الثانية (102) والخاصة بموضوعية المراجع ونزاهته فقد نصت "على ضرورة محافظة العضو عند أدائه للخدمات المهنية على نزاهته وموضوعيته والتحرر من التضارب في المصلحة، وأن لا يحرف الحقائق عن عمد، أو أن يتأثر حكمة المهني بالآخرين " (أرينز ولوبك، 2005).

وأوضحت هذه القاعدة أن التضارب في المصلحة يحدث عند قيام العضو بتأدية خدمات مهنية لعميل معين، وفي الوقت نفسه يرتبط هذا العضو أو مكتبه بأشخاص آخرين أو شركات أخرى - وحسب الحكم المهني للعضو - قد يراها العميل بأنها تخل بموضوعية العضو. وقد أوردت مجموعة من الأمثلة التي توضح الحالات التي يحدث فيها تضارب في المصلحة، وتعتبر خرقاً للقاعدة (102) منها على سبيل المثال (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2003):

- 1- تقديم خدمات قانونية لجهة مدعية على أحد عملاء مكتب المراجعة.
  - 2- تقديم خدمات ضريبية للزوجين معا أثناء إجراءات الطلاق.
  - 3- اقتراح استثمار معين لأحد عملاء المراجعة في إحدى الشركات التي يملك فيها المراجع مصلحة مالية.
  - 4- تقديم خدمات تخطيط مالي لعدد من أعضاء عائلة واحدة توجد بينهم مصالح متعارضة.
  - 5- تقديم خدمات استشارية لعملاء مراجعة بخصوص شراء ممتلكات وعقارات يملكها عميل مراجعة آخر.
  - 6- تحويل عميل مراجعة إلى شركة خدمات يملك بها المراجع أو أحد أعضاء مكتبه مصلحة مالية جوهرية.
  - 8- تحويل العملاء إلى أحد سماسرة التأمين الذي بدوره يحول عملاءه إلى العضو حسب اتفاق بينهما.
- ويبين الدليل أنه في حالة وجود تضارب فعلي في المصلحة وفقاً للقاعدة (102) يخل بقاعدة الاستقلال (101)، فإن نظام الجودة في مكتب المراجعة يجب أن يضمن الآتي (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2003):

1- التأكد من عدم وجود تضارب في المصلحة عند قبول عميل جديد لأغراض المراجعة وإبداء الرأي، كذلك الأمر عند اتخاذ قرار الاستمرار في التعامل مع عميل قديم.

2- الحصول على كتاب تمثيل من جميع الموظفين المهنيين عند توظيفهم - وبعد ذلك بشكل سنوي - يؤكدون فيه على فهمهم والتزامهم بمعايير المهنة، وسياسات المكتب وإجراءاته المتعلقة بالاستقلال والنزاهة والموضوعية، بما في ذلك التحرر من حالات التضارب في المصلحة.

وبغض النظر عن القواعد المذكورة في ميثاق السلوك المهني، فمن الضروري أن يحافظ المراجع على علاقة غير متحيزة مع الإدارة وباقي الأطراف التي تتأثر بتنفيذه لمسئوليته، وفي كل عملية يتم التعاقد عليها - بما في ذلك الخدمات الاستشارية للإدارة والضرائب - على المراجع أن لا يخضع حكمه المهني للآخرين، حتى ومع وجود ضغوط على موضوعيته ونزاهته بشكل متكرر. فبقاء المهنة على المدى الطويل ضمن المجتمع المالي، يتطلب مقاومة هذه الضغوط، وإذا كانت الصراعات قوية لدرجة أنها تجعل موضوعية المراجع واستقلاله محل مساومة، فعلى مكتب المراجعة الانسحاب من المهمة التي يقوم بها.

### 1-2-3 استقلال المراجع في ضوء قواعد السلوك المهني الدولية

تهدف قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى تحقيق أعلى درجات المهنية من قبل المحاسبين والمراجعين المهنيين، والوصول إلى أفضل مستويات الأداء بما يلبي ويحقق مصلحة الجمهور المتلقي لخدمات هؤلاء المحاسبين والمراجعين المهنيين. ولتحقيق هذا الهدف يتطلب الأمر مقابلة أربعة احتياجات رئيسية هي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005):

1- المصداقية: بمعنى أن المجتمع ككل في حاجة إلى المصداقية في المعلومات وفي الأنظمة المالية المستخدمة.

2- المهنية: فهناك حاجة إلى أشخاص يمكن تحديدهم بوضوح كمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة من قبل العملاء وأصحاب العمل وآخرين من المهتمين.

3- جودة الخدمات: فهناك ضرورة لوجود الثقة في نوعية الخدمات المقدمة في المجالات المحاسبية، وأن المحاسب أو المراجع يقدم خدماته وفقاً لأعلى معايير الجودة في الأداء.

4- الثقة: بمعنى أن يشعر مستخدمو الخدمات المقدمة من المحاسبين والمراجعين بالثقة، وأن هناك إطاراً أخلاقياً مهنياً يؤثر على كيفية أداء هذه الخدمات.

وقد خصص دليل السلوك المهني الدولي القسم الثامن منه ليضع إطاراً لمفاهيم متطلبات الاستقلال عند مراجعة البيانات المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، حيث يتطلب هذا القسم من الدليل أن يتمتع أعضاء فريق إبداء الرأي والشركات (المكاتب) المزولة للمهنة، والشركات الزميلة بالاستقلال عن عميل إبداء الرأي، ويهدف الدليل إلى مساعدة الشركات المزولة وأعضاء فريق إبداء الرأي في:

- 1- تحديد التهديدات التي تواجه استقلال المراجع.
  - 2- تقييم ما إذا كانت هذه التهديدات غير ذات أهمية.
  - 3- في حالة كون هذه التهديدات ذات أهمية على استقلال المراجع الخارجي، يجب التعرف على الإجراءات الوقائية المناسبة وتطبيقها بهدف التخلص منها وتخفيضها إلى مستوى مقبول.
- وقد حددت قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين خمسة أنواع من التهديدات التي قد تواجه استقلال المراجع الخارجي عند أدائه لعمله وهي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005):

- 1- التهديدات بسبب المصالح المالية: ومن الأمثلة التي تخلق هذا التهديد على سبيل المثال:
  - علاقات مالية مباشرة أو علاقات مالية جوهرية غير مباشرة في شركة العميل.
  - وجود علاقة تجارية قوية مع عميل المراجعة.
  - التوظيف المحتمل لدى أحد العملاء.
  - قرض أو كفالة من أو إلى أحد العملاء أو أحد مديريه أو مسؤوليه.
- 2- التهديدات بسبب المراجعة الذاتية: وتحدث في الحالات التالية:
  - كون المراجع أو أحد أعضاء مكتبه يعمل مديراً أو مسؤولاً حالياً أو حتى لوقت قريب لدى العميل.
  - تقديم خدمات للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوعية عملية المراجعة.
  - قيام المراجع بإعداد البيانات الأصلية المستخدمة لإعداد القوائم المالية أو إعداد غيرها من السجلات التي يقوم المراجع بفحصها ومراجعتها.

3- التحديات الناتجة عن الدفاع عن العميل: وتحدث عندما يقوم المراجع بترويج موقف أو رأي العميل، أو يظهر بمظهر المروج له إلى حدٍ يمكن إلحاق الضرر بموضوعية المراجع. ومن الأمثلة على الظروف التي قد تخلق هذا التهديد، قيام المراجع بالاتجار بأسهم أو سندات عميله أو ترويجها، وكذلك في حالة قيامه بالدفاع عن العميل في مقاضاة أطراف خارجية أو تسوية النزاعات بينهم.

4- التحديات الناتجة عن الألفة: وتظهر بفضل العلاقات الحميمة مع العميل أو أحد مديريه أو مسؤوليه، أو موظفيه بشكل يدفع المراجع أو أحد أعضاء مكتبه للإسراف في تعاطفهم مع مصالح هذا العميل. كقيام أحد أفراد عائلة المراجع المقربين (قريب من الدرجة الأولى)، أو أحد الشركاء القدامى في مكتب المراجعة، العمل كمدير أو مسئول لدى عميل المراجعة، أو قبول الهدايا والضيافة من العميل أو أحد مديريه أو مسؤوليه، وكذلك الارتباط طويل الأجل بين المراجع وعميله.

5- التحديات الناتجة عن الترهيب أو (المضايقة): وتحدث عندما يُمنع أحد المراجعين من التصرف بموضوعية، أو من استخدام الحذر المهني، وذلك بالتهديد الفعلي أو المتوقع من جانب المديرين المسؤولين أو الموظفين لدى عميل المراجعة باستبعاد المراجع بسبب خلافٍ في تطبيق أحد المبادئ المحاسبية، أو الضغط باتجاه التخفيض غير المناسب في حجم العمل لغرض تقليل الأتعاب.

وقد حددت قواعد السلوك المهني الإجراءات الوقائية لمواجهة التحديات السابقة، حيث صنفت الإجراءات الوقائية ضمن ثلاث مجموعات رئيسة هي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005):

1- إجراءات وقائية أوجدتها المهنة أو التشريعات والقوانين: مثل متطلبات التعليم والتدريب والخبرة للمراجع، والمعايير المهنية وعمليات المراقبة والتأديب والتشريع الذي يحكم متطلبات استقلال مكتب المراجعة.

2- إجراءات وقائية ضمن أنظمة عميل المراجعة: مثل مصادقة أشخاص من خارج إدارة العميل على تعيين المراجع، وضرورة توافر موظفين ذات كفاءة عالية لدى العميل من أجل اتخاذ القرارات الإدارية، بالإضافة إلى وجود إجراءات وسياسات مالية تؤكد التزام عميل المراجعة بإصدار تقارير مالية عادلة.... الخ.

3- إجراءات وقائية ضمن أنظمة مكتب المراجعة: منها مثلاً وجود السياسات والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة أنظمة رقابة النوعية والجودة لتعاقدات إبداء الرأي، كذلك توثيق السياسات والإجراءات الخاصة

بالاستقلال، ووجود السياسات والإجراءات اللازمة لمراقبة مدى الالتزام بهذه السياسات والإجراءات التي وضعها مكتب المراجعة .....الخ.

وفي جميع الحالات السابقة، وعندما تكون الإجراءات الوقائية المتوفرة غير كافية للتخلص من أثر التهديدات، أو تخفيض أثرها إلى المستوى المقبول، أو عندما يختار مكتب المراجعة عدم التخلص من النشاطات أو المصالح التي خلقت هذه التهديدات، يصبح التصرف الوحيد المتوفر هو رفض تنفيذ عملية المراجعة أو الانسحاب منها.

### 1-3 المفاهيم الأساسية لاستقلال المراجع الخارجي

#### 1-3-1 طبيعة استقلال المراجع الخارجي

يعتبر استقلال المراجع الخارجي محور المهنة وركيزتها الأساسية، والتي بدونها لا تقم لمهنة المراجعة أية قائمة، وتتفني أهميتها ووضعها في المجتمع، ويتحول المراجع الخارجي إلى مراجع داخلي تابع لإدارة الشركة وليس لرأيه أية أهمية تذكر، فالمراجع في الأساس يعتبر وكيلاً عن المساهمين في فحص الحسابات والقوائم المالية التي تعدها الإدارة، والتي تعكس مدى كفاءة الإدارة في أداء نشاطها، وعلي المراجع أن يبدي رأيه الفني المحايد في هذه الحسابات والقوائم المالية دون تحيز وبعيداً عن تأثير الإدارة، وكذلك بعيداً عن تأثير مصالحه ورغباته الشخصية (الهادي، 2003).

وعلى الرغم من السهولة النظرية في وضع قواعد استقلال المراجع الخارجي ومتطلباته وضماناته، فإن تحقيق الاستقلال بالنسبة للمراجعين وصيانتهم في الحياة العملية ليس بنفس القدر من السهولة، ولعل القول المأثور في الأدب المحاسبي بخصوص الاستقلال " أنه إذا أمعن المراجع في محاولته في المحافظة على استقلاله عن العميل، فقد يترتب على ذلك إسراع العميل إلى توفير الاستقلال الكامل له وذلك بإنهاء تعاقدته والبحث عن مراجع جديد" (أبو زيد، 1985).

لذلك يمكن القول أن الاستقلال في مهنة المراجعة نسبي نظراً لطبيعة العمل فيها، والذي يتطلب من المراجع أن يكون على اتصال دائم مع إدارة الشركة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، كما أن المراجع يحصل على أتعابه من إدارة الشركة مقابل ما يؤديه من خدمات المراجعة، وربما من خدمات مهنية أخرى بخلاف المراجعة يعتمد عليها كجزء من دخله السنوي الإجمالي، الأمر الذي يبدو معه المراجع على الأقل من

حيث المظهر متحيزاً لمصالح الإدارة التي تدفع له أتعابه، سواء كانت تلك الأتعاب محددة بمعرفة المساهمين، أو أن الإدارة تقترح تحديدها ويوافق عليها المساهمون بعد ذلك، لذلك لا يمكن توقع أن يعمل المراجع أو يقرر وهو في حالة من الاستقلال التام أو المطلق (Lee, 1986).

وقد توصلت بعض الدراسات التطبيقية في هذا المجال إلى أن استقلال المراجع يدرك في صورة مدى من القيم باعتباره مسألة درجة، وأن الاستقلال التام من الصعوبة تحقيقه (سويلم، 2002)؛ (Bartlett, 1993).

هذا مع الأخذ بالاعتبار أنه ليست كل الخدمات التي يقدمها المراجع لعملائه تقتضي منه أن يتصرف على وجه الاستقلال، فهناك خدمات يقدمها المراجع لعملائه ليس مطلوباً منه أن يكون مستقلاً، بل من المتوقع منه أن يضع مصلحة عملائه في المرتبة الأولى. منها على سبيل المثال قيامه بتقديم خدمات استشارية للعملاء، دراسات الجدوى الاقتصادية، تصميم نظم محاسبة، خدمات التحليل المالي، المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية ... الخ.

### 1-3-2 الافتراضات التي يقوم عليه معيار الاستقلال

يعتبر معيار الاستقلال من أهم المعايير التي تحكم آداب وسلوكيات مهنة المراجعة، حيث يتطلب المعيار الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) أن يتمسك المراجع بحياده واستقلاله حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز (توماس وهنكي، 1989).

ويعتمد مبدأ الاستقلال على افتراضين أساسيين من افتراضات المراجعة هما:

الافتراض الأول: لا يوجد بالضرورة تعارض في المصالح بين المراجع والعميل.

وهذا يعني عدم وجود تعارض بين عمل المراجع والإدارة التي تعد القوائم المالية، ويعني ذلك ضمناً ضرورة وجود قدر كاف من التعاون بين الطرفين بما يساعد على تنفيذ عملية المراجعة بسرعة وسهولة (المطارنة، 2006).

ولا يعني هذا الفرض عدم وجود تعارض بصورة دائمة أو حتمية، لأنه ربما يكون هناك تعارض في المصالح بين الإدارة والمالك ومستخدمي القوائم المالية، مما يستوجب أن يتوافر في الشخص الذي يقوم بمراجعة القوائم المالية القدر المطلوب من الاستقلال، بحيث لا يكون له علاقة بإدارة الشركة محل

المراجعة، والتي يمكن أن تسبب له مكاسب من مراجعة تلك القوائم المالية غير المعدة على أساسٍ عادلٍ (لطي، 2005).

الافتراض الثاني: أن المراجع يمارس مهمته كمراجع فقط على وجه التحديد.

ويعني ذلك أنه عند أداء المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة - خدمات استشارية إدارية أو خدمات ضريبية مثلاً - فإنها يجب أن تأخذ دوراً ثانوياً في الأهمية النسبية بالنسبة لمسئولية المراجع. فالمراجع يجب أن يكون في سلوكه ومظهره ذلك الشخص الذي يمارس مسئولية المراجعة، وعليه أن يؤدي مهمته بحيادٍ واضحٍ سواء في كتابة برنامج المراجعة أو في جمع أدلة الإثبات أو كتاب التقرير (لطي، 2005).

### 1-3-3 مفهوم استقلال المراجع الخارجي<sup>7</sup>

لقد أثار مفهوم الاستقلال في المراجعة الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع، وكذلك وجود العلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة محل المراجعة، بالإضافة إلى ما يطلع عليه المراجع من أمور تتصف بالسرية، مما قد يثير شكوكاً حول استقلال المراجع وحياده (أبو غانم، 2003). ونتيجة لذلك تعددت وتتنوعت التعريفات التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلال المراجع، حيث يرى Houtly and Ross أن استقلال المراجع يعتبر من المفاهيم التي يصعب وضع تعريف دقيق ومحدد له لكثرة العوامل المؤثرة فيه، وأن الاستقلال مطلوب لكل المهن، لأنه شعور بالثقة في النفس وعدم التبعية لرأي العميل، وأن على المراجع عند إبداء رأيه أن يكون مستقلاً في الحقيقة، بمعنى أن يكون موضوعياً وغير متحيز لأي طرف، كذلك عليه أن يظهر مستقلاً أمام الطرف الثالث، وهم المستخدمين للقوائم المالية (موسى، 1992).

ويرى Carey and Doherty أن للاستقلال ثلاثة معانٍ هي (الناغي، 1982):

1 - الشعور بعدم وجود رئيس، ويعني ذلك الأمانة والنزاهة والموضوعية والمسئولية.

<sup>7</sup> عرف علماء التربية و النفس الشخصية المستقلة بأنها شخصية قادرة على اتخاذ القرار بدافع ذاتي بعيداً عن التأثير بالآخرين، وهي شخصية تميل إلى العمل والانجاز وتتطلع إلى الاستقلال والتحرر من قيود الآخرين (أبو دف، 1995).

2 - الشعور بالاستقلال في التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، وهذا يعني تفادي أية علاقات من شأنها الإقلال من هذا الشعور.

3 - تفادي العلاقات التي من شأنها أن تظهر المراجع صاحب مصلحة شخصية مع عميل المراجعة. وبين Mautz and Sharaf (1982) أن استقلال المراجع له ثلاثة أوجه هامة تتمثل في الاستقلال في المدخل والاتجاه - أي التحرر من سيطرة العميل والثقة بالنفس - والخلو من التحيز والهوى، وضرورة الفصل بين المراجعة وبين الأعمال الأخرى التي يقدمها المراجع في صورة خدمات خاصة.

كذلك أشار Stephen (1978) بأن مفهوم الاستقلال يعني تحرر المراجع من الرقابة والسيطرة من قبل أي طرف داخل أو خارج الشركة محل المراجعة، فضلاً عن الحياد عند تجميع وتفسير أدلة الإثبات، وعند إبداء الرأي المهني بشأن مدى عدالة القوائم والتقارير المالية المقدمة له من إدارة شركة العميل.

ويرى Lee and Gu (1998) أن الاستقلال يعني غياب التواطؤ بين المراجع وإدارة الشركة الخاضعة للمراجعة، وأوضحا أن ازدياد المنافسة بين المراجعين قد يدفع مديري بعض الشركات إلى إغراء المراجعين على كتم أو إخفاء أو تحريف بعض المعلومات التي ستعرض على المساهمين أو الجمهور بصفة عامة.

لذا يرى نور (1987) أن استقلال المراجع يُعبر عن قدرته على مقاومة كافة الضغوط الإدارية للتدخل في عمله، بغرض التأثير على أحكامه بخصوص القوائم والتقارير المالية محل المراجعة.

وقد عرف Higgins الاستقلال بأنه يعبر عن حالة ذهنية لدى المراجع تجعله في وضع يستطيع من خلالها أن يحافظ على نزاهته وأمانته وموضوعيته إزاء ما يقوم به من أعمال المراجعة (سوليم، 2002). وهذا ما أشار إليه الصبان (1988) بأن استقلال المراجع هو بمثابة الحالة الذهنية والنظرة الموضوعية التي تصاحب المراجع عند اطلاعه بتقييم وإصدار أحكام عند حوادث معينة.

ويرى جمعة (2005) بأن الاستقلال وجهة نظر غير متحيزة للمراجع عند أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة المجتمع المالي في هذا الاستقلال.

ويُعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن استقلال المراجع هو أحد المفاهيم الأخلاقية المصاحبة لمهنة المراجعة، ويتمثل في التحرر من التحيز في إصدار الأحكام بخصوص

المعلومات المالية المتضمنة في التقارير والقوائم المالية المعدة بواسطة إدارة الشركات محل المراجعة (سويلم، 2002).

مما سبق نلاحظ أن التعريفات المتعددة لاستقلال كلها تدور حول المفاهيم التالية:

- 1 ارتباط مفهوم الاستقلال بالنزاهة والأمانة والصفات الأخلاقية الحميدة.
- 2 ارتباطه أيضاً بالموضوعية وعدم التحيز أثناء تأدية عملية المراجعة.
- 3 التحرر من رقابة أو سيطرة أية جهة - داخل الشركة أو خارجها - على المراجع.
- 4 مقاومة كافة الضغوط التي قد يتعرض إليها المراجع من إدارة العميل بهدف التأثير على أحكامه.
- 5 تنفادي أية علاقات من شأنها أن تظهر المراجع أمام الغير بأن له مصلحة شخصية في الشركة محل المراجعة.

### 1-3-4 عناصر استقلال المراجع الخارجي

يتضمن مفهوم الاستقلال عنصرين أساسيين متلازمين يكونان معاً المفهوم العام لاستقلال المراجع الخارجي، حيث يتمثل العنصر الأول بالاستقلال الذهني للمراجع، والثاني بالاستقلال الظاهري له.

#### 1-4-3-1 الاستقلال الذهني

لقد ساد لفترة طويلة الرأي القائل بأن الاستقلال هو القدرة على التصرف بنزاهة وموضوعية (AICPA, 1988). وقد نص المعيار الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على ضرورة أن يكون لدى المراجع اتجاه فكري وعقلي محايد في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة (AICPA, 1973). ويعتبر الاستقلال وفقاً لهذا المفهوم حالة ذهنية State of Mind أو فكرية أو أخلاقية ترتبط بالضمير المهني للمراجع، ومن الصعب قياسها أو تحديد أبعادها، لارتباطها بالصفات والطبيعة والتكوين الشخصي والخلقي للمراجع (الهادي، 2003).

وعليه فإن الحكم على توافر هذا الاتجاه الذهني لدى المراجع يعتبر من الأمور الصعبة والمحيرة، إذ يمكن القول بأن الشخص الوحيد الذي في إمكانه أن يعرف " ضمير المراجع" أو اتجاهه الذهني أو الفكري على وجه اليقين هو المراجع نفسه أو مساعدوه (شاهين، 1992).

وقد أُطلق على هذا الاستقلال الذهني مصطلح الاستقلال الحقيقي Independence in Fact والاستقلال وفقاً لهذا المفهوم أعمق من أن توضع له مقاييس محددة أو معايير واضحة، إذ أن المعايير قد تتغير أو قد يطرأ عليها تعديلات، ولكن الجوهر في حد ذاته لا يتغير. إن هذه النظرة لمفهوم الاستقلال تتجلى في عدم تحيز المراجع للإدارة أو لمجموعة معينة من الملاك أو أصحاب المصالح، وترى أن الاستقلال سلوك مهني متعارف عليه، وأن من أهم واجبات المراجع مراعاة التمسك بهذا السلوك، بحيث يكون أميناً ونزيهاً وصادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره، لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره أو رأيه نتيجة خصومة، وألا يكتفم أو يُحرف أو يُزيف ما يصل إلى علمه من وقائع ومخالفات، وإنما عليه إبداء رأيه الفني الموضوعي عن اقتناع بعد أن تظمن نفسه لما يتوصل إليه (الحسني، 1999).

### 1-3-4-2 الاستقلال الظاهري

الاستقلال الظاهري للمراجع - من حيث الشكل - يعتبر قضية غير مرتبطة بشخصية المراجع وتفكيره الذهني، فهي قضية موضوعية تحكمها الظروف والملابسات المحيطة بالمراجع نفسه أو بالعمل الموكل إليه. ووفقاً لهذا المفهوم، ينبغي أن لا ينظر إلى استقلال المراجع على أنه مسألة ذهنية، يُترك الحكم فيها إلى تقدير المراجع نفسه، وإنما هي قضية موضوعية تحددها وتنظمها قواعد وأحكام وضوابط معينة (الحسني، 1999). فلا يكفي أن يكون المراجع مستقلاً حقيقياً بينه وبين نفسه، إذ قد يكون المراجع مستقلاً فعلاً، ولكن الغير لا يعتبرونه كذلك (شاهين، 1992). فالمستخدمون للتقارير المالية لا يستطيعون قياس أو الحكم على الاستقلال الذهني أو الحقيقي للمراجع، وإنما يعتمدون في ذلك على بعض المظاهر الخارجية التي تدل على هذا الاستقلال، وهذه المظاهر التي تدل على استقلال المراجعين تسمى بالاستقلال في الظاهر Independence in Appearance (متولي، 1990).

وبما أن الاستقلال الظاهري يعتمد على نظرة أو إدراك مستخدمي القوائم المالية وفهمهم له، لذا فإنه مفهوم تجريبي يمكن قياسه وإقامة البرهان عليه، لذلك إن القواعد المنظمة لعلاقات المراجعين مع العملاء

في قوانين الشركات أو معايير المراجعة أو قواعد السلوك المهني، إنما تتعامل فقط مع الاستقلال الظاهري للمراجعين (متولي، 1990). ومن هنا نشأت مشكلة عدم الثقة، وهذه المشكلة تكون لها خطورتها بالنسبة لعمل المراجع، لأن تقريره هو الذي يوفر الثقة في المعلومات التي يتولى مراجعتها، فإذا انعدمت الثقة في استقلال المراجع وحياده، تنعدم الثقة في عملية المراجعة نفسها (شاهين، 1992).

ولكي يحافظ المراجع على استقلاله الظاهري، عليه تجنب أية مواقف أو علاقات مع العميل قد تسبب شكاً في نظرة الأطراف الخارجية في استقلاله. فلم يعد كافياً أن يكون سلوك المراجع وتفكيره مستقلاً، بل أصبح من الواجب عليه أن يتصرف بطريقة تُخبر الجميع بشكلٍ لا يقبل الشك باستقلاله، وذلك من خلال تحرره من كافة العلاقات والمصالح المادية التي قد تضعه في موضع المساومة على استقلاله (أبو زيد، 1985).

ومن هنا فقد أشارت القاعدة رقم (101) من دليل السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إلى ضرورة تخلص المراجع من أي التزام أو مصلحة مع عميل المراجعة أو إدارته أو مالكه، لأن وجود مثل هذه المصالح قد تدفع مستخدمي القوائم المالية، وأولئك الذين يعتمدون على هذه القوائم، إلى الاعتقاد بأن المراجع متحيز لصالح العميل أو الإدارة أو المالكين (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2003).

وهذا ما أكدته نشرة معايير المراجعة رقم (1) الصادرة عن المعهد الأمريكي نفسه بأن على المراجعين أن يحرصوا على استقلالهم ليس في الجوهر فقط، بل عليهم تجنب المواقف التي تقود الأطراف الخارجية إلى الشك في استقلالهم (Gaynor, 2000).

وقد أكد على هذا المفهوم بعض الباحثين بقولهم " أن الاستقلال الحقيقي ليس له أية قيمة فعلية إذا لم يقتنع مستخدمو تقرير المراجع بأن هذا الاستقلال متوفر فعلاً". لذلك فإن الاستقلال يجب أن يكون حقيقياً كما يجب أن يكون ظاهرياً" (Mautz & Sharaf, 1982 ؛ Lee, 1986). ولكي تحافظ مهنة المحاسبة والمراجعة على دورها في المجتمع، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع بجانبية الذهني والظاهري دون الفصل بينهما، لأن فقدان أحدهما ولا شك يضعف أو قد يلغي الجانب الثاني ومن ثم الاستقلال ككل (الصبان، 1993).

وبناءً على ما سبق، يرى الباحث أن وصول المراجع إلى أعلى درجات الاستقلال لا يتحقق إلا إذا تحلى المراجع بمواصفات أخلاقية معينة مثل النزاهة والموضوعية في كافة المواقف المرتبطة بعملية المراجعة، وكذلك تمتعه بشخصية مهنية متوازنة، بالإضافة إلى التزامه بمعايير المراجعة وإجراءاتها وقواعد وأخلاقيات شرف المهنة، وابتعاده عن كافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أية شكوك بخصوص نزاهته وموضوعيته، الأمر الذي يترتب عليه في النهاية تحقيق الثقة في القوائم المالية التي يقوم المراجع بفحصها وإصدار حكمه فيها، ومن ثم تحقيق ثقة المجتمع في المهنة ككل.

### 1-3-5 أبعاد استقلال المراجع الخارجي

تبين مما سبق أن مفهوم الاستقلال يعني قيام المراجع بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث لا يقوم بإخفاء أية حقائق مادية أو عرضها بصورة مزيفة، وأن لا ينجس وراء أهواء الإدارة ورغباتها عند إعداد برنامج المراجعة، أو عند القيام بالفحص، أو إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية التي تم فحصها ومراجعتها.

وعليه يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع الخارجي (Dimensions of Independence)

عند تنفيذه لعملية المراجعة وهي كالآتي (Mautz & Sharaf, 1982؛ الصبان وعلي، 2002):

#### 1-5-3-1 الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة

ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة، من حيث اختيار إجراءات ووسائل المراجعة، والحرية في التوسع في استخدام هذه الإجراءات والوسائل وذلك على النحو التالي:

1- التحرر من سيطرة الإدارة ومن تأثيرها الذي يهدف إلى إلغاء أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، حيث أن المراجع هو الشخص الوحيد الذي له حق تعديل البرنامج حسب الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

2- التحرر من تدخل الإدارة في تطبيق الإجراءات التي تم اختيارها ضمن برنامج المراجعة.

4- التحرر من أي محاولات خارجية لإخضاع العمل المراد فحصه لشخص آخر غير المحدد له.

## 1-3-5-2 الاستقلال في مجال الفحص

ويعني ذلك الحرية في اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات والعلاقات الشخصية التي سوف تخضع لعملية الفحص، وهذا يتطلب عدة جوانب أهمها:

- 1- حق المراجع الكامل في الاطلاع على أو فحص جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومكاتبها وفروعها، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر متعلقة بنشاط الشركة.
- 2- حق المراجع في الحصول على المساعدة من قبل موظفي الإدارة أثناء تأديته لعمله.
- 3- التحرر من محاولات الإدارة في تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي سوف تخضع للفحص، أو محاولتها في الضغط على المراجع لقبول بعض المفردات والمستندات دون مراجعة.
- 4- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة التي من شأنها التأثير سلباً على موضوعية المراجع عند القيام بالفحص.

## 1-3-5-3 الاستقلال في مجال إعداد التقارير

ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي حول القوائم المالية محل الفحص، ويتضمن ذلك عدة جوانب منها:

- 1 - التحرر من أي شعور بالولاء أو الالتزام لتعديل أية حقائق في التقرير .
- 2 - تجنب استبعاد أية أوراق عمل مهمة من التقرير الرسمي للمراجع - المرفق بالقوائم المالية - وإرفاقها في تقارير أخرى غير رسمية.
- 3 - تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى - سواء بقصد أو بدون قصد - وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة.
- 4 - التحرر من أية محاولات للتأثير أو التحكم في قرار المراجع عند إبداء الرأي الفني في القوائم المالية محل الفحص.

## 1-3-6 المقومات الذاتية لاستقلال المراجع الخارجي

يقصد بالمقومات الذاتية الصفات التي تتعلق بشخصية المراجع وتكوينه العلمي والأخلاقي وخبرته العملية. فالصدق والأمانة وأداء الواجب والإخلاص في العمل والالتزام بالحق والصواب، وما وصل إليه المراجع من علم، وما اكتسبه من خبرة، كلها مقومات شخصية تخلق إطاراً فكرياً يتجسد فيه استقلال المراجع، وأن فقدان هذه المقومات يجعل من السهولة بمكان السيطرة على المراجع والنيل من استقلاله (أبو غانم، 2003).

ومن هنا تظهر أهمية وضرورة توافر مجموعة من الصفات الأخلاقية والشخصية في الأعضاء الممارسين لمهنة المراجعة، بحيث تدعم استقلالهم وتؤهلهم للقيام بدورٍ فعّال في تدعيم الثقة في المعلومات المالية وتعزيز درجة الاعتماد عليها من قبل مستخدميها.

وقد حددت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عدة صفات ينبغي توافرها في مراجع الحسابات وهي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005):

1- النزاهة: بمعنى أن يكون المراجع مستقيماً ونزيهاً عند تقديم الخدمات المهنية حتى يستطيع كسب ثقة الجمهور وبناء مصداقية لعمله ومهنته.

2- الموضوعية: على المراجع أيضاً أن يكون عادلاً وألا يسمح للتحيز أو تعارض المصالح أو تأثيرات الآخرين أن تؤثر سلباً على موضوعيته.

3- الكفاءة والعناية المهنية: فعلى المراجع أن يقدم الخدمات المهنية بعناية وأن يتمتع بدرجة عالية من المعرفة والكفاءة، كما وتقع عليه مسئولية الحفاظ على معرفته المهنية ومهارته في مستوى مناسب، بحيث يضمن أن يحصل العميل أو صاحب العمل على خدمات مهنية مناسبة مبنية على أسس علمية حديثة في هذا المجال.

4- سرية المعلومات: على المراجع أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أدائه للخدمات المهنية، وأن لا يستخدمها لمنفعته الشخصية أو يقوم بتسريبها لغيره أو الإفصاح عنها، إلا إذا كان ملزماً بذلك من ناحية قانونية أو مهنية.

5- السلوك المهني: يفترض أن يتصرف المراجع بشكل يتناسب مع السمعة الجيدة لمهنة المراجعة وأن يمتنع عن أي سلوك من شأنه أن يقلل من مكانة واحترام هذه المهنة.

وهناك من يرى ضرورة توافر ثلاث صفات أخلاقية في مراجع الحسابات وهي (الحسني، 1999):

1- الأمانة: وتعني ألا يقبل المراجع القيام بعمله ما لم يكن لديه الاستعداد الكافي فنياً وعلمياً وعملياً، وأن يكون أميناً على أسرار عميله، ويعتبر المراجع مخللاً بالأمانة المهنية إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء أدائه لواجبه، أو لم يذكر في تقريره ما علمه من تحريف أو تمويه في الأوراق أو المستندات محل الفحص.

2- الشرف: بمعنى أن يكون المراجع سيد نفسه، لا يخضع لسultan أحد إلا سلطان الواجب والضمير، وأن تكون له شخصيته المستقلة التي تتأى به عن التأثير بالآخرين، الأمر الذي يجعله دائماً يؤدي واجبه بإخلاص وبراغي مصالح جميع الأطراف المعنية في تقريره رغم أية ضغوط أو إكراه أو إغراء، ورغم أي تعارض بين واجباته المهنية وصالحه الخاص.

3- الكياسة والانتزان: وهذه الصفة تفرض على المراجع التصرف بشكل لائق مع جميع موظفي العميل من حيث التواضع والمعاملة الطيبة وطريقة التحدث وكيفية صياغة الاستفسارات، وأن يكون واقعياً يقدر ظروف منشأة عميله وطريقة عمل موظفيها.

وقد حددت معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين - المعايير العامة - الصفات الشخصية الواجب توافرها في مراجع الحسابات وهي (اشنتيوي، 1990):

1- أن يكون المراجع على درجة كافية من التأهيل المهني والكفاءة العلمية في مراجعة الحسابات.

2- أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بأداء عملية المراجعة.

3- أن يبذل العناية المهنية المناسبة عند القيام بالفحص وإعداد التقرير.

ومن الخصائص السلوكية التي ينبغي توافرها في مراجع الحسابات ما يلي (جمعة، 2005):

1- القدرة على التعبير والاتصال والاقتناع.

- 2- القدرة على مشاركة الآخرين.
- 3- القدرة على التحليل المنطقي.
- 4- توافر الميل المهني نحو مراجعة الحسابات.
- 5- توافر القدرات الشخصية التالية:
  - أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله، ويلتزم الصدق في تقريره دون محاباة لأي طرف.
  - الالتزام بأداب المهنة وسلوكها مع عدم التسامح في مخالفتها تحت أي تأثير.
  - أن يبدي رأيه الفني بشجاعة وثقة بعيداً عن أي مؤثرات قد تؤثر عليه.
  - أن يكون قوي الشخصية ملماً بطبائع البشر وأن يتمتع بضبط النفس والخلق الكريم.

#### 1-4 أهمية استقلال المراجع الخارجي

يعتبر الاستقلال أحد أهم الدعامات الأساسية التي تُبنى عليها مهنة المراجعة الخارجية، وأن أهم ما يميز المراجعة الخارجية عن المراجعة الداخلية هو الاستقلال (الهولي، 1991).

وتتبع أهمية استقلال المراجع الخارجي من طبيعة مهمته التي تضعه في موقع حساس بين الأطراف المستفيدة من خدماته، فمن جهة يتقاضى المراجع أتعابه من إدارة الشركة التي غالباً ما تلعب دوراً أساسياً في تعيينه، ومن جهة أخرى فإن المستفيد الأكبر من خدماته غالباً ما يكون طرفاً ثالثاً يستخدم المعلومات المحاسبية المدققة كأساس لاتخاذ قرار استثماري، أو ائتماني، أو غير ذلك من القرارات ذات الصلة بمستخدمي تلك المعلومات.

ومما يزيد من حساسية موقف المراجع ومن أهمية استقلاله، أن الأطراف المستفيدة من خدماته متضاربة المصالح في كثير من الأحيان. فإدارة الشركة محل المراجعة - وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية - قد تجد أن مصلحتها الخاصة تقضي أن تخفي أحياناً بعض المشاكل المالية التي تعاني منها الشركة، فتنتشر قوائم مالية لا تُظهر الوضع المالي على حقيقته، وهنا يحدث تضارب المصالح بين إدارة تتعمد عدم الإفصاح عن حقيقة الوضع المالي للشركة، وبين مستثمر مُحتمل في أسهم هذه الشركة أو

مقرض، تقتضي مصالحهما الخاصة أن تُظهر القوائم المالية صورة صادقة وعادلة للوضع المالي الحقيقي للشركة. وهكذا يصبح استقلال المراجع تحت هذه الظروف عنصراً حاسماً باعتباره الضمان الوحيد للمستخدم لكي يتضمن تقريره عن تلك القوائم المالية رأياً محايداً يوضح فيه حقيقة المشاكل المالية التي تعاني منها شركة كهذه (مطر، 1994).

ومن جهة أخرى فإن المراجع - كبشر - يكون لديه ميلٌ طبيعيٌّ نحو العمل على تعظيم منافعه الذاتية، الأمر الذي قد يدفعه إلى اتخاذ مواقف تساعد في تحقيق ذلك، هذا مع التسليم بإمكانية وجود تضارب ملموس بين مصلحة المراجع من جهة و إدارة الشركة من جهة أخرى (سويلم، 2002)، الأمر الذي دفع البعض إلى اعتبار أن استقلال المراجع يمثل العمود الفقري لعملية المراجعة، والدعامة الأساسية التي تقوم عليها المهنة، والسبيل إلى رفعتها وتطورها (الحسني، 1999).

وتتبع أهمية استقلال المراجع من خلال المجالات التالية:

- تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية.
- زيادة جودة خدمات المراجعة.
- رفع كفاءة أسواق رأس المال.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

#### 1-4-1 تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية

إن دور استقلال المراجع في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية أصبح في الوقت الحالي أحد القضايا المقبولة عموماً في الوسط التنظيمي والمهني والأكاديمي، إذ يشير Dopuch وزملاؤه (2003) إلى أن هناك إجماعاً واسعاً النطاق بين القائمين على تنظيم المهنة والممارسين للعمل المحاسبي والأكاديميين، بأن استقلال المراجع الخارجي يعزز من مصداقية عملية المراجعة، ومن ثم من مصداقية المعلومات المحاسبية المدققة.

وقد اعتبرت الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) أن الاستقلال يعزز من مصداقية القوائم المالية من ناحيتين هما (Dopuch et al. , 2003):

1 أن تزايد استقلال المراجع تزيد من احتمال أن تكون القوائم المالية أكثر اتساقاً والتزاماً مع متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)<sup>8</sup>.

2 -يصبح المستثمرون أكثر اعتماداً على القوائم المالية إذا ما تم مراجعتها من قبل مراجع حسابات مستقل.

وأظهرت دراسة صالح (2008) أن أهمية استقلال المراجع وحياده تبرز من خلال الطوائف المختلفة المستخدمة للتقارير المالية والتي تعتمد على رأيه الفني المحايد، وقد أشارت النتائج إلى أن استقلال المراجع يؤثر على القرارات الاستثمارية ويسهم في زيادة فرص الائتمان لشركات الأموال.

وقد أثبتت دراسة أخرى قام بها Firth ما توصلت إليه الدراسة السابقة، بأن الإخلال بمبدأ الاستقلال يضعف قرارات الاستثمار والإقراض، وهو الأمر الذي يدعم وجهة النظر التقليدية لأهمية استقلال المراجع الخارجي (راضي، 1991).

وكان نتيجة لفجوة الثقة في المعلومات المحاسبية ومصادقيتها التي حدثت في بداية القرن الحالي بسبب إفلاس كبريات الشركات المساهمة الأمريكية، والتي بلغت خسارتها مليارات الدولارات - منها على سبيل المثال: شركة Exrox , World com , Inron - وما ترتب عليها من انهيار واحد من أكبر شركات المراجعة في العالم وهي شركة Arthur Anderson ، أن ازدادت المطالبة في أمريكا وغيرها من الدول إلى إعادة تنظيم المهنة لتعزيز موضوعية المراجع الخارجي واستقلاله ( جربوع، 2008).

وعلى أثر ذلك أصدر الكونغرس الأمريكي قانون Sarbanes - Oxley الذي شدد بدوره على أهمية استقلال المراجع، وأعتبر هذا القانون أن لاستقلال المراجع دوراً رئيساً في إعادة الثقة في التقرير المالي، باعتباره يمثل أحد العناصر الرئيسية في سلسلة توريد التقرير المالي.

وفي نفس الإطار اعتبر التقرير الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 2003م، واعدته قوة العمل التي شكلها حول بناء الثقة في التقرير المالي، أن لاستقلال مراجع الحسابات دوراً هاماً في هذه العملية (عوض، 2005).

<sup>8</sup> Generally Accepted Accounting Principles

## 1-4-2 زيادة جودة خدمات المراجعة

تعددت العوامل ذات الأهمية النسبية المؤثرة على جودة خدمات المراجعة من وجهة نظر المهتمين بالمهنة، والتي من أهمها على سبيل المثال: التأهيل العلمي والعملية للمراجع / استقلال المراجع وحياده / بذل العناية المناسبة / شهرة المراجع وسمعته / المنافسة بين مكاتب المراجعة / خبرة المراجع / حجم مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته ... الخ.

ولا يوجد اتفاق بين الباحثين في هذا المجال على مفهوم محدد لجودة المراجعة، فقد عرفها Palmorse (1988) " بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع بعدم احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية، وأنه كلما زاد هذا المستوى دل ذلك على جودة المراجعة". وهذا ما أكده Knapp (1991) بأن جودة المراجعة تعكس مدى قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة. أما Copley and Doucet (1993) فقد عرفا جودة المراجعة " بأنها التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير". ويرى أحمد (1999) أن جودة المراجعة هي الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة، والمحافظة على حياد المراجع ونزاهته.

ويعتبر استقلال المراجع الخارجي من أهم الخصائص المحددة لجودة خدمات المراجعة الحيادية، فقد أشار مجلس معايير الاستقلال (ISB) المنبثق عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إلى أن استقلال المراجع يعتبر المحدد الأول لضمان جودة المراجعة (سويلم، 2002).

واعتبرت De Angelo (1981) أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة، حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.

وأوضح بلال (1997) أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وأن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة، حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع العملي، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة.

وتوصل سالم (1994) في دراسته لتحديد أثر ثمان خصائص على جودة المراجعة، إلى وجود علاقة إيجابية تربط استقلال المراجع بجودة عملية المراجعة، ووجد أن زيادة درجة استقلال المراجع تزيد من جودة المراجعة.

وقد أكد راضي (1998) هذه النتيجة حيث قام بتحديد ست عشرة خاصية لمعرفة مدى تأثيرها على جودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة لعملائها، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن خاصية استقلال المراجع قد حازت على المرتبة الأولى من حيث الأهمية في التأثير على جودة المراجعة.

**وبناءً على ما تقدم، يمكن القول بأن الاهتمام بتوفير قواعد تحقيق الاستقلال في مهنة مراجعة الحسابات تعتبر أحد مقومات تحسين جودة أداء عملية المراجعة.**

### 1-4-3 رفع كفاءة أسواق رأس المال

في إطار الدور المحوري الذي تلعبه أسواق رأس المال في التطور الاقتصادي المحلي أو العالمي، تتعاطم أهمية استقلال المراجع الخارجي في تعزيز أو إضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية في هذه الأسواق. فتطور البحث العلمي في مجال أسواق رأس المال أظهر دوراً هاماً لهذه المعلومات في رفع درجة كفاءة السوق والتحقق منها. فطبيعة القرارات الاستثمارية في هذه الأسواق تتأثر إلى حد كبير بخصائص المعلومات المحاسبية ودرجة مصداقيتها (Beaver, 2002).

وقد حدد تقرير Ramsay<sup>9</sup> الدور الذي يمكن أن يلعبه استقلال المراجع في رفع كفاءة أسواق رأس المال في النقاط التالية (عوض، 2005):

- 1- تقديم قيمة مضافة إلى القوائم المالية من خلال زيادة ثقة المستخدمين بها وإمكانية الاعتماد عليها.
- 2- تقديم قيمة مضافة إلى أسواق رأس المال من خلال تعزيز مصداقية القوائم المالية.
- 3- تعزيز درجة فعالية أسواق رأس المال في تخصيص الموارد من خلال تحسين قرارات مستخدمي القوائم المالية.
- 4- المساعدة في تخفيض تكلفة رأس المال لمستخدمي القوائم المالية بتخفيض مخاطر المعلومات.

<sup>9</sup> قدم تقرير Ramsay إلى لجنة الخدمات المالية والتنظيم الأسترالية بخصوص تحديث المتطلبات المهنية وأخلاقيات المهنة في مجال استقلال المراجع الخارجي .

وقد بين Carmichael (1999) أن هناك علاقة تربط استقلال المراجع بكفاءة أسواق رأس المال، فاعتقاد المستثمرين والدائنين بعدم موضوعية المراجعين ونزاهتهم، يترتب عليه ارتفاع درجة مخاطر الاعتماد على المعلومات المحاسبية المدققة من قبل مستخدميها، مما يؤثر سلباً على تكلفة رأس المال وارتفاعها بالنسبة للشركات، وهذا يؤدي إلى إضعاف أسواق رأس المال تدريجياً ويقلل بشكل خطير من أهمية المراجعة كوظيفة تعمل على تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية.

ويرى Fearnley وزملاؤه (2005) أن المراجعة المستقلة تُعتبر إحدى المكونات الرئيسية للإطار التنظيمي الذي يدعم أسواق رأس المال، وأن حالات الفشل في المراجعة يمكن أن تهدد الاستقرار في الأسواق المالية خصوصاً إذا اقتنعت أن استقلال عملية المراجعة مفقودة. وهذا ما حدث بالفعل، إذ تسببت أزمة المصداقية في المعلومات المحاسبية - سابقة الذكر - إلى إحداث نوع من فقدان الثقة للمتعاملين في الأسواق المالية.

وقد حدد تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مظاهر أزمة المصداقية التي تعرضت لها عملية التقرير المالي في انخفاض أسعار الأسهم لخمسة وعشرين شركة في الولايات المتحدة الأمريكية بمعدل 75% من يناير 1999م إلى مايو 2002م، لأسباب تتعلق في معظمها بمشاكل التقرير المالي، كما أن هذه الأزمة قد انتقلت إلى أسواق رأس المال العالمية، مما أدى إلى تغيرات متقلبة جداً في أسعار الأسهم في العديد من هذه الأسواق، بالإضافة إلى ظهور مشاكل تمويلية للعديد من الشركات، إذ أدت الأزمة إلى ارتفاع تكلفة رأس المال مما خفض من إنتاجية الشركات (عوض، 2005).

ومن هنا عملت الأطراف المرتبطة بالمهنة على إعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية سواء من خلال إصدار التقارير والقوانين الجديدة، أو من خلال تقنين الخدمات التي يمكن أن يقدمها مراجع الحسابات لعملاء المراجعة.

#### 1-4-4 المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة

ظهرت فجوة التوقعات في المراجعة Expectations Gap بسبب أن ما يقدمه المراجعون أقل بكثير من المتوقع أن يحصل عليه المجتمع المالي منهم. فقد عرفها Porter (1993) بأنها الفجوة بين ما يتوقعة المجتمع من المراجعين، وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع. أما Lee (1994) فيرى أن هذه الفجوة تعكس التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعو الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم. كذلك

عرفها Shaikn and Talha (2003) بأنها الفجوة بين مستويات الأداء المتوقعة حسب اعتقاد المراجعين، وبين المتوقعة من جانب المستخدمين للقوائم المالية.

يتضح من التعريفات السابقة لفجوة التوقعات بأنها تدور جميعها حول مفهوم واحد، وهو أن هناك تبايناً بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة، وما تقدمه مهنة المراجعة فعلاً للمجتمع.

وقد أرجع البعض سبب وجود هذه الفجوة إلى عدة عوامل أهمها ما يلي (جربوع، 2004/أ):

- الشك في استقلال المراجع وحياده.

- عدم التحديد الواضح لدور المراجع ومسئوليته.

- نقص الكفاءة المهنية للمراجع.

- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المراجعة.

- انخفاض جودة الأداء في المراجعة.

وقد تسببت حالات الإفلاس والفضائح المالية التي طالت كبرى الشركات في العديد من دول العالم وانهيار المنشآت الاقتصادية العملاقة، إلى تعميق الفجوة بين مستخدمي تقارير المراجعة والمراجعين، حيث أن هذه المنشآت كانت تنهار وتقارير المراجعين تعطي رأياً نظيفاً عن بياناتها (خليل، 2009).

وقد أكد بعض الباحثين على أهمية وضرة أن يحافظ المراجع على استقلاله حتى لا تفقد عملية المراجعة قيمتها، لأن الشك في استقلال المراجع يعتبر أحد العوامل الهامة التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات (أحمد، 2007؛ العجمي، 2002؛ جربوع، 2004/أ؛ راضي، 1999).

لذلك يرى الباحث أن محافظة المراجع على استقلاله عند ممارسته لعملية المراجعة، تسهم بشكل كبير في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وزيادة ثقتهم في تقارير المراجعة، ومن ثم تضيق فجوة التوقعات.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

يستعرض هذا المبحث الدراسات السابقة المتعلقة باستقلال المراجع الخارجي وكذلك التعقيب عليها، حيث تم تقسيمها وفقاً لنمط عينة الدراسة المستخدمة فيها وذلك على النحو التالي:

- دراسات استخدمت مراجعي الحسابات كعينة للدراسة.
- دراسات استخدمت مستخدمي القوائم المالية كعينة للدراسة.
- دراسات استخدمت كلاً من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية كعينتين للدراسة.
- دراسات أخرى لم تستخدم عينة للدراسة (دراسات نظرية).

### 2-1 دراسات سابقة - عينة الدراسة " مراجعو الحسابات "

#### 2-1-1 دراسة (Farmer et al., 1987)

استهدفت الدراسة بيان تأثير بعض العوامل غير المحاسبية علي استقلال المراجع، مثل احتمال رفع دعوى قضائية عليه، أو احتمال الاستغناء عن خدماته لدى الشركة. وقد تم استطلاع آراء المراجعين وبعض طلبة أقسام المحاسبة، وذلك باستخدام حالة افتراضية، تتمثل في أن العميل يقترح طريقة جديدة لمعالجة صفقة معينة سيترتب عليها زيادة مادية في معدل ربح السهم الواحد. وتوضح هذه الحالة الافتراضية أنه إذا لم يوافق المراجع علي اقتراح العميل، فهناك احتمال بنسبة 35% أن يتم إنهاء خدماته والتحول إلي مراجع آخر. وفي حالة الموافقة علي اقتراح العميل فهناك احتمال 33% أن يتعرض المراجع لرفع دعوى قضائية ضده. كما تم أيضاً استطلاع آراء المشاركين في الدراسة في الحالات التي يكون فيها احتمال فقد العميل أو رفع الدعوى القضائية علي المراجع منخفضاً.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن موافقة المراجع علي اقتراح العميل تكون أكثر حينما يقترن ارتفاع احتمال فقد العميل بانخفاض احتمال رفع دعوى قضائية عليه. بينما تكاد تتعدم الموافقة علي اقتراح العميل عندما يقترن انخفاض احتمال فقد العميل بارتفاع احتمال رفع دعوى قضائية علي المراجع، كذلك أظهرت النتائج أنه كلما ارتفعت رتبة المراجع (كأن يكون شريكاً أو مديراً في مكتب المراجعة) أصبح أكثر إدراكاً لأهمية التحرر من ضغوط العميل.

**2-1-2 دراسة (Agacer and Doupnik, 1991)**

هدفت الدراسة إلي بيان تأثير تباين العوامل الثقافية بين الدول المختلفة علي إدراك الاستقلال في مهنة المراجعة. ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحثان باختبار مدي الإجماع أو الاتفاق على تأثير أربعة عوامل علي درجة الشك في استقلال المراجع الخارجي، وهذه العوامل هي:

- 1 حجم شركة العميل وأهميته لمكتب المراجعة.
  - 2 تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة.
  - 3 عدد الشهور التي لم يسدد فيها العميل الأتعاب السابقة.
  - 4 ما إذا كان أحد أفراد عائلة عضو مكتب المراجعة يعمل موظفاً لدى شركة عميل المراجعة.
- وقد استطلع الباحثان آراء عينة من المراجعين في ثلاث دول مختلفة من حيث العوامل الثقافية والبيئية. وهذه الدول هي الولايات المتحدة الأمريكية والفلبين وألمانيا الغربية. وقد توصلت الدراسة إلي وجود فروق هامة بين آراء المشاركين في الدراسة في إدراكهم لاستقلال المراجع الخارجي، وأيضاً في تأثير العوامل الأربعة علي درجة الشك في استقلال المراجع الخارجي. وخلصت الدراسة إلي أن هناك اختلافاً في مفهوم استقلال المراجع بسبب تباين العوامل الثقافية في دول المقارنة. ويرى الباحثان أنه بسبب هذا الاختلاف في الثقافات، فإنه يصعب تحقيق التجانس في معايير المراجعة علي المستوي الدولي.

**3-1-2 دراسة (هويدي، 1992)**

هدفت الدراسة إلي اختبار أثر بعض العوامل علي استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات، وهذه العوامل هي:

- 1 درجة المنافسة في سوق المراجعة.
- 2 تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.
- 3 دور الإدارة في اختيار المراجع.
- 4 حجم مكتب المراجعة.

وقد أشارت النتائج إلي أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وقيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعمل المراجعة، من شأنه أن يؤدي إلي زيادة خطر فقد المراجع لاستقلاله. كما أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم، تكون أكثر عرضة لخطر فقد استقلالها من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم، وأخيراً أشارت النتائج إلي أن زيادة تدخل الإدارة بطريقة غير مباشرة في اختيار المراجع يؤدي إلي زيادة خطر فقد المراجع لاستقلاله.

#### 2-1-4 دراسة (العادلي، 1993)

هدفت هذه الدراسة إلي استطلاع آراء المراجعين في بيان مدى التعارض في المصالح بين الإدارة والمراجع الخارجي، والناجم عن تطبيق المقومات الموضوعية للاستقلال ومعايير المراجعة المتمثلة بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، والتي توفر المقومات الضرورية لاستقلال المراجع الخارجي، وعدم وقوعه تحت أية ضغوط من إدارة الشركة، أو أية جهة ذات مصلحة تجبره علي إبداء رأياً بخلاف ما يعتقد.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

- 1- أن تأثير الإدارة علي الجهة التي تقوم بتعيين المراجع، وكذلك استغلال المنافسة بين مكاتب المراجعة، وحرص المراجع علي إعادة تعيينه لسنة جديدة، له أثر هام علي استقلال المراجع وحياده.
- 2- أكدت نسبة 92% من عينة الدراسة علي ضرورة قيام المراجع بالإفصاح عن عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بدون التعرض لضغوط الإدارة، كما أفادت العينة بالكامل بضرورة توفير المناخ المناسب للتحقق من ثبات تطبيق هذه المبادئ دون تدخل الإدارة.
- 3- يري 52% من العينة تأثير الإدارة أحياناً علي دور المراجع في التحقق والإفصاح عن مدى كفاية وملاءمة القوائم المالية.
- 4- أظهرت النتائج أيضاً أن نسبة 90% من العينة قد أكدت بأن التزام المراجع بمعايير مراجعة محددة يحد من ضغوط الإدارة علي المراجع في إبداء رأيه علي القوائم المالية.

## 2-1-5 دراسة (الراشد، 1994)

استهدفت الدراسة اختبار أثر العوامل التالية علي استقلال مراجع الحسابات الخارجي:

- 1 حجم مكتب المراجعة.
- 2 درجة المنافسة في سوق المراجعة.
- 3 تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.
- 4 تمثيل مكتب المراجعة لأحد مكاتب المراجعة العالمية.

ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستطلاع آراء عينة من المراجعين فيما يتعلق بتأثير هذه العوامل على استقلال المراجع الخارجي، وقد أشارت النتائج إلي أن زيارة المنافسة بين مكاتب المراجعة وقيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميله، من شأنه أن يؤدي إلي زيادة خطر فقد المراجع لاستقلاله. كما أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم تكون أكثر عرضةً لخطر فقد استقلالها من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم. أما بالنسبة للمتغير الأخير في الدراسة فكان أثره ايجابياً علي استقلال مراجع الحسابات، حيث أثبتت الدراسة أن المكاتب الممثلة لأحد مكاتب المراجعة العالمية تكون أكثر قدرة علي صيانة استقلالها من مكاتب المراجعة الأخرى غير المشتركة معها في هذه الخاصية.

## 2-1-6 دراسة (Teoh et al.,1996)

هدفت الدراسة إلي اختبار تأثير عدة عوامل علي استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات في ماليزيا. وهذه العوامل هي:

- 1 وجود لجنة مراجعة.
- 2 الإفصاح عن أتعاب الخدمات المهنية بخلاف المراجعة.
- 3 عدم تغيير المراجع لفترات طويلة.
- 4 تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.
- 5 حجم أتعاب المراجعة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير جوهري لهذه العوامل علي إدراك استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث جاء في المرتبة الأولى من حيث الأهمية حجم أتعاب المراجعة المحصلة من عميل واحد، يليها في المرتبة الثانية تقديم المراجع خدمات استشارية لعميل المراجعة ووجود لجنة مراجعة، ثم في المرتبة الثالثة عدم تغيير المراجع لفترات طويلة والإفصاح عن أتعاب الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعميله بخلاف المراجعة Non-Audit Services. وقد أوصت الدراسة بضرورة التزام الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية بإنشاء لجان مراجعة بها، والإفصاح عن أتعاب الخدمات المهنية بخلاف المراجعة في جزء مستقل من قوائمها المالية.

## 2-1-7 دراسة (قنديل، 2001)

هدفت هذه الدراسة إلي اختبار تأثير بعض العوامل على قدرة المراجع في مقاومة ضغوط الإدارة في حالة وجود تعارض في الرأي بينهما، وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات الممارسين للمهنة في جمهورية مصر العربية. وكانت العوامل التي تم اختبارها الآتي:

1 تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.

2 درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة.

3 المركز المالي للعميل.

4 التفكير الأخلاقي للمراجع.

وتوصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

1- أن قدرة مراجع الحسابات علي مقاومة ضغوط الإدارة تزداد في ظل المركز المالي السيئ لعميل المراجعة عنه في ظل المركز المالي الجيد.

2- أن قدرة المراجع علي مقاومة ضغوط الإدارة ترتفع في حالة عدم تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة، وأيضاً في حالة انخفاض مستوى المنافسة في سوق المراجعة.

3- أن متغير التفكير الأخلاقي للمراجع يلعب دوراً مؤثراً في قدرة المراجع علي مقاومة ضغوط إدارة العميل. حيث تبين أنه كلما ارتفع مستوى التفكير الأخلاقي للمراجع، زادت قدرته علي مقاومة ضغوط الإدارة، ومن ثم ترتفع قدرته علي صيانة استقلاله.

## 2-1-8 دراسة (أبو غانم، 2003)

هدفت الدراسة إلى استقصاء آراء المراجعين في الأردن فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة علي استقلالهم، وقد أظهرت النتائج أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر سلباً علي استقلال مراجع الحسابات الأردني يمكن تلخيصها في العوامل التالية:

1- العوامل المادية: متمثلة في تحديد أتعاب المراجع، وتقديم الخدمات الاستشارية.

2- العوامل السلوكية: متمثلة في التعارض بين مصالح وأهداف المراجع وعميله، وفي طريقة تعيين المراجع وعزله.

3- العوامل المتعلقة بالعميل: متمثلة في المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية، ودور الإدارة في اختيار المراجع، والوضع المالي للعميل الذي لم تشر النتائج بأن له تأثيراً على استقلال المراجع.

4- العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة: متمثلة في المنافسة بين مكاتب المراجعة، والعلاقات الشخصية للمراجع مع عميله.

5- العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة: متمثلة في حجم مكتب المراجعة (كبر الحجم يزيد من استقلال المراجع) وطول الفترة الزمنية الخاصة بمراجعة حسابات نفس العميل.

## 2-1-9 دراسة (الهادي، 2003)

ناقشت الدراسة مفهوم شركات المساهمة المغلقة - التي يمتلك فيها أعضاء مجلس الإدارة أغلب أسهم الشركة - والمخاطر التي تهدد استقلال المراجع في هذه الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استطلاع آراء عينة من المراجعين المزاولين للمهنة في جمهورية مصر العربية فيما يتعلق باختبار مدي صحة الفرضيتين التاليتين:

1 - أن استقلال المراجع وحياده يتعرض لمخاطر عديدة في الشركة المغلقة.

2 - تتأثر مصالح الأطراف الخارجية من جمهور المهنة في هذه الشركات.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى صحة الفرضيتين السابقتين، حيث تبين أن المخاطر التي يتعرض لها استقلال المراجع في الشركة المساهمة المغلقة، تزداد نتيجة لتزايد ضغوط الإدارة التي يكون لها القدرة علي فرض سيطرتها علي مصادر الاستقلال الظاهري للمراجع، وذلك من خلال قدرتها في التأثير علي

قرارات تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله، مما أصبح علي المراجع عبء إضافي في مقاومة هذه الضغوط. كذلك أشارت النتائج إلى أن مصالح الجهات الخارجية من جمهور المهنة التي تعتمد علي تقرير المراجع تتأثر عند اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية والاقتصادية المرتبطة بهذه الشركات المغلقة. ولحماية مصالح هذه الجهات، فقد اقترحت الدارسة مجموعة من السبل التي تعزز استقلال المراجع، أهمها ضرورة وجود تنظيم ذاتي للمهنة من خلال المنظمات المهنية المعنية، كذلك وجود تنظيم خارجي من قبل هيئة سوق المال، بالإضافة إلي تطبيق نظام لجان المراجعة في هذه الشركات.

## 2-1-10 دراسة (جربوع، 2004/ب)

هدفت هذه الدارسة إلي استطلاع آراء المراجعين حول بعض العوامل المؤثرة علي استقلال المراجع الخارجي وحياده. وقد تم تصنيف هذه العوامل إلي عوامل مادية، وعوامل سلوكية، وأخري متعلقة بالعميل، وعوامل متعلقة بمكتب المراجعة. وأشارت نتائج الدارسة إلى أن استقلال المراجع يتأثر سلباً بوجود العوامل التالية:

- 1 - دور إدارة الشركة محل المراجعة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله.
- 2 - تقديم خدمات إدارية واستشارية لعميل المراجعة.
- 3 - ازدياد حدة المنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء.
- 4 - اعتماد المراجع علي عميل واحد، وخاصة مكاتب المراجعة الصغيرة التي تكون مملوكة لمراجع واحد.
- 5 - عدم التزام بعض المراجعين بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني أثناء ممارستهم لأعمال المراجعة.
- 6 - مراجعة حسابات نفس العملاء لفترات طويلة.

## 2-2 دراسات سابقة - عينة الدراسة " مستخدمو القوائم المالية "

## 1-2-2 دراسة (Knapp, 1985)

استهدفت الدراسة اختبار تأثير بعض العوامل علي إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع، ومن ثم قدرته على مقاومة ضغوط الإدارة، وذلك في حالة الاختلاف في وجهات النظر فيما بينهما. ولتحقيق أهداف الدراسة، استطلع الباحث آراء مديري الانتماء في البنوك - باعتبارهم من أهم الفئات المستخدمة للقوائم المالية - حول مدى تأثير العوامل التالية علي استقلال المراجع:

1- المركز المالي لعميل المراجعة.

2- تقديم خدمات استشارية وإدارية لعميل المراجعة.

3- مستوي المنافسة في سوق خدمة المراجعة.

4- طبيعة مشكلة التعارض بين المراجع وإدارة العميل.

وخلصت الدراسة إلي النتائج التالية:

1- أن قدرة المراجع علي مقاومة ضغوط الإدارة تزداد في حالة وجود معايير فنية محددة وواضحة تحكم موضوع الخلاف، والعكس صحيح، فعدم وجود هذه المعايير تجعل المراجع يميل إلى تأييد رأي الإدارة المتعارض مع رأيه.

2- يميل المراجع إلي تأييد رأي الإدارة المتعارض مع رأيه في حالة كون المركز المالي للعميل جيداً، والعكس صحيح في حالة كون المركز المالي للعميل سيئاً.

3- يميل المراجع إلي تأييد رأي الإدارة بالنسبة لمشكلة التعارض بينهما في حالة تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة، بعكس الحال فيما لو لم يقدم هذه الخدمات له.

4- أخيراً، أظهرت النتائج وجود تأثير لمستوي المنافسة بين المراجعين في قدرة المراجع علي مقاومة ضغوط الإدارة، حيث أنه في حالة مستوي المنافسة المرتفع، لا ينجح المراجع في حسم موقف التعارض بينه وبين الإدارة لصالحه، بعكس الحال في حالة مستوي المنافسة المنخفض.

**2-2-2 دراسة (Lindsay, 1989)**

استهدفت الدراسة اختبار تأثير بعض العوامل علي استقلال المراجع الخارجي، ومن ثم قدرته علي مقاومة ضغوط الإدارة في حالة اختلاف وجهات النظر بينهما. والعوامل التي تم اختبارها هي:

- 1 حجم مكتب (شركة) المراجعة.
- 2 درجة المنافسة في سوق المراجعة.
- 3 تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.
- 4 طبيعة مشكلة التعارض بين المراجع وإدارة العميل.

وقد استطلع الباحث فئتين من مستخدمي القوائم المالية، هما فئة المحللين الماليين، وفئة مديري الائتمان في البنوك. وقد أشارت النتائج إلي أن ارتفاع مستوى المنافسة في سوق المراجعة، وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية للعميل، يؤثران سلباً علي استقلال مراجع الحسابات الخارجي. أما بالنسبة لتأثير متغير طبيعة مشكلة التعارض بين المراجع والإدارة، فإن النتائج أشارت إلي نفس نتائج دراسة Knapp (1985) السابقة الذكر. وأخيراً تبين أن لحجم مكتب (شركة) المراجعة تأثير طردي علي استقلاله، وهذا يعني أنه كلما زاد حجم مكتب المراجعة، زادت معه درجة إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع.

**3-2-2 دراسة (Gul, 1991)**

استهدفت هذه الدراسة اختبار تأثير بعض العوامل علي استقلال المراجع الخارجي في حالة وجود تعارض في وجهات النظر بين المراجع وعميل المراجعة. حيث تم استطلاع آراء محلي الائتمان في البنوك بهذا الخصوص، وقد ركزت الدراسة علي اختبار تأثير المتغيرات التالية علي استقلال المراجع:

- 1 حجم أتعاب المراجعة.
- 2 تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.
- 3 درجة المنافسة في سوق المراجعة.
- 4 -حجم شركة (مكتب) المراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

- 1- تبين أنه كلما كانت نسبة أتعاب المراجعة إلي إجمالي إيرادات مكتب المراجعة كبيرة، انخفضت قدرة المراجع علي مقاومة ضغوط إدارة العميل في حالة وجود تعارض في الآراء بينهما.
- 2- أن أداء المراجع خدمات استشارية لعميله، وكذلك ارتفاع مستوى المنافسة في سوق المراجعة، من شأنهما إضعاف قدرة المراجع علي مقاومة ضغوط الإدارة في حالة التعارض بينهما.
- 3- أن كبر حجم مكتب المراجعة يزيد من استقلال المراجع ويدعم قدرته علي مقاومة ضغوط إدارة العميل.

#### 2-2-4 دراسة (Gul and Tsui, 1992)

استهدفت هذه الدراسة استطلاع آراء محلي الائتمان في البنوك حول مدى تأثير بعض العوامل في قدرة المراجع على تحمل ضغوط الإدارة في حالة وجود تعارض في الرأي بينهما، وقد ركزت الدراسة على اختبار تأثير المتغيرات الثلاثة التالية بهذا الشأن وهي:

1 المركز المالي لعميل المراجعة.

2 حجم أتعاب المراجعة بالنسبة لإيرادات مكتب (شركة) المراجعة.

3 تعيين المراجع عن طريق المناقصات.

وقد أشارت النتائج إلى أن المركز المالي للعميل يؤثر في قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة في حالة وجود تضارب في الرأي العام بينهما، حيث تقل قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة إذا كان المركز المالي للعميل قوياً والعكس صحيح. كذلك اتضح أنه كلما زادت نسبة أتعاب المراجعة إلى إجمالي أتعاب المكتب ضعفت قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة. وأخيراً أشارت النتائج إلى أن تعيين المراجع عن طريق المناقصات لا يؤثر في قدرته على مقاومة ضغوط إدارة العمل عليه.

#### 2-2-5 دراسة (الحلبوني، 1993)

هدفت الدراسة إلى التعرف على الانطباع العام السائد لدي البنوك والشركات المالية الأردنية حول استقلال المراجع الخارجي، ولتحقيق هدف الدراسة تم اختيار عينة من المحللين الماليين، ومديري

الإقراض والاستثمار بهذه البنوك والشركات المالية، وقد قسمت الباحثة العوامل المؤثرة علي استقلال المراجع الخارجي إلي ثلاث مجموعاتٍ وذلك على النحو التالي:

- 1- عوامل تتعلق ببيئة المراجعة: وتشمل المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، نوع تقرير المراجع، المنافسة السائدة بين مكاتب المراجعة.
- 2- عوامل متعلقة بمكتب المراجعة: وتشمل نوع مكتب المراجعة (ارتباطه بمكاتب مراجعة عالمية)، حجم المكتب، الخدمات الاستشارية والإدارية التي يقدمها لعملاء المراجعة.
- 3- عوامل متعلقة بالشركة محل المراجعة: وتشمل دور إدارة الشركة في اختيار المراجع، الوضع المالي للعميل وسمعته، الفترة الزمنية التي يقضيها المراجع في مراجعة حسابات الشركة نفسها، حجم الهدايا والخصومات النقدية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- يوجد تأثير للعوامل المتعلقة ببيئة المراجعة علي الانطباع المتكون حول استقلال المراجع الخارجي، باستثناء نوع تقرير المراجع، فلم تظهر النتائج بأن له أثر علي هذا الانطباع.
- 2- تؤثر الخدمات الاستشارية الإدارية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة، وكذلك حجم مكتب المراجعة علي الانطباع المتكون حول استقلال المراجع، في حين لا يوجد هذا الأثر فيما يتعلق بارتباط المكتب مع مكاتب المراجعة العالمية.
- 3- تبين أيضاً أن هناك تأثير للعوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة علي الانطباع المتكون حول استقلال المراجع الخارجي وحياده.

## 2-2-6 دراسة (Koh et al., 1993)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استقلال المراجع الخارجي الذي ترك العمل في مكتب المراجعة، ثم التحقق بالعمل في شركة العميل الذي كان يراجع حساباتها. ولتحقيق هدف الدراسة تم استطلاع عينة من المديرين في الشركات بهذا الخصوص. وقد اختبرت الدراسة تأثير أربعة متغيرات مستقلة على استقلال المراجع وهي:

- 1- طبيعة العمل السابق الذي كان يقوم به المراجع المتقاعد في مكتب المراجعة.
- 2- الفترة الزمنية ما بين آخر عملية مراجعة قام بها للعميل وبين التحاقه بالعمل معه.

3- طبيعة العمل الحالي الذي يقوم به المراجع المتقاعد في شركة العميل.

4- نوع التقرير (الرأي) الذي أصدره المراجع قبل تركه العمل في مكتب المراجعة والتحاقيه بالعمل في شركة العميل.

أيضاً استطلع الباحثون آراء المديرين في مدى استقلال المراجع في آخر عملية مراجعة قام بها للعميل وقبل التحاقه بالعمل معه، كذلك مدى استقلال عملية المراجعة التالية لها مباشرة. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- كلما قلت الفترة الزمنية مابين آخر عملية مراجعة قام بها المراجع المتقاعد وبين العمل كموظف في شركة العميل، زاد الشك في استقلال المراجع.

2- يزداد الشك في استقلال المراجع بعد إصداره تقرير نظيف للعميل، ثم التحاقه بالعمل في شركته كمعد حسابات أو معد قوائم مالية.

3- تبين أن طبيعة العمل السابق في مكتب المراجعة، أو الحالي في شركة العميل، لهما تأثير هام على استقلال مكتب المراجعة في أدائه لعملية المراجعة اللاحقة.

## 7-2-2 دراسة (Gaynor , 2000)

ناقشت الدراسة مدى تأثير اللوائح المنظمة لاستقلال المراجع على رأي المستثمرين في استقلال المراجع الخارجي، حيث أوضحت الدراسة أن الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) قد راجعت حديثاً مدى ملائمة القواعد المعمول بها حالياً، وذلك بهدف المحافظة على ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال، فوجدت أن هناك إهمالاً في تطبيق هذه القواعد من قبل المراجعين، الأمر الذي دفعها إلى إصدار واقتراح مجموعة من القواعد الإضافية الجديدة، وذلك بهدف تنظيم استقلال المراجع الخارجي، وقد اختبرت الدراسة تأثير مجموعة من القواعد المنظمة لاستقلال المراجع - سواء المعمول بها حالياً أو المصدرة حديثاً أو المقترحة - على رأي المستثمرين في استقلال المراجع الخارجي، وكانت القواعد التي تم اختبارها التالية:

1 مقدار ما يملكه المراجع من أسهم شركة عميل المراجعة.

2 مكافأة (أتعاب) المراجع.

3- أتعاب الخدمات غير المهنية (الخدمات الاستشارية).

4- إفصاحات المراجع للجنة المراجعة في شركة العميل.

5- تنوع مكتب (شركة) المراجعة.

وقد أشارت النتائج إلى أن مكافأة الشريك - كصفة غير مدرجة ضمن قواعد الاستقلال المطبقة حالياً - كان لها أثر كبير على رأي المستثمرين في استقلال المراجع مقارنة بمقدار ما يملكه المراجع من أسهم الشركة محل المراجعة، أو ما يقدمه المراجع من خدمات غير مهنية لعميله.

كذلك توصلت الدراسة إلى أن رأي المستثمرين في استقلال المراجع يتأثر بمقدار ما يملكه المراجع من أسهم، وبقدرته في التأثير على نتائج المراجعة، وأيضاً بقدرته في التحكم باستثماراته في الشركة محل المراجعة، كذلك يرى المستثمرون أن مكاتب المراجعة الخمس الكبار تكون أكثر استقلالاً من المكاتب الأخرى الأقل حجماً.

أخيراً أشارت النتائج إلى أن المستثمرين يرون أن تغيير بعض القيود المفروضة على المراجعين، من شأنه أن يزيد من الإفصاحات التي يقدمها المراجعون للجنة المراجعة في الشركة، وأنه يمكن الاستغناء عن بعض قواعد الاستقلال المعمول بها حالياً بدون تعرض رؤية المستثمرين في استقلال المراجع للخطر.

## 2-2-8 دراسة (سويلم، 2002)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدي ادراك الطرف الثالث (مستخدم المعلومات المحاسبية) لاستقلال مراجع الحسابات، وعلاقة ذلك بالثقة في المعلومات المحاسبية التي يتم مراجعتها، كذلك هدفت إلى دراسة مدي الحاجة للإفصاح عن علاقة المراجع بعميلة بغرض تفعيل ادراك الطرف الثالث لاستقلال المراجع. وقد تم اختبار تأثير ثلاثة عوامل علي استقلال المراجع من وجهة نظر مستخدم المعلومات المحاسبية (محللو الائتمان في البنوك المصرية والمحللون الماليون في سوق الأوراق المالية):

1- تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.

2- المشاركة في أداء أعمال اقتصادية مع عميل المراجعة.

3- حجم أتعاب المراجعة منسوباً إلي إجمالي إيرادات مكتب المراجعة.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلي ما يلي:

- 1- أن الطرف الثالث يدرك استقلال المراجع في صورة مدي من القيم باعتباره مسألة درجة، وأن الاستقلال الكامل من المتعذر تحقيقه.
- 2- أن استقلال المراجع يمثل أحد الركائز الأساسية في خلق الثقة في المعلومات المحاسبية.
- 3- أن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة وكذلك الاشتراك معه في أعمال اقتصادية، من شأنه أن يؤثر سلباً علي مستوي إدراك الطرف الثالث لاستقلال المراجع.
- 4- أن ارتفاع الأهمية النسبية لأتعب المراجعة إلي إجمالي أتعب مكتب المراجعة يمكن أن يؤثر بصورة ملموسة علي استقلال المراجع.
- 5- أن هناك حاجة واضحة للإفصاح عن علاقة المراجع بعميلة أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وخصوصاً عند قيامه بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل، أو الاشتراك معه في أعمال اقتصادية معينه، أو عندما يكون العميل ذا أهمية نسبية كمصدر إيراد بالنسبة للمراجع.

## 2-2-9 دراسة (Abu Bakar et al., 2005)

استهدفت هذه الدراسة اختبار تأثير بعض العوامل على استقلال المراجع من وجهة نظر مديري الائتمان في البنوك التجارية، باعتبارهم من أهم الفئات المستخدمة للقوائم المالية. والعوامل التي تم اختبار تأثيرها على استقلال المراجع هي:

1 - حجم مكتب المراجع.

2 - المنافسة في سوق مهنة المراجعة.

3 - مراجعة حسابات نفس العميل لعدة فترات متتالية.

4 - تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.

5 - حجم أتعب المراجعة.

6 - عدم وجود لجنة للمراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن صغر حجم مكتب المراجعة، وازدياد حدة المنافسة في سوق مهنة المراجعة، وعدم تغيير المراجع لفترات طويلة، وقيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة، وكبير حجم أتعاب المراجعة، وعدم وجود لجنة مراجعة في شركة العميل، من شأنه أن يزيد خطر فقد المراجع لاستقلاله بشكل كبير.

وقد جاء في الترتيب الأول من حيث الأهمية في التأثير على استقلال المراجع، حجم مكتب المراجعة، يليه في الترتيب عدم تغيير المراجع، ثم مستوى المنافسة بين المراجعين، ثم عدم وجود لجنة مراجعة، ثم تقديم المراجع خدمات استشارية لعميل المراجعة، وأخيراً حجم أتعاب عملية المراجعة.

## 2-3 دراسات سابقة - عينة الدراسة " المراجعون ومستخدمو القوائم المالية "

### 2-3-1 دراسة (Shockley, 1981)

هدفت الدراسة إلى تحديد بعض المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع الخارجي أو تضعفه. وتتمثل هذه المتغير في الآتي:

1- المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول علي العملاء.

2- تقديم خدمات استشارية وإدارية لعملاء المراجعة.

3- حجم مكتب المراجعة.

4- الفترة الزمنية التي يستمر فيها المراجع في مراجعة حسابات العميل نفسه.

وقد استطلع الباحث آراء أربع فئات بهذا الخصوص وهي: الشركاء في مكاتب المراجعة الكبيرة، الشركاء في مكاتب مراجعة محلية وإقليمية، مديرو الائتمان في البنوك، المحللون الماليون. وقد توصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

1- أن المكاتب التي تعمل في بيئة ذات درجة منافسة عالية، وتقدم خدمات استشارية وإدارية لعملاء المراجعة، وتكون هذه المكاتب صغيرة الحجم، يمكن أن تفقد الكثير من استقلالها في ممارسة مهنة المراجعة.

2- أنه بالرغم من وجود فروق ظاهرة بين المجموعات المتعلقة بالدراسة، فإن النتائج بصفة عامة أظهرت أن متغير المنافسة يعتبر أكثر هذه المتغيرات أهمية في التأثير علي استقلال المراجع، ثم يتبعه حجم المكتب، وأخيراً تقديم خدمات استشارية وإدارية لعملاء المراجعة، في حين لم تشر النتائج إلي أن الفترة الزمنية التي يقضيها المراجع في مراجعة حسابات العميل نفسه لها تأثير يذكر علي استقلال المراجع الخارجي.

### 2-3-2 دراسة (يمانى، 1991)

حاولت هذه الدراسة اختبار تأثير بعض العوامل علي استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر ثلاث فئات هي: فئة المراجعين، وفئتي المقرضين ومحلي الاستثمار باعتبارهما المستخدمان الرئيسان للقوائم المالية. والعوامل التي تم اختبار أثرها علي استقلال المراجع هي:

1- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة.

2- الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب المرجعة لعميل المراجعة.

3- دور إدارة الشركة المساهمة في اختيار المراجع.

4- حجم مكتب المراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلي أن أكثر العوامل السابقة خطراً علي استقلال المراجع هو دور الإدارة وتدخلها في اختيار المراجع من خلال تأثيرها علي الجمعية العامة وكبار المساهمين في الشركة، يليه صغر حجم مكتب المراجعة، ثم مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة، في حين لم تظهر النتائج أن للخدمات الاستشارية تأثيراً هاماً علي استقلال المراجع.

### 2-3-3 دراسة (موسي، 1992)

هدفت هذه الدراسة إلي استطلاع آراء كل من المراجعين القانونيين والمزاويلين للمهنة من خلال مكاتب خاصة في ليبيا، ومستخدمي القوائم المالية ( مصلحة الضرائب، هيئة التفتيش والرقابة الشعبية المالية، المحللين الماليين والمصارف) وذلك لتحديد وجهة نظرهم في مدى تأثير العوامل التالية علي استقلال المراجع الخارجي:

- 1- العلاقات الشخصية والمصالح المالية للمراجع بالشركة محل المراجعة.
  - 2- تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة وإمساك الحسابات لهم.
  - 3- عدد مرات قيام المراجع بمراجعة حسابات الشركة نفسها.
  - 4- دور إدارة الشركة في عملية تعيين المراجع وعزله.
  - 5- حجم أتعاب المراجعة منسوباً إلى دخل مكتب المراجعة السنوي الإجمالي.
- وبناءً على تحليل البيانات ونتائج الاختبارات الإحصائية توصلت الدراسة إلى عدم توافر مقومات الاستقلال للمراجع الخارجي الليبي وذلك للأسباب التالية:

- 1- أن تعيين وعزل المراجع يتم بتدخل من إدارة الشركة محل المراجعة.
- 2- تمثل الأتعاب التي يتحصل عليها المراجع من عميلة نسبة كبيرة من دخله السنوي.
- 3- قيام المراجعين بعملية المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية وإمساك الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية لنفس العميل.
- 4- تُسند عملية المراجعة عادةً إلى المراجعين بناءً على علاقاتهم الشخصية، وهناك بعض المراجعين لهم مصالح شخصية في الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها.
- 5- وجود عدد من المراجعين يستمرون في مراجعة حسابات نفس الشركة لعدة سنوات متتالية.

### 2-3-4 دراسة (Bartlett, 1993)

ناقشت الدراسة مفهوم استقلال المراجع من حيث كونه صفة قابلة للانقسام - إما أن تكون أو لا تكون - أم أنها تكون في صورة مدى من القيم، هذا إلى جانب اختبار تأثر بعض العوامل على استقلال المراجع، منها تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة، ونسبة أتعاب المراجعة إلى إجمالي الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة. ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستطلاع آراء عينة من المراجعين الممارسين للمهنة، وعينة أخرى من مديري الائتمان في البنوك بصفتهم ممثلين عن مستخدمي القوائم المالية.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى الآتي:

- 1- يكون المراجع أكثر استقلالاً في حالة تقديمه لخدمات المراجعة فقط.
- 2- أن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة من شأنه أن يؤثر سلباً على استقلاله وذلك حسب نوع الخدمة المقدمة.
- 3- يرى مديرو الائتمان أنه كلما ارتفعت نسبة أتعاب عملية المراجعة إلى إجمالي أتعاب مكتب المراجعة، أثر ذلك سلباً على استقلال المراجع، في حين لا يرى المراجعون أن ذلك له تأثير على استقلالهم.
- 4- أن استقلال المراجع يدرك في صورة مدى من القيم باعتباره مسألة درجة، وأن الاستقلال التام من الصعوبة تحقيقه.

### 2-3-5 دراسة (مطر، 1994)

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف أهم العوامل المؤثرة علي استقلال المراجع الخارجي في الأردن، وكذلك سبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استطلاع آراء الفئات ذات العلاقة (المراجعون، ومستخدمو البيانات المالية المدققة، وجهات الرقابة والإشراف علي المهنة) في مدى تأثير العوامل التالية علي استقلال المراجع الخارجي:

- 1 حجم مكتب المراجعة.
- 2 -المنافسة في سوق المهنة.
- 3 دور الإدارة في تعيين المراجع وعزله وتحديد أتعابه.
- 4 نسبة أتعاب عملية المراجعة إلي الإيراد الإجمالي لمكتب المراجعة.
- 5 تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.
- 6 طول فترة ارتباط المراجع مع عميله.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- 1- يتأثر استقلال المراجع الخارجي سلباً في حالة تدخل الإدارة في تعيين المراجع وعزله وتحديد أتعابه، وكذلك عند ازدياد حدة المنافسة في سوق مهنة المراجعة، وأيضاً في حالة ارتفاع نسبة أتعاب عملية المراجعة إلي الإيراد الإجمالي لمكتب المراجعة.

2- أن لحجم مكتب المراجعة أثراً إيجابياً على استقلال المراجع، وهذا يعني أنه كلما كبر حجم مكتب المراجعة، زادت قدرة المراجعين العاملين فيه في المحافظة على استقلالهم.

3- تضاربت آراء العينة حول تأثير طول فترة ارتباط المراجع مع عميلة، وكذلك تقديم الخدمات الاستشارية له على استقلال المراجع الخارجي، لكن الغالبية رجحت وجود تأثير سلبي لهما على استقلال المراجع.

4- اتفاق الفئات المشمولة بالدراسة على مجموعة من المتطلبات الضرورية لتدعيم استقلال المراجع الخارجي بالأردن، من أهمها على سبيل المثال: التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات على المراجعين المخالفين لسلوكيات المهنة، ووضع ميثاق شرف للمهنة، وتحديد حد أدنى لأتعاب عملية المراجعة لا يجوز التنازل عنه وذلك بقصد الحد من المنافسة الضارة في سوق المهنة.

### 2-3-6 دراسة (طلبة، 1996)

هدفت الدراسة إلي بيان مدي تأثير قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمة المراجعة الداخلية لعميل المراجعة على حياده واستقلاله. وقد تناولت هذه الدراسة بعض العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع وحياده وهي:

1- التعيين من قبل الجمعية العامة للمساهمين.

2- تقديم خدمة المراجعة بصفة مؤقتة / دائمة.

3- تقديم الخدمات لغير عملاء المراجعة.

وقد استطلع الباحث آراء ثلاث فئات رئيسه، تشمل الفئة الأولى المراجعين القانونيين، والفئة الثانية أساتذة الجامعات والباحثين المهتمين باستقلال المراجع وحياده، والفئة الثالثة والأخير تشمل محلي الاستثمار والائتمان باعتبارهم ممثلين عن مستخدمي القوائم المالية.

وقد توصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

أولاً: لا يتأثر استقلال المراجع الخارجي سلباً في الحالات التالية:

1- التعيين من قبل الجمعية العامة للمساهمين.

2- تقديم خدمة المراجعة الداخلية لعملاء المراجعة بصفة مؤقتة.

3 تقديم هذه الخدمة لغير العملاء (سواء بصفة مؤقتة أو مستمرة)

ثانياً: يتأثر استقلال المراجع الخارجي سلباً في الحالات التالية:

1- التعيين من قبل مجلس الإدارة.

2- تقديم خدمة المراجعة الداخلية للعملاء بصفة مستمرة.

### 2-3-7 دراسة (Al Meghames, 1997)

ناقشت الدراسة أهمية وضرورة وجود معايير دولية وإقليمية متعارف عليها لمهنة المحاسبة والمراجعة، ولتحقيق هذه الغاية يتطلب الأمر وجود اتفاق عام بين الجميع على المفاهيم التي تُبنى عليها تلك المعايير. وقد ركزت الدراسة على مفهوم الاستقلال باعتباره الركن الأساسي لمهنة مراجعة الحسابات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار مدى الإجماع أو الاتفاق على تأثير أربعة عوامل على درجة الشك في استقلال المراجع الخارجي وحياده. وهذه العوامل هي<sup>10</sup>:

- 1 حجم العميل وأهميته بالنسبة لمكتب المراجعة: وهذه مقاسه بإجمالي دخل مكتب المراجعة من هذا العميل خلال سنة منسوبة إلى الدخل الإجمالي السنوي للمكتب من جميع العملاء.
- 2 تقديم خدمات استشارية إدارية لعميل المراجعة: مثل تصميم نظم محاسبية، إعداد موازنات، خدمات الحاسب الآلي... الخ.
- 3 عدد الشهور التي لم يسدد فيها العميل الأتعاب السابقة المستحقة عليه.
- 4 ما إذا كان أحد أفراد عائلة عضو مكتب المراجعة (أب، أم، أخ، أخت، زوج، زوجة) يعمل بشركة العميل أم لا (نوع العمل مبرمج كمبيوتر).

وقد استطلع الباحث آراء عينة من المراجعين والمحللين الماليين في كل من المملكة العربية السعودية ودولة الكويت والإمارات العربية المتحدة بهذا الخصوص. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروق هامة بين وجهات نظر الفئات المشاركة في الدراسة في الدول الثلاث بشأن تأثير العوامل السابقة على درجة الخطر أو الشك في استقلال المراجع الخارجي وحياده، وأرجع الباحث سبب ذلك إلى وجود نفس العوامل المؤثرة في بيئة دول المقارنة من حيث تقارب المناخ والثقافة والظروف المحيطة ببيئة المراجعة، وخلصت

<sup>10</sup> نلاحظ أن الباحث في هذه الدراسة قد حدد نفس المتغيرات الواردة في دراسة Agacer and Doupink (1991) ولكن تميز عنه في أنه أجرى الدراسة على ثلاث دول متجانسة من حيث الظروف البيئية والثقافية.

الدراسة إلى أن تباين الثقافات بين الدول المختلفة يعتبر من أهم المشاكل التي تعيق عملية توحيد المعايير على المستوى العالمي؛ الأمر الذي يتطلب أولاً وجود معايير إقليمية كخطوة أولى في سبيل الوصول إلى معايير دولية.

### 2-3-8 دراسة (صالح، 2008)

هدفت هذه الدراسة إلي بيان أثر استقلال المراجع الخارجي وحياده في إضفاء الثقة علي التقارير المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، حيث تم استطلاع آراء عينة من المراجعين والمحللين الماليين فيما يتعلق باختبار صحة الفرضيات التالية:

- 1 - استقلال المراجع وحياده يؤثر علي أداء عملية المراجعة.
- 2 - استقلال المراجع وحياده يؤثر علي القرارات الاستثمارية لمستخدمي القوائم المالية.
- 3 - استقلال المراجع وحياده يسهم في زيادة فرص الائتمان لشركات الأموال.

وقد أكدت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات المذكورة، وأشارت إلي أن الالتزام بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها في السودان وقواعد السلوك المهني، من شأنه أن يزيد من فرص الائتمان لشركة الأموال، وأن أهمية استقلال المراجع وحياده تبرز من خلال الطوائف المختلفة المستخدمة للتقارير المالية والتي تعتمد علي رأيه الفني المحايد في اتخاذ كثيرٍ من القرارات الاقتصادية الهامة.

### 2-4 دراسات سابقة - لا توجد عينة للدراسة " دراسات نظرية "

#### 2-4-1 دراسة (شاهين، 1986)

ناقشت هذه الدراسة مظاهر حياد المراجع الخارجي في شركات الأموال في أربع دول، وهي بريطانيا ومصر والكويت والهند، وذلك من خلال إجراء دراسة مقارنة بين مظاهر الحياد (الاستقلال) من واقع التشريعات والتوصيات المهنية في هذه الدول، وبهدف تحديد أوجه الاتفاق والاختلاف ثم استخلاص الظواهر العامة المشتركة فيما بينها. وقد تناولت الدراسة عشر قواعد منظمة لمظاهر الحياد وهي كما يلي: تعين المراجع وتحديد أتعابه، الانتهاء غير العادي لعملة، عدم تجديد تعينه، السلوك المهني والاتصالات بين المراجع الجديد والمراجع السابق، حظر الجمع بين عمل المراجع وبعض الوظائف والأعمال، التأهيل العلمي والخبرة العملية للمراجع، الخدمات الاستشارية الأخرى، المصالح المالية ومدى الاعتماد علي أتعاب العميل، وأخيراً زوال صفة الحياد.

وقد توصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

- 1- وجود تشابه كبير بين القواعد المنظمة لمظاهر الحياد في الدول الأربعة، وأن معظمها مطبق بنفس الأسس تقريباً فيما عدا بعض الاستثناءات.
- 2- تحرص هذه القواعد علي ضمان تقوية سلطة المراجع أمام مجلس إدارة العميل، من خلال تحديد سلطة تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله بيد المساهمين عن طريق الجمعية العامة.
- 3- تعطي التشريعات للمراجع الحق في إيضاح وجهه نظره كاملةً للمساهمين قبل اتخاذ قرارهم بعزله أو عدم تجديده تعينه.
- 4- تحرص التشريعات أيضاً علي عدم السماح للمراجع الجمع بين عمله كمراجع حسابات ومزاولة أي عمل من أعمال إدارة شركة العميل أو العمل بها، وذلك حتى لا يتولي فحص أعمال قام بأدائها، أو يتقاضى أتعاباً أخرى عنها فتكون وسيلة ضغط عليه، مما قد تعرض استقلاله للخطر.
- 5- تتطلب المنظمات المهنية من المراجعين أن يكونوا علي قدرٍ كافٍ من التأهيل العلمي والخبرة العملية كمراجعين، إلي جانب توصياتها بأن لا يكون للمراجع مصلحة مالية جوهرية في الشركة محل المراجعة.

## 2-4-2 دراسة (متولي، 1990)

ناقشت الدراسة استقلال المراجع الخارجي والمخاطر التي تهدده، وقد اعتمد الباحث في دراسته علي نتائج البحوث التجريبية في هذا الموضوع، والمنشورة في الفكر المحاسبي في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وألمانيا، كذلك علي التحليل المنطقي والأفكار الأساسية التي تحكم مفهوم الاستقلال في المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها:

- 1- أن تقديم المراجع خدمات استشارية لعملاء المراجعة يعتبر تهديداً حقيقياً لاستقلاله.
- 2- تعتبر المنافسة بين المراجعين للحصول علي العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء الحاليين، تهديداً خطيراً للاستقلال الحقيقي للمراجعين، حيث لا يمكن استبعاد المنافسة من تفكير المراجعين عند إعداد تقارير المراجعة.
- 3- مكاتب المراجعة الكبيرة أقل تعرضاً لمخاطر فقد الاستقلال من المكاتب الصغيرة أو المتوسطة، لأنها أقل اعتماداً علي العميل وأكثر حرصاً علي تقديم الخدمات بجودة أفضل للمحافظة علي سمعتها، ومع

ذلك فإن كبر حجم المكتب في حد ذاته لا يضمن زيادة مقدرته علي مقاومة ضغوط العملاء، ومن ثم لا يضمن الاستقلال الحقيقي له.

4- أن استمرار المراجع في مراجعة حسابات شركة معينة لمدة طويلة من الزمن لا يؤثر تأثيراً كبيراً علي استقلاله، ومن ثم لا يُنظر إلى ذلك علي أنه يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلال المراجعين.

كما اقترحت الدراسة سبيلين لتدعيم استقلال المراجع هما:

1- تقليل قوة الشركة في مواجهة المراجع: من خلال تشكيل لجان مراجعة، وتعيين المراجع لفترات طويلة نسبياً، وتعيين المراجع وتحديد أتعابه بواسطة جهة محايدة حكومية مثلاً.

2- تعزيز قوة المراجع في مواجهة الشركة: من خلال وجود معايير واضحة للمحاسبة والمراجعة، بحيث لا تحتل التأويل وبما يقلل الأحكام الشخصية، وضرورة اتصال المراجع الجديد بالمراجع السابق للتعرف علي الحقائق وأسباب التغيير.

### 2-4-3 دراسة (الدهراوي، 1991)

ناقشت هذه الدراسة مجموعة من العوامل المؤثرة في توازن القوي بين المراجع وعميل المراجعة في محاولة لصياغة نموذج يقوم علي أساس تحليل جانبي الطلب والعرض لخدمة المراجعة، ولتحديد أثر تلك العوامل علي استقلال المراجع.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلي ما يلي :

1- أن الشركات التي تتميز بارتفاع تكاليف الوكالة نتيجة لزيادة تعارض المصالح فيها، تعتمد إلي الحصول علي خدمة مراجعة حيادية ذات جودة عالية، حتى تُطمئن الملاك والدائنين علي سلامة المركز المالي لها. بينما لا يوجد هذا الحافز بالنسبة للشركات التي تتميز بانخفاض تكلفة الوكالة، وقلة تعارض المصالح فيها.

2- أنه كلما زاد حجم مكتب المراجعة وشهرته، وتعددت الخدمات التي يقدمها لعميله، وزاد عدد الشركات التي يراجع حساباتها (جانبا العرض)، مال ميزان القوي في صالح المراجع (يكون أكثر استقلالاً)، ومن ثم فإن تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يزيد من درجة استقلال المراجع وحياده.

3- أيضاً كلما زاد حجم الشركة وقوة مركزها المالي، وزادت نسبة الديون إلي الملكية - نسبة الرفع المالي - وقلت نسبة ملكية المديرين لأسهم الشركة (جانب الطلب)، مال ميزان القوي في صالح المراجع. وقد أوصت الدراسة بضرورة وضع إجراءات وضوابط محددة لتغيير المراجع، إلي جانب ضرورة تخفيض درجة المرونة في اختيار الطرق المحاسبية البديلة، مع ضرورة زيادة المسؤولية القانونية للمراجع.

#### 2-4-4 دراسة (Teoh, 1992)

هدفت هذه الدراسة إلي تحليل العوامل المؤثرة في تغيير المراجع وعزله، وأثر ذلك على استقلاله، وذلك من خلال دراسة ردود فعل السوق تجاه ذلك، وجاءت هذه الدراسة نتيجة لحاجة المستثمرين للثقة في البيانات المالية التي تنشرها الشركة بعد أن تقوم بعزل المراجع. وقد ناقش الباحث هذا الموضوع من الناحية النظرية، ولم يتطرق إلي جانب عملي تطبيقي لمعرفة مدى استقلال المراجع وتأثير التهديد بالعزل على استقلاله، وإنما اكتفي ببعض التحليلات البيانية التي توضح ردود فعل السوق حول تغيير المراجع. وأوضحت الدراسة أن الخوف من تغيير المراجع أدى إلى وجود نوعين من المراجعين:

النوع الأول: وهو المراجع الذي يأخذ في حسابه مخاوف العزل فيصدر تقريراً نظيفاً خوفاً من تغييره، ويطلق عليه Strategic Auditor .

النوع الثاني: وهو المراجع الذي يبدي رأيه النهائي طبقاً للوقائع الموجودة وبغض النظر عن موقف العميل في حالة التحفظات، ويطلق عليه Mechanical Auditor.

أيضاً أظهرت الدراسة أن ردود فعل المستثمرين في حالة عزل المراجع، تعتمد على النتيجة الواردة في تقريره وعلى التكاليف والمنافع الناجمة عن إصداره لهذا التقرير. وأضافت أنه على الرغم من المخاوف التي يتعرض لها المراجع من التهديد بعزله، فإنه ما تزال هناك ثقة في القوائم المالية من قبل المستثمرين مما يدل على أن المراجع لا يزال محافظاً على استقلاله عند إصداره للتقرير النهائي.

#### 2-4-5 دراسة (محمد، 1993)

هدفت هذه الدراسة إلي تقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر علي استقلال المراجع الخارجي من الناحية الفكرية والممارسة العملية، كذلك تناولت قوانين مزاوله المهنة والقواعد التي تضعها بعض التنظيمات الرسمية أو الحكومية في مصر، بالإضافة إلي التشريعات المنظمة لأعمال بعض الأشكال القانونية للشركات محل المراجعة.

وصنفت الدراسة العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع إلى ثلاثة أنواع هي:

- 1- العوامل المادية: وأهمها تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.
- 2- العوامل السلوكية: والمتعلقة بمفاهيم التعاون، والتعارض، وقوة التأثير المتمثلة في العائد، والتهديد، والخبرة، والشهرة، وشرعية الوجود، وأخيراً القدرة علي التفسير الفعّال للمعلومات.
- 3- عوامل أخرى: كالمنافسة، وحجم مكتب المراجعة، وطول فترة الارتباط مع العملاء.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي:

- 1- أن الممارسة العملية لم تستقر بعد على وضع محدد بصفة نهائية لمدي تأثير تقديم الخدمات الاستشارية وطول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجع علي استقلال المراجع الخارجي، كذلك وجود ثغرات في النصوص التشريعية التي تُبنى عليها الضوابط الخاصة بتقديم الخدمات الاستشارية، مما يتطلب مراجعة هذه الضوابط والنصوص.
- 2- يمكن تعزيز استقلال المراجع في بعض الحالات من خلال تركيز المراجع علي اكتساب بعض عوامل قوة التأثير، كالخبرة والشهرة والقدرة علي التفسير الفعّال للمعلومات.
- 3- أن اتجاه مكاتب المراجعة الصغيرة نحو الاندماج وتكوين مكاتب كبيرة للمراجعة يمكن أن يدعم الثقة في المهنة، ويقلل من خطر فقدان استقلال المراجع الخارجي.
- 4- لا توجد ضوابط صارمة تمنع المراجعين من المنافسة، أو المناقصة علي الأتعاب للحصول علي عمل من أعمال المهنة.

#### 2-4-6 دراسة (سلامة، 1995)

تناول البحث إجراء دراسة تحليلية مقارنة لتشريعات بعض الدول العربية، وهي جمهورية مصر العربية، ودول مجلس التعاون الخليجي (سلطنة عمان، دولة الكويت، المملكة العربية السعودية، الإمارات العربية المتحدة)، بغرض الوقوف علي مدى توافر المقومات الموضوعية لاستقلال المراجع الخارجي، وبيان أوجه القصور ونواحي الاتفاق أو الاختلاف فيما بينها.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- أوضحت التشريعات في دول المقارنة أن الجمعية العامة للمساهمين هي صاحبة الحق في تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله، فيما عدا بعض الاستثناءات، حيث أجازت بعض التشريعات للجمعية التأسيسية بتعيين وتحديد أتعاب المراجع (سلطنة عمان، دولة الإمارات العربية المتحدة)، وفي جميع الحالات لم يُترك لمجلس الإدارة التفويض في تحديد الأتعاب باستثناء جمهورية مصر العربية، التي فوضت مجلس الإدارة في ذلك الأمر، بشرط أن لا يتجاوز الحد الأقصى للأتعاب المقررة من قبل الجمعية العامة للمساهمين، كذلك لم تشر التشريعات في سلطنة عمان ودولة الإمارات العربية المتحدة إلي الجهة التي لها الحق في عزل المراجع، مما يثير نوعاً من الشكوك عند الاستغناء عن خدماته.

2- تحظر تشريعات بعض الدول (سلطنة عمان، دولة الكويت، المملكة العربية السعودية) على المراجع الجمع بين عمله كمراجع حسابات وبعض الوظائف والأعمال والمصالح المالية الأخرى، في حين أن التشريعات في جمهورية مصر العربية والإمارات العربية المتحدة، قد سمحت للمراجع بمزاولة الأعمال التجارية والصناعية، بشرط الحصول علي ترخيص من اللجنة المختصة، وهذا من شأنه أن يقلل من موضوعية المراجع واستقلاله عند أدائه لعملية المراجعة.

3- تتفق جميع التشريعات في دول المقارنة علي عدم السماح للمراجع بتقديم خدمات مهنية بخلاف المراجعة بصفة دائمة، وإن كان بعضها (جمهورية مصر العربية وسلطنة عمان) قد أجاز للمراجع تأدية مثل هذه الخدمات بصفة مؤقتة، مما قد يؤثر علي موضوعيته واستقلاله.

#### 2-4-7 دراسة (الحسني، 1999)

هدفت الدراسة إلي وضع إطار متكامل لاستقلال وحياد المراجع الخارجي، بحيث يكون صالحاً للتطبيق في ظل الظروف المتباينة في الأقطار العربية، وتضمنت تحليل انتقادي لأوضاع استقلال المراجع في الأردن والإمارات العربية المتحدة ودولة الكويت والمملكة المتحدة، وذلك في ضوء التشريعات المنظمة للمهنة في هذه الدول، ومعايير المراجعة الأمريكية والمعايير الدولية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

أولاً: أن واقع مهنة المراجعة في بعض دول المقارنة ( الكويت، الإمارات العربية المتحدة، الأردن) واقع مؤلم يواجه الكثير من المعوقات أهمها:

- 1- عدم وجود معايير محلية مع عدم الاتفاق علي اعتماد المعايير الدولية.
  - 2- ضعف التزام المهنيين بمعايير المراجعة الدولية وخاصة فيما يتعلق باستقلال المراجع.
  - 3- نقص ملموس في التشريعات المنظمة للمهنية فيما يتعلق ببعض الأركان الموضوعية للاستقلال.
  - 4- عدم وجود موثيق شرف واضحة ومتكاملة للمهنية.
  - 5- ضعف سلطة المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة، وضعف رقابة الأجهزة المعنية بالدولة.
- ثانياً:** قصور المراجعة الحيادية بمفهومها الحالي في ظل التشريعات القائمة وأنظمة مزاوله المهنيه عن تلبية الرغبات الجديدة لمستخدميها في تقييم كفاءة إدارة الشركات وقدراتها.

#### 2-4-8 دراسة (Carmichael, 1999)

هدفت الدراسة إلى إعادة النظر في مفهوم ومبادئ استقلال المراجع، وأيضاً إلى توضيح هدف عملية المراجعة، وأثر استقلال المراجع على مصداقية البيانات المالية. حيث أوضحت أن العديد من المستخدمين للبيانات المالية يعتمدون على البيانات المالية المدققة كأساس لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية المختلفة، لذلك تبرز أهمية المراجعة كوظيفة تعمل على زيادة الثقة والمصداقية في هذه البيانات.

اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج التاريخي، فلم يتناول جانباً عملياً تطبيقياً لتحقيق أهدافه، وإنما جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتوضيح مفهوم محدد لاستقلال المراجع، أو بيان أثر الاستقلال الظاهري للمراجع على إدراك خطر المعلومات المدققة من وجهة نظر الدائنين والمستثمرين.

كذلك أوضحت الدراسة أنه لا يوجد مفهوم دقيق ومحدد لاستقلال مراجع الحسابات، كما أن استقلال المراجع يؤدي إلى زيادة الثقة والمصداقية في البيانات المالية من قبل مستخدميها، كما بينت الدراسة أيضاً أن هناك علاقة تربط استقلال المراجع بكفاءة أسواق رأس المال، فاعتقاد المستثمرين والدائنين بعدم موضوعية ونزاهة المراجعين، وأنهم يقومون بالدفاع عن عملائهم، سينعكس ذلك في ارتفاع درجة مخاطر الاعتماد على البيانات المالية من قبل مستخدميها، مما يؤثر سلباً على تكلفة رأس المال وارتفاعها للشركات بصورة عامة، وذلك لعدم توفر الثقة في البيانات المالية المدققة، وهذا سيؤدي إلى أضعاف أسواق رأس المال تدريجياً، وسيقلل بشكل خطير من أهمية المراجعة كوظيفة تعمل على تدعيم الثقة في البيانات المالية.

**2-4-9 دراسة (Guy and Zeff, 2002)**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تعيين الشركاء المتقاعدين (أو المستقيلين من مكاتب المراجعة)، في مجالس إدارة الشركات محل المراجعة، على موضوعية المراجعين واستقلالهم.

اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج التاريخي، ولم يتناول جانباً تطبيقياً لتحقيق أهدافه، وجاءت الدراسة نتيجة لعدم وجود قواعد أو تعليمات في بعض البلدان المتقدمة - كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأستراليا - تمنع تعيين مراجعين متقاعدين في مجالس إدارة الشركات محل المراجعة. فالهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) أشارت في القاعدة رقم (10-2) المتعلقة بعمل مراجع سابق لحساب شركة العميل، بأنه إذا أصبح الشريك المتقاعد لمكتب مراجعة عضواً في مجلس إدارة شركة تخضع حساباتها للمراجعة من قبل مكتب المراجعة الذي كان هو شريكاً فيه، فيجب الإفصاح عن ذلك في التقرير النهائي. وخلصت الدراسة إلى أن مكتب المراجعة يفقد استقلاله وموضوعيته في حالة قيامه بمراجعة حسابات شركة كان أحد أعضاء مجلس إدارتها شريكاً متقاعداً في مكتب المراجعة، وهذا بسبب أن وجود هذه العلاقة تؤدي إلى فقدان الموضوعية والثقة في التقارير المالية النهائية من وجهة نظر مستخدميها.

**2-4-10 دراسة (عوض، 2005)**

استهدف هذا البحث القيام بدراسة استكشافية لأثر قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات الثقة Trust Services (الثقة بالويب Web Trust، والثقة بالنظم System Trust) علي مصداقية المعلومات المحاسبية، وعلي استقلالهم عن عملاء المراجعة، وبينت الدراسة أن خدمات الثقة هي خدمات مهنية جديدة تهدف إلي توفير الثقة بعاملات المنشأة من خلال النظم الالكترونية للبيانات، وأيضاً من خلال التجارة الالكترونية. وتوصلت الدراسة إلي النتائج التالية:

1- أن متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة قد أوجدت متطلبات جديدة تجاه مصداقية المعلومات المحاسبية بطريقة يمكن تسميتها بفجوة المصداقية، وهذا يتطلب جهوداً مهنية وتنظيمية للعمل على استعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية وبمصداقيتها.

2- أن خدمات الثقة تعزز من مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل بيئة الأعمال المعاصرة، من خلال دورها بالوفاء بالكثير من الاحتياجات المستجدة لمستخدمي المعلومات.

3- إن قيام المراجعين بتقديم هذه الخدمات لعميل المراجعة يعزز من مخاطر وتهديدات استقلاله. وأخيراً أوصت الدراسة بتخصيص مكاتب مراجعة خاصة لأداء خدمات الثقة بما يكسبها الخبرة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وكذلك لضمان استقلال مراجع الحسابات عن عملائه فيما يتعلق بأداء هذه الخدمات، ولتعزيز الضمان الذي يقدمه المراجع لمستخدمي المعلومات.

## 2-5 التعقيب على الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح الآتي:

**أولاً:** حاولت هذه الدراسات التعرف على أهم العوامل التي تهدد استقلال المراجع الخارجي وتعرضه للخطر، وذلك من خلال استطلاع آراء المراجعين الممارسين للمهنة، وكذلك آراء المستخدمين للقوائم المالية وتقارير المراجع، وقد توصلت نتائجها إلى أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي أهمها ما يلي:

- 1- دور الإدارة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله.
  - 2- تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.
  - 3- العلاقات الشخصية والمصالح المالية للمراجع مع عميل المراجعة.
  - 4- حجم مكتب المراجعة وشهرته.
  - 5- تمثيل مكتب المراجعة لأحد مكاتب المراجعة العالمية.
  - 6- درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة.
  - 7- طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة.
  - 8- حجم أتعاب المراجعة منسوباً إلى إجمالي دخل المكتب السنوي.
  - 9- المركز المالي لعميل المراجعة.
  - 10- طبيعة مشكلة التعارض بين المراجع وإدارة شركة العميل.
- ويوضح الجدول رقم (1-1) تلخيصاً لأهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة الحالية، مع بيان أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات:

جدول رقم (1-1)

ملخص الدراسات السابقة

النتائج	عينة الدراسة	الدراسات التي تناولت المتغير	المتغير
أجمعت الدراسات على أن تزايد دور الإدارة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله.	مراجعون	العادلي، 1993 / أبو غانم، 2003 هويدي، 1992 / الهادي، 2003	دور الإدارة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله.
	مستخدمو القوائم المالية	العلبوني، 1993	
	مراجعون و مستخدمو القوائم المالية	يماني، 1991 / موسى، 1992 طلبة، 1996 / مطر، 1994	
تتفق أكثر الدراسات على أن قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، من شأنه أن يضعف قدرتها على مقاومة ضغوط إدارة العميل، ومن ثم يكون أكثر عرضاً لخطر فقد استقلالها.	مراجعون	هويدي، 1992 / الراشد، 1994 قنديل، 2001 / أبو غانم، 2003 جربوع، 2004 / ب Teoh , et al., 1996	تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.
	مستخدمو القوائم المالية	Knapp,1985 /Lindsay,1989 Abu Bakar,et.,2005 Gaynor,2000 / Gul,1991 العلبوني، 1993 / سويلم، 2002 .	
	مراجعون و مستخدمو القوائم المالية	Shockley , 1981 Almeghames , 1997 يماني، 1991 / موسى، 1992 مطر، 1994 / Bartlett,1993	
	لا توجد	شاهين، 1986 / الدهراوي ، 1991 محمد، 1993 / سلامة، 1995 متولي، 1995.	

النتائج	عينة الدراسة	الدراسات التي تناولت المتغير	المتغير
يوجد إجماع على أن للعلاقات الشخصية والمصالح المالية للمراجع بالشركة محل المراجعة تأثير سلبي على استقلال المراجع.	مراجعون	أبو غانم، 2003	العلاقات الشخصية والمصالح المالية للمراجع مع عميل المراجعة.
	مستخدمو القوائم المالية	سويلم ، 2002 Gaynor,2000	
	مراجعون و مستخدمو القوائم المالية	موسى، 1992 Almeghames , 1997	
أجمعت الدراسات على أن قدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة العميل ومن ثم المحافظة على استقلاله تكون أكبر للمراجعين العاملين في مكاتب المراجعة الكبيرة منها في مكاتب المراجعة الصغيرة.	مراجعون	هويدي، 1992 / الراشد، 1994 أبو غانم، 2003	حجم مكتب المراجعة.
	مستخدمو القوائم المالية	Lindsay, 1989 / Gul,1991 Abu Bakar,et al.,2005 Gaynor ,2000 / الحلبوني،1993	
	مراجعون و مستخدمو القوائم المالية	يماني، 1991 / مطر، 1994 Shockley,1981	
	لا توجد	محمد، 1993 / الدهراوي،1991 متولي، 1995	
أجمعت الدراسات على أن مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة العميل ومن ثم المحافظة على استقلاله تكون أقل في ظل درجة المنافسة العالية بين مكاتب المراجعة.	مراجعون	هويدي،1992 / الراشد، 1994 قنديل، 2001 / العادلي، 1993 أبو غانم ، 2003 جربوع،2004/ ب	درجة المنافسة في سوق المراجعة .
	مستخدمو القوائم المالية	Knapp,1985 /Lindsay,1989 Abu Bakar,et al.,2005 Gul,1991 / الحلبوني ،1993	
	مراجعون و مستخدمو القوائم المالية	يماني،1991 /مطر،1994 Shockley, 1981	
	لا توجد	محمد،1993 / متولي،1995	
اختلفت الآراء حول تأثير هذا المتغير على استقلال المراجع فهناك من يرى أن طول فترة الارتباط تعمل على توطيد العلاقة بين المراجع و العميل مما يضعف قدرته في المحافظة على استقلاله.في حين يرى آخرون أن طول الفترة تكسب المراجع المعرفة الكافية بعمليات العميل مما يقوي مركزه ومن ثم تزيد مقدرته في المحافظة على استقلاله .	المراجعون	جربوع،2004/ ب أبو غانم، 2003 Teoh,et al.,1996	طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة.
	مستخدمو القوائم المالية	الحلبوني، 1993 Abu Bakar ,et al.,2005	
	مراجعون و مستخدمو القوائم المالية	موسى، 1992 / مطر، 1994 Shockley ,1981	
	لا توجد	محمد، 1993 متولي، 1995	

النتائج	عينة الدراسة	الدراسات التي تناولت المتغير	المتغير
هناك من يرى أن المكاتب الممثلة لأحد مكاتب المراجعة العالمية تكون أكثر قدرة على صيانة استقلالها من مكاتب المراجعة التي لا تشترك معها في هذه الخاصية. في حين يرى آخرون بأن هذا المتغير ليس له تأثير على استقلال المراجع .	مراجعون	الراشد، 1994	تمثيل مكاتب المراجعة لمكاتب عالمي
	مستخدمو القوائم المالية	الحلبوني، 1993	
أجمعت أكثر الدراسات على أنه كلما كان حجم أتعاب المراجعة منسوباً إلى إجمالي الدخل السنوي لمكتب المراجعة كبيراً، ضعفت قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة ومن ثم ازداد احتمال فقد المراجع لاستقلاله.	مراجعون	Agacer & Doupinik, 1991 Teoh, et al., 1996 أبو غانم، 2003 جربوع، 2004/ ب	حجم أتعاب المراجعة منسوباً إلى إجمالي دخل مكتب المراجعة السنوي.
	مستخدمو القوائم المالية	Gul and Tsui, 1992 Gul, 1991 / Gaynor , 2000 Abu Bakar , et al., 2005 سويلم ، 2002	
	مراجعون و مستخدمو القوائم المالية	Almghames, 1997 Bartlett , 1993 مطر، 1994 / موسى، 1992	
هناك عدم اتساق في النتائج، فهناك من يرى أن قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة و من ثم المحافظة على استقلاله يزداد في ظل المركز المالي السيئ للعميل. وعلى العكس من ذلك يرى آخرون أن مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة الشركة ستكون أعلى في ظل المركز المالي الجيد لها.	مراجعون	قنديل، 2001 / أبو غانم، 2003	المركز المالي لعميل المراجعة.
	مستخدمو القوائم المالية	Knapp , 1985 Gul and Tsui , 1992 الحلبوني ، 1993	
	لا توجد	الدهراوي ، 1991	
أجمعت الدراسات على أن قدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة العميل ومن ثم المحافظة على استقلاله تزداد في حالة وجود معايير مهنية تحكم موضوع الخلاف بين المراجع و الإدارة والعكس صحيح فإن عدم وجود هذه المعايير يجعل المراجع يميل إلى تأييد رأي الإدارة المتعارض مع رأيه.	مراجعون	العادلي، 1993 أبو غانم، 2003	طبيعة مشكلة التعارض بين المراجع و إدارة شركة عميل المراجعة.
	مستخدمو القوائم المالية	Lindsay , 1989 Knapp , 1985 الحلبوني ، 1993	
	لا توجد	متولي، 1995	

**ثانياً:** تبين أيضاً أن هذه الدراسات أجريت في بيئات اقتصادية واجتماعية وسياسية تختلف عن البيئة الفلسطينية التي تتصف بخصوصية خاصة، نتيجة للتعقيدات السياسية والاقتصادية التي تمر بها المنطقة؛ مما اثر سلباً على نمو وتطور المهنة على النحو المطلوب. وتعتبر الدراسة الحالية مكملة لما جاءت به الدراسات السابقة، حيث حاولت حصر عدد معين من العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي وتطبيقها على البيئة الفلسطينية.

**ثالثاً:** تبين أن أغلب الدراسات السابقة اهتمت بدراسة بعض المتغيرات أو العوامل التي يمكن أن تؤثر سلباً على استقلال المراجع الخارجي وذلك من وجهة نظر الفئات المشاركة فيها، دون التطرق لدراسة الواقع العملي لبيئة عمل المراجع، والتي يمكن من خلاله الحكم على مدى استقلال المراجع عند ممارسته لعملية المراجعة، لذلك تميزت هذه الدراسة عن سابقتها في أنها حاولت التعرف على جانب من واقع مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة والمتعلق باستقلال المراجع الخارجي، وذلك من خلال دراسة وتحليل الظروف التي تحيط بعمل المراجع الفلسطيني، ومدى إمكانية وجود بعض العلاقات والممارسات في بيئة عمله والتي من شأنها أن تزيد من خطر فقد المراجع لاستقلاله عند قيامه بعملية المراجعة. هذا بالإضافة إلى أن هذه الدراسة حاولت أيضاً وضع مجموعة من السبل المقترحة لتعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني معتمدةً في ذلك على الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها وتطبيقها على مراجعي الحسابات المزاولين للمهنة في البيئة الفلسطينية.

## خلاصة

استعرض هذا الفصل استقلال مراجع الحسابات الخارجي من حيث النشأة والتطور والمفهوم والأهمية، وتوصل في ضوء ذلك إلى بيان أهمية الدور الذي لعبته الشركات المساهمة في نشأة الاستقلال وتطور مفهومه، كذلك الدور الهام الذي لعبته الهيئات والمنظمات المهنية والرسمية في تطوير مفهوم الاستقلال وإرساء قواعده، وذلك من خلال إصدار توصياتها المتعددة في هذا الشأن متمثلة في قواعد آداب وسلوكيات المهنة وأخلاقياتها، وفي التشريعات المنظمة لأسواق رأس المال.

وعلى الرغم من الاهتمام الكبير الذي أولاه الباحثون والمهتمون بالمهنة والتنظيمات المهنية والرسمية في الدول المتقدمة لمفهوم استقلال المراجع الخارجي، فإنهم لم يتوصلوا بعد إلى وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال، وذلك لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع، وكذلك لكثرة وتشابك المتغيرات والعوامل التي تؤثر فيه، لذلك تعددت وتتنوع التعريفات التي حاولت الإحاطة بمفهوم الاستقلال في المراجعة، ولكنها في أغلبها تدور حول المفاهيم التالية:

- ارتباط مفهوم الاستقلال بالنزاهة والأمانة والموضوعية وعدم التحيز.
- التحرر من سيطرة أية جهة (سواء داخل الشركة أو خارجها)، ومقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن يتعرض لها المراجع أثناء تأديته لعملية المراجعة.
- تقادي أية علاقات قد تظهر المراجع أمام الغير بأن له مصلحة شخصية مع عميل المراجعة.
- ونظراً لأن استقلال المراجع ضروري و لضمان وفاء مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه جميع الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، فقد تم مناقشة الجوانب التي تزيد من تلك الأهمية والتي تعود إلى كونها تعزز مصداقية القوائم المالية، وتزيد من جودة خدمات المراجعة، بالإضافة إلى أنها تسهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، ورفع كفاءة أسواق رأس المال.

كذلك تم استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك للوقوف على ما تم التوصل إليه بالنسبة لموضوع البحث، بالإضافة إلى تحديد موقع الدراسة الحالية منها، وقد أظهرت تلك الدراسات أن هناك العديد من المخاطر التي تهدد استقلال المراجع الخارجي وحياده عند أدائه لعملية المراجعة، لذلك سوف يستعرض الفصل القادم أهم تلك المخاطر مع بيان أهم الطرق التي تساعد في تجنبها.

# الفصل الثاني

المخاطر التي تهدد استقلال المراجع  
الخارجي وتوازن القوى بين المراجع  
وعميل المراجعة

## مقدمة

يعتبر استقلال المراجع الخارجي أحد المعايير الأساسية في مهنة المراجعة، والدعامة الأساسية التي تقوم عليها المهنة والسبيل إلى رفعتها وتطورها. وقد أدت التطورات الاقتصادية السريعة وكبر حجم الشركات وزيادة حجم الاستثمارات إلى تعدد وتشابك المتغيرات والعوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي، الأمر الذي أدى إلى تزايد قلق المساهمين والمستخدمين لتقارير المراجعين والقوائم المالية حول إمكانية فقدان المراجع لاستقلاله، وما يترتب عليه من فقدان الثقة في عمل المراجعين وتقاريرهم، ومن ثم فقدان الثقة في المهنة ككل (أبو غانم، 2003).

لذلك اهتم الباحثون والقائمون على أمور المهنة بدراسة وتحليل هذه العوامل والمتغيرات لمعرفة مدى تأثيرها على استقلال المراجع الخارجي عند أدائه لعمله، وقد توصلت كثير من الدراسات إلى تحديد مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع الخارجي، منها على سبيل المثال:<sup>1</sup>

تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، طوال فترة الارتباط مع العملاء، درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة، حجم مكتب المراجعة، المركز المالي لعميل المراجعة، المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع مع عميله.... الخ.

كذلك أدركت التنظيمات المهنية والرسمية الخاصة بالمهنة المخاطر العديدة التي قد يتعرض لها المراجع عند أدائه لعملية المراجعة والتي يمكن أن تفقده استقلاله، فعملت على تدعيم استقلاله وتعزيز قدرته في مواجهة هذه المخاطر؛ وذلك من خلال وضع التشريعات وسن القوانين المنظمة للشركات ولأسواق رأس المال، وإصدار التوصيات والقواعد المتعلقة بأداب المهنة وسلوكياتها، بالإضافة إلى التوصية بتطبيق العديد من المقترحات بهذا الشأن منها على سبيل المثال:<sup>2</sup>

تشكيل لجان مراجعة داخل الشركات العميلة، تعيين المراجع لمدد طويلة نسبياً، اقتراح تعيينه بوساطة جهة خارجية، إصدار معايير محاسبية واضحة ومحددة، العمل على زيادة المسؤولية القانونية للمراجعين، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دور التنظيم الذاتي للمهنة.

<sup>1</sup> انظر الدراسات السابقة – الفصل الأول.

<sup>2</sup> انظر على سبيل المثال: (Carcello and Neal(2003) ؛ الدهراوي(1991) ؛ العطار(2003) ؛ الهادي(2003) ؛ سويلم(2002).

وعليه فإن هذا الفصل يهدف إلى التعرف على أهم المخاطر التي يمكن أن تهدد استقلال المراجع الخارجي، وكذلك التعرف على مصادر القوى لكل من المراجع والشركة محل المراجعة، بالإضافة إلى بيان بعض المقترحات التي من شأنها أن تزيد من قوة المراجع في مواجهة الشركة وتعزيز استقلاله.

ولتحقيق أهداف هذا الفصل، فقد تم تنظيمه إلى مبحثين أساسيين هما:

### المبحث الأول: المخاطر التي تهدد استقلال المراجع الخارجي، ويشمل:

1 1 تعارض المصالح في بيئة المراجعة.

1 2 العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي.

### المبحث الثاني: توازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة، ويشمل:

1-2 العوامل المؤثرة في توازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة.

2-2 سبل زيادة قوة المراجع وتعزيز استقلاله.

## المبحث الأول: المخاطر التي تهدد استقلال المراجع الخارجي

يهدف هذا المبحث إلى استعراض أهم المخاطر التي يمكن أن تهدد استقلال المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة، والتي من أهمها وجود تعارض أو تضارب في المصالح بين الأطراف المختلفة في بيئة مهنة المراجعة (الإدارة/ الملاك/ الأطراف الخارجية كالدائنين والمقرضين والمستثمرين/ مراجع الحسابات). بالإضافة إلى استعراض أهم الممارسات والعلاقات والظروف التي قد يشكل وجودها خطراً على استقلال المراجع مثل: وجود علاقات مالية وشخصية للمراجع مع عملاء المراجعة، وتقديم المراجع لخدمات استشارية لعملائه، وطول فترة ارتباطه بالشركات محل المراجعة، وتزايد حدة المنافسة في سوق المراجعة... الخ.

### 1-1 تعارض المصالح في بيئة المراجعة

تتطوي بيئة المراجعة على العديد من العلاقات والمصالح المختلفة أحياناً والمتعارضة في كثير من الأحيان، الأمر الذي يهدد استقلال المراجع ويعرضه للخطر، فقد أشارت العديد من الدراسات إلى وجود عدة عوامل يمكن أن تؤثر في قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة في حالة وجود تعارض في المصالح بينهما، منها على سبيل المثال، قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة، وطول فترة ارتباط المراجع مع عميلة، وازدياد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وطبيعة مشكلة التعارض بين المراجع وإدارة الشركة (Knaap,1985) ؛ (Lindsay,1989) ؛ (Gul and Tsui,1992).

ووفقاً لنظرية الوكالة<sup>3</sup> قد يحدث تعارض في المصالح بين الإدارة (الوكيل) والملاك (الأصيل)، حيث يفترض أن الإدارة يكون لديها الحافز لتعظيم رفاهيتها على حساب الملاك، كذلك يحدث تعارض في المصالح بين الملاك (الوكيل) وأطراف أخرى ذات مصلحة في الشركة، مثل الدائنين أو المقرضين (الأصيل)، حيث يقدم الدائنون أموالهم للملاك لاستثمارها في الشركة مقابل عائد يحصلون عليه، وقد يعمد الملاك أيضاً إلى محاولة تعظيم منافعهم على حساب الدائنين (الجندي، 1995).

<sup>3</sup> طبقاً لنظرية الوكالة فإن تعارض المصالح يجعل أحد الأطراف يتعاقد على خدمات المراجع الخارجي لطمأنة الطرف الآخر، وبالتالي فإن الإدارة يكون لديها الحافز للحصول على خدمات المراجع الخارجي لطمأنة المساهمين الحاليين (الملاك)، كما أن المساهمين الحاليين يكون لديهم الحافز أيضاً للحصول على خدمات المراجع لطمأنة الدائنين والمساهمين المحتملين.

ولما كانت بيئة المراجعة يدخل فيها المراجع طرفاً باعتبارها في الأساس وكيلاً عن المساهمين (الملاك) وممثلاً لمصالحهم، فإن أهدافه قد تتعارض مع أهداف الأطراف الأخرى، فالمراجع يسعى إلى تعظيم منفعته والمتمثلة في العائد المادي الذي يحصل عليه، والاحتفاظ بالعميل، وتجنب المسؤولية القانونية، والاحتفاظ بسمعة جيدة. في حين أن الأطراف الأخرى تسعى لمعرفة أكبر توضيح ممكن للأمر غير المؤكدة بالقوائم المالية (قنديل، 2001).

لذلك فإن تحقيق مصالح الأطراف الأخرى قد تكون على حساب مصلحة المراجع، وكذلك فإن تحقيق مصلحة المراجع قد تكون على حساب مصالح الأطراف الأخرى، ويتحدد استقلال المراجع من خلال علاقته بهذه الأطراف المختلفة ومدى قوة كل منها في التأثير على استقلاله، ومدى قدرة المراجع في تحقيق توازن المصالح بينهما ومقاومة الضغوط الواقعة عليه منها (الهادي، 2003).

ويمكن صياغة التعارض في المصالح في بيئة المراجعة في العلاقات التالية:

### 1-1-1 تعارض المصالح بين الإدارة والملاك (المساهمون)

تتميز الشركات الحديثة بانفصال الملكية عن الإدارة، ولأن المدير لا يملك سوى نسبة ضئيلة من أسهم الشركة التي يديرها، فقد يكون لديه دوافع لتخفيض موارد الشركة بطريقة ليست بالضرورة متفقة مع مصلحة الملاك الذين لا يشتركون في الإدارة.

وعلى الرغم من سيطرة الإدارة على كافة مصادر البيانات داخل الشركة؛ فإنها لا تُظهر في القوائم المالية إلا عن المعلومات التي تتفق مع مصالحها، نظراً لأن المعلومات الواردة فيها تستخدم في تقييم أداء الإدارة من قبل الملاك، لذلك فقد تعتمد الإدارة أحياناً إلى تزيف أو تحريف المعلومات الواردة في هذه القوائم لصالحها، وإذا لم يكن هناك رقابة على إجراءات التقارير التي تعدها هذه الإدارة، فإن تقاريرها ستكون محل شك من قبل الملاك (قنديل، 2001).

وقد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين الملاك والإدارة يكون له تأثير على سلوك المراجع، ويظهر هذا التعارض جلياً في رغبة الإدارة في الحصول على تقرير مراجعة في صالحها لإرضاء الملاك، وتحاول الوصول إلى ذلك بالتأثير على المراجع، في حين أن الملاك يرغبون في الحصول على تقرير يوضح مدى صحة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية، حتى يتسنى لهم تقييم أداء الإدارة بصورة سليمة (راضي، 1991).

لذلك فإن الاختلاف بين دوافع وأهداف كل من الملاك والإدارة، قد يشكل ضغطاً كبيراً على عمل المراجع، ويلقى ظللاً من الشك حول مدى استقلاله، لأن انحيازه إلى فئة سيكون بالضرورة على حساب الفئة الأخرى.

### 1-1-2 تعارض المصالح بين الشركة (الإدارة والملاك) والمراجع

تعتبر قضية التعارض بين المراجع والشركة (الإدارة والملاك) تهديداً خطيراً لاستقلال المراجع الخارجي. وقد لاقت هذه القضية اهتماماً كبيراً لدى الباحثين والمسؤولين عن تنظيم مهنة المراجعة، حيث ركزت لجنة Cohen<sup>4</sup> على تلك القضية حين أوضحت في تقريرها بأن مهمة المراجع المستقل غالباً ما تكون إقناع أو إجبار إدارة شركة العميل على تنفيذ ما لا يرغبون في تنفيذه (قنديل، 2001).

وقد بين الأحمـد (2007) أن التعارض في المصالح ينشأ نتيجة لاختلاف مفهوم المراجع ومفهوم الشركة فيما يتعلق بطبيعة وهدف المهمة التي يقوم بها المراجع، فالمراجع معني بتقييم أداء الشركة من خلال الفحوصات والاختبارات التي يقوم بها، وكذلك ما يكتبه في تقريره عن القوائم المالية، وما يُضمنه من ملاحظات وتحفظات بخصوص مستوى نظام الرقابة الداخلية المطبق، في حين ترى الشركة أن المراجع يأتي لخدمتها لا ليظهر عيوبها وكتابة الملاحظات عليها، ويرى الأحمـد أن هذا التباين في المفهومين يعتبر محور تعارض المصالح بينهما.

كذلك أظهرت دراسة أبو الحسن (1993) أن التعارض قد يحدث بسبب وجود خلاف حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية، أو طريقة عرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها، أو وجود تحفظات في تقرير المراجع، أو بسبب الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة، أو امتناع المراجع عن إبداء الرأي.

فالشركة بصفة عامة (إدارةً وملاكاً) ترغب في الحصول على تقرير مراجعة يعطي انطباعاً إيجابياً للطرف الثالث (الدائنون، المستثمرون المتوقعون.....الخ) وبدون تحفظات، نظراً للتأثير السيئ الذي تحدثه تلك التحفظات على مصالح الشركة، وأن التعارض بين المراجع والشركة يحدث في حالة احتواء تقرير المراجع على معلومات تبين ضعف المركز المالي للشركة، الأمر الذي يؤثر سلباً على أسعار أسهمها وإحجام المستثمرين أو المقرضين عن إقراضها، لذلك فإن الإدارة والملاك في هذه الحالة تتفق مصالحتها على إظهار الشركة في مركز مالي جيد أمام الطرف الثالث، ونظراً لأن المراجع يحاول أن

<sup>4</sup> هي اللجنة المكلفة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1977م بدراسة مسؤوليات المراجعين.

يقدم تقرير يتضمن رأيه في القوائم المالية بما يتفق مع المعايير المهنية، فإن هناك دائماً احتمالاً قائماً بتعارض المصلحة بين الشركة (إدارةً وملاكاً) والمراجع. ولا شك أن المراجع الذي يواجه بحالة كهذه - وجود أمور تتطلب تحفظات في تقريره - في الوقت الذي يلتزم فيه بمعايير المهنة واستقلاله، يقع بين شقي الرحى فإما الامتثال لرغبة الشركة ومخالفة معايير المهنة والتنازل عن استقلاله، وإما الالتزام بالمعايير المهنية وإصدار تقريره المتحفظ، الأمر الذي قد يترتب عليه الاستغناء عن خدماته وفقدان أتعابه (راضي، 1991).

### 1-1-3 تعارض المصالح الذاتية للمرجع والمعايير المهنية

وهو متمثل في الصراع الداخلي الذي يعاني منه المراجع ك ممارس لمهنة المراجعة، حيث يواجه المراجع مواقف يجد فيها صراعاً متمثلاً بين ما يدفعه وما يمنعه، فهناك مواقف يندفع إليها المراجع نظراً لما تحققه له من عائدٍ مادي، ولكن هناك ما يمنعه من ذلك لمخالفة هذه المواقف لمعايير المهنة وما يترتب عليها من تعرضه للمساءلة القانونية من قبل الغير (الهادي، 2003).

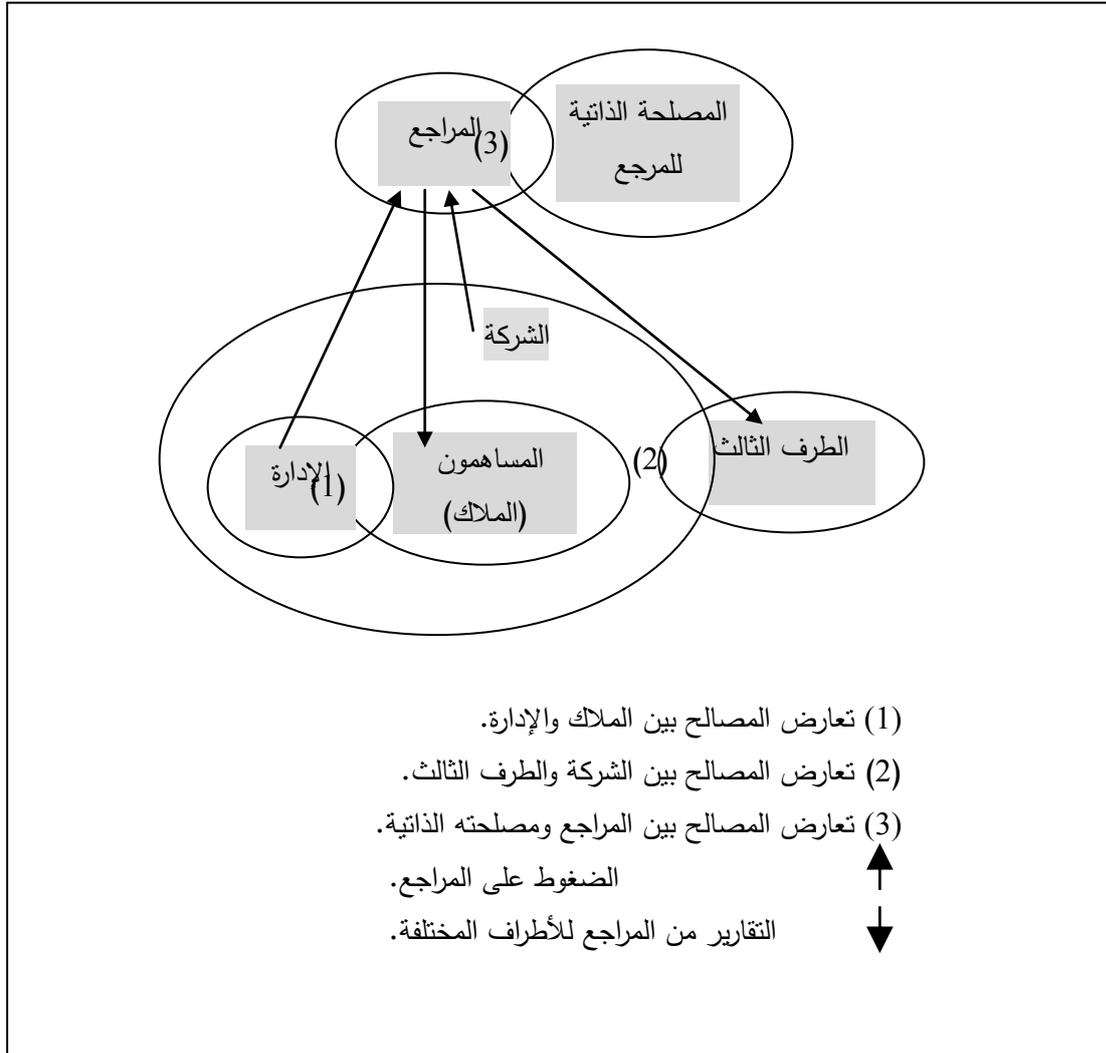
وقد بين الرفاعي (1989) أن الصراع الداخلي الذي يعاني منه المراجع يتمثل في تحقيقه لمصلحته الذاتية والتزامه بالمعايير المهنية، حيث بين أن دالة هدف المراجع (مصلحته الذاتية) تتمثل في تعظيم عدة عناصر في الوقت نفسه، وهي العائد المادي الذي يحصل عليه، والاحتفاظ بالعميل، وتجنب المسؤولية القانونية، والسمعة المهنية. أما المعايير المهنية فتتمثل في المعايير المحاسبية التي يجب أن تتبناها المنشأة محل المراجعة، وكذلك معايير المراجعة التي يجب أن يتبناها مراجع الحسابات. وعليه قد يجد المراجع نفسه في موقف يستطيع أن يستفيد مادياً بمخالفة هذه المعايير، فعلى سبيل المثال، إذا كان المراجع يمتلك أسهماً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة محل المراجعة، فإنه يستطيع أن يستفيد من قيمة هذه الأسهم عن طريق حذف أو تحريف بعض الحقائق في تقريره، كما قد ينزلق المراجع إلى تزيف الحقائق بناءً على رغبات الإدارة وعدم معارضتها خوفاً من استبداله بمراجع آخر يكون على استعداد ليتمشى مع رغباتها.

لذلك اهتمت الجهات التشريعية والمجامع والهيئات المهنية في معظم دول العالم بهذا التعارض المحتمل، ووضعت القواعد التي تؤكد على عدم استقلال المراجع في حالة وجود مصالح شخصية له في الشركة التي يراجع حساباتها.

ويظهر الشكل (1-2) التعارض في المصالح بين الأطراف المختلفة في بيئة المراجعة.

شكل رقم (1-2)

تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة في بيئة المراجعة



المصدر: (الدوراوي، 1991) ؛ (Goldman & Barlev, 1974)

## 1-2 العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي

تعددت العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع وحياده عند أدائه لعملية المراجعة، نظراً لما تتسم به بيئة المراجعة من تعارض في المصالح بين الفئات المختلفة ذات العلاقة بعمل المراجع، وكذلك بسبب الضغوط التي تمارس على المراجع من قبل هذه الفئات للتأثير على استقلاله.

ويمكن تحديد أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع الخارجي في الآتي:

- تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.
- طول فترة الارتباط مع العملاء .
- طريقة تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله أو تغييره.
- المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع في الشركة محل المرجعة.
- درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة.
- حجم مكتب المراجعة وشهرته.
- المركز المالي للشركة محل المراجعة.

ولقد حظيت هذه العوامل باهتمام كبير من قبل الباحثين والمهتمين بأمور المهنة، وثار بشأنها جدل كثير ومناقشات عديدة منذ سنوات طويلة وحتى الآن. وفيما يلي عرض لكل من هذه العوامل المذكورة بشيء من التفصيل.

1-2-1 تقديم خدمات استشارية<sup>5</sup> لعملاء المراجعة

حدثت تغييرات كثيرة في بيئة مهنة المراجعة، فلم تعد مكاتب المراجعة تقدم خدمات المراجعة فقط لعملائها، بل اتسعت قائمة الخدمات التي تقدمها وأخذت أبعاداً واتجاهات متعددة، مما زاد من الأهمية الاقتصادية للخدمات المهنية الأخرى - بخلاف المراجعة - التي تقدمها مكاتب المراجعة<sup>6</sup>.

وقد أثار تزايد الأتعاب التي يحصل عليها المراجع من عملاء المراجعة لقاء الخدمات الاستشارية التي يقدمها لهم الكثير من التساؤلات حول استقلاله، وارتباط ذلك بخلق تهديدات تتعلق بالدوافع الاقتصادية أو المالية لدى المراجع. إذ يؤثر مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المراجعون لقاء تأدية هذه الخدمات على استقلالهم، فقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في نشرة أصدرها عام 1994م إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى تحقق نصف إيراداتها من الخدمات الاستشارية، كما أنها في تسويقها لخدماتها تركز على أنها مكاتب خدمات مهنية متعددة وليست مكاتب مراجعة فقط (غالي، 2003/2002).

وباللقاء نظرة على الأتعاب المهنية (خدمات المراجعة) ومقارنتها بالأتعاب غير المهنية (خدمات استشارية) التي حصلت عليها منشآت المراجعة الخمس الكبرى Big Five Firms<sup>7</sup> عام 2000م يتبين لنا المدى الذي وصل إليه مردود هذه الخدمات بالنسبة لهذه المنشآت وذلك كما يتضح من الجدول رقم (1-2) التالي:

<sup>5</sup> اختلف الكتاب حول وضع مصطلح محدد للخدمات الاستشارية واستخدموا أكثر من مصطلح للتعبير عن مفهومها، منها على سبيل المثال: خدمات النصح والمشورة للإدارة، خدمات غير المراجعة Non-Audit Services، الاستشارات الإدارية، الخدمات الإدارية... الخ.

<sup>6</sup> من الأمثلة على الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة: الأعمال المحاسبية، الاستشارات الضريبية، الاستشارات المالية والاستثمارية، الاستشارات في مجال العمليات والإدارة وأنشطة زيادة رأس المال، الاستثمارات في البنوك التجارية، تأدية خدمات المراجعة الداخلية، تصميم وتنفيذ أنظمة الحاسوب، تخطيط الموارد البشرية، تصميم النظم المحاسبية ونظم محاسبة التكاليف... الخ.

<sup>7</sup> بعد انهيار شركة Arthur Anderson للمراجعة عام 2002 م أصبحت تسمى منشآت المراجعة الأربع الكبرى Big Four Firms.

## جدول رقم (1-2)

## الأتعاب المهنية وغير المهنية لمنشآت المراجعة الخمس الكبرى

## المحصلة من شركات محددة

النسبة المئوية للأتعاب %		إجمالي الأتعاب بالدولار الأمريكي	اسم العميل	مكتب المراجعة
خدمات مهنية %	خدمات غير مهنية %			
3.25	96.25	31,331,300	Marriott Int.	Arthur Anderson
48.10	51.90	51,000,000	Enron	
60.80	39.20	79,000,000	Waste Management	
6.90	93.10	8,245,000	GAP	Deloitte and Touch
3.77	96.23	66,300,000	Sprint	Ernst and Young
13.30	86.70	58,900,000	AOL Tim Warner	
5.89	94.11	66,200,000	Motorola	KPMG
23.10	76.90	103,600,000	General Electric	
5.88	94.12	51,000,000	Raytheon	Pricewater House Cooper
20.20	79.80	105,500,000	J-P Morgan	
19.30	80.70	63,200,000	IBM	
19.16	80.84			المعدل

المصدر: (Razaee, 2004).

ولقد تضاربت آراء الفئات المختلفة حول مدى تأثير الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة على استقلاله ما بين مؤيد ومعارض لتأديتها، وقد يبدو هذا التضارب في الآراء منطقياً في ضوء اختلاف الزوايا التي تنظر من خلالها كل فئة لهذه المسألة، فالمراجع مثلاً هو الذي يقوم بدور الممارس للخدمات الاستشارية ينظر إليها من زاوية المصلحة المالية، أما العميل فينظر إليها من زاوية أنها توفر له الفرصة للحصول على المساعدة والنصح من شخص جيد ومؤهل وتكلفة مناسبة، وينظر مستخدمو القوائم المالية للمسألة من زاوية مدى تأثيرها على مصداقية المعلومات التي تحتويها هذه

القوائم، في حين تنتظر إليها المراجع المهنية من زاوية الحفاظ على سلوكيات المهنية وسمعتها، أما جهات الرقابة والأشراف فتنتظر إليها من زاوية تأثيرها على المصلحة العامة، وبالتالي مدي تأثيرها على استقلال المراجع (مطر، 1992).

وفيما يلي عرض لأهم هذه الآراء والمبررات التي يعتمد عليها كل رأي:

### 1-1-2-1 الآراء المؤيدة لتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة

وقد تبنى هذا الاتجاه Goldman and Barlev (1974) حيث يعتقد الباحثان أن قيام المراجع بتقديم خدمات غير روتينية - خدمات استشارية - لعميل المراجعة يجعله يقترب بصورة فريدة من العميل بسبب أن هذه الخدمات تتطلب مهارات وخبرات خاصة، مما يزيد من نفوذه وأهمية دوره بالنسبة للعميل، ومن ثم يكون في وضع جيد يُمكنه من مقاومة أية ضغوط قد تمارسها عليه إدارة العميل، وبالتالي أرجحيه أكبر في المحافظة على استقلاله.

كذلك يرى Nichols and Price (1976) أن تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يزيد من قوة المراجع تجاه الشركة، لأن مثل هذه الخدمات تمثل أهمية كبيرة للشركة ويصعب الحصول عليها من أي طرفٍ آخر، مما يعني زيادة أهمية الخدمات الإجمالية التي يقدمها المراجع لعميله، ومن ثم زيادة درجة اعتماد الشركة على المراجع.

ويرى البيوك (1995) أن تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يساعد على تعميق فهم المراجع لعمليات العميل بحيث يصبح أكثر قدرةً على تحديد مخاطر عملية المراجعة، وإدراك المصاعب والمعاملات التجارية والمالية بشكل واضح. فهذا التفهم الأكثر لنشاط العميل - من خلال تقديم الخدمات الاستشارية - يعمل على زيادة فعالية وشمولية عملية المراجعة، على اعتبار أن النظرة الواسعة لعملية المراجعة ظاهرة صحية ومرغوبة.

وقد بين صبيحي (1997) أن الخدمات الاستشارية هي خدمات غير روتينية وليست دائمة، وهي تزيد من قيمة المراجع لدى عميله، وبالتالي تزيد من اعتماد العميل على المراجع، وتقلل من اعتماد المراجع على العميل؛ مما يدعم استقلال المراجع ويزيد من قدرته على مقاومة ضغوط العميل.

وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن قيام المراجع بتقديم هذه الخدمات لعملاء المراجعة يؤدي إلى توليد المعرفة بدرجة غزيرة عن ظروف وأحوال شركة العميل، مما يؤدي إلى تفهم عمليات العميل بشكل

جيد، ومن ثم زيادة جودة خدمات المراجعة (صبيحي، 1997؛ راضي، 1998؛ سالم 1994؛ رضوان، 1985؛ Sutton and Lampe, 1991).

كذلك أظهرت لجنة كوهين Cohen في تقريرها أن تقديم المراجعين للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة لا يهدد استقلالهم، بل ذهبت إلى القول أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات، لأنه الأكثر علماً ودراية بظروف الشركة وظروف الصناعة التي تعمل بها (جربوع، 2004/أ).

ويؤيد مجلس الإشراف العام (Public Oversight Board (POB ما ذهبت إليه لجنة كوهين من أن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية للشركات عملاء المراجعة من شأنه أن يحقق العديد من المزايا منها على سبيل المثال الآتي:

1- زيادة جودة المراجعة والوفرة في التكاليف بسبب دراية المراجع بطبيعة عمليات الشركات التي يراجع حساباتها.

2- تقوية نظم الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية.

3- قدرة مكاتب المراجعة على جذب خبراء في مجالات الخدمات الاستشارية مما يؤدي إلى التجديد والابتكار في عملية المراجعة.

4- تقديم مقترحات أكثر فاعلية لنقاط الضعف أو نواحي القصور التي يتم اكتشافها أثناء عملية المراجعة.

كما أوضح المجلس أيضاً أن الشركات صغيرة الحجم نسبياً لا يمكنها الحصول على خدمة المراجعة من مكتب مراجعة معين، ثم الحصول على خدمات استشارية من مكتب آخر بدون تحمل تكلفة كبيرة؛ مما يؤدي ذلك إلى عدم حصولها على الخدمات الاستشارية أو حصولها عليها بجودة منخفضة (متولي، 1990).

كذلك ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن قيام المراجع بتأدية خدمات استشارية لعملاء المراجعة لا يؤثر على استقلاله طالما أنه لا يتدخل في اتخاذ القرارات الإدارية، وأن تقتصر خدماته على مجرد النصيحة فقط (أحمد، 2003).

كما أوضح تقرير أصدرته مكاتب المراجعة الستة الكبرى في عام 1991م أن قيام المراجعين بتقديم خدمات استشارية لا يمثل تهديداً لاستقلالهم، وذلك لعدم وجود تعارض في المصالح بين تقديمها وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت، هذا بالإضافة إلى أن تأديتها يخضع لنفس المعايير المهنية العالية المتعلقة بالموضوعية والكفاءة والعناية المهنية الملائمة (غالي، 2003/2002).

وقد أجازت كل من قواعد السلوك المهني الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW) في عام 1979، وكذلك الميثاق الدولي لآداب وسلوك المهنة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، للمراجعين تقديم خدمات استشارية للشركات عملاء المراجعة بشرط مراعاة الطبيعة الاستشارية لهذه الخدمات، وعدم تعديها إلى مرحلة اتخاذ القرارات الإدارية أو تنفيذ وظائف إدارية (متولي، 1990).

**وبناءً على ما تقدم، يمكن تلخيص أهم المبررات التي يستند إليها المؤيدون لتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة في النقاط التالية:**

- 1 أن الخدمات الاستشارية تقدم في ضوء التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها والالتزام بأخلاقيات المهنة وآدابها.
- 2 تقديم هذه الخدمات يعمل على تعميق المعرفة لدى المراجع بعمليات الشركة وظروفها ومتغيراتها الصناعية التي تعمل بها، مما يساعد في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة، والمساعدة في تقديم مقترحات أكثر فاعلية لمعالجة مواطن الضعف أو القصور التي يتم اكتشافها أثناء عملية المراجعة.
- 3 إن قيام المراجع بعمليات المراجعة المتكررة يساعده في التعرف على كثير من المشكلات الإدارية التي تواجه الإدارة مما يسهل عليه الحصول على المعلومات اللازمة لحل هذه المشكلات.
- 4 تتميز الخدمات الاستشارية بأنها خدمات غير تقليدية (غير روتينية)، بل متجددة وتأخذ أشكالاً متعددة، وتختلف باختلاف المشاكل التي تواجهها الشركة نفسها، وبالتالي فإن أداءها يعزز مكانة المراجع في الشركة، ويزيد من قدرته على مقاومة ضغوط إدارة العميل عليه.

## 1-2-1-2 الآراء المعارضة لتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة

هناك من يرى أن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة يمكن أن يُضعف من استقلاله وخاصة إذا كان تقديمها من أجل المحافظة على عميل المراجعة، فهذه الخدمات تخدم الإدارة نفسها التي هي في حالة تعارض مصالحها مع الأطراف الأخرى، في حين أن خدمات المراجعة تخدم المجتمع المالي . فتقديم هذه الخدمات للإدارة قد يكون أداة ضغط من جانبها على المراجع لتحرفه عن استقلاله لكسب رضائها، وخاصة إذا كانت تحقق مصدر دخل كبير بالنسبة للمراجع (أحمد، 2007).

ويدعم نور (1987) هذا الاتجاه حيث يرى أن تعزيز استقلال المراجع يكمن في التخصص داخل المهنة، وهذا يعني أنه لا ينبغي للمراجعين أداء خدمات أخرى بخلاف المراجعة، وأن من يؤدي هذه الخدمات علياً ألا يتعرض لموضوع إبداء الرأي في القوائم المالية.

وقد حدد Schulte (1965) أربعة أسباب تجعل المراجع لا يستطيع المحافظة على استقلاله بالكامل في حالة قيامه بأداء الخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة، وهذه الأسباب هي:

1- أن مكتب المراجعة الذي يقدم خدمات استشارية لعميل المراجعة قد يجد نفسه مؤيداً أو محامياً للعميل لدرجة يصعب معها المحافظة على استقلاله.

2- سوف يحرص مكتب المراجعة على تقديم الدعم والمساندة للعميل من أجل هيبته ومظهره، باعتبار أن نجاح مكتب المراجعة كمقدم نصيحة ومستشار إنما يعتمد على نجاح عميله.

3- أن قيام المراجع بدور المستشار سيقربه من موقع اتخاذ القرار مما يجعل من الصعب عليه القيام بمراجعة نتائج قراراته.

4- أن أداء المراجع للخدمات الاستشارية سيقربه كثيراً من إدارة الشركة مما يهيئ الفرصة لنمو نمط من العلاقات الشخصية بينهما، الأمر الذي يعرض استقلاله للخطر.

كذلك بين Mautz and sharaf (1982) أن تقديم الخدمات الاستشارية يؤثر على استقلال المراجع، لأنه ليس من السهل الفصل بين إبداء النصيح وبين عملية اتخاذ القرار، وأن هاتين الواقعتين متلازمتين في العملية الإدارية؛ مما يخلق مصالح مشتركة بين المراجع والشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

وقد اختبر Awadalla (2006) تأثير بعض العوامل في قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة عند القيام بعملية المراجعة، وقد توصل إلى أن أكثر العوامل تأثيراً على استقلال المراجع، وفي قدرته على مقاومة ضغوط الإدارة هو تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة.

أيضاً أظهرت دراسة Flaming (2002) أن قيام المراجع بتقديم خدمات مهنية بخلاف المراجعة Non- Audit Services من شأنه أن يؤثر سلباً على استقلال المراجع وعلى جودة المراجعة، ويُضعف أيضاً من قدرة الشركة محل المراجعة على جذب الاستثمارات إليها.

وأشار Defond وزملاؤه (2002) إلى أنه بالرغم من وجود الحوافز التي تجعل المراجعين مستقلين، فإن لدى المشرعين مخاوف من أن تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة - خدمات استشارية - قد يمثل تهديداً فعلياً لاستقلال المراجعين لسببين هما:

1- أن أتعاب هذه الخدمات تجعل المراجعين يعتمدون مالياً على عملائهم، وبذلك يصبحون أقل استعداداً للصدور أمام ضغوط الإدارة بسبب الخوف من فقد هؤلاء العملاء.

2- أن طبيعة العديد من الخدمات الاستشارية تضع المراجعين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها.

وقد حذر رئيس هيئة سوق الأوراق المالية (SEC) أعضاء مهنة المراجعة من جعل عملية مراجعة القوائم المالية سلعة خاسرة Loss Leader لجذب خدمات استشارية مريحة (Jenkins, 1999).

كذلك توصلت العديد من الدراسات التجريبية في هذا المجال إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة من شأنه أن يمثل تهديداً لاستقلال المراجع الخارجي.<sup>8</sup>

كذلك بينت الدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمريكي Lee Metcalf أن تقديم المراجعين لخدمات استشارية لعملاء المراجعة يعتبر تهديداً للاستقلال نظرياً، لأنها تخلق تعارضاً في المصالح بين تقديمها وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت، فعندما يقوم المراجع مثلاً باختيار المديرين لشركة عميل المراجعة، فإنه يكون لديه الدافع دائماً على تأكيد نجاحهم، وكذلك الحال عندما يقوم المراجع

<sup>8</sup> انظر على سبيل المثال: Knapp(1985) ؛ Agacer & Doupnik(1991) ؛ Abu Bakar et al.(2005) ؛ الراشد (1994) ؛ سويلم (2002) ؛ جربوع(2004/ب).

بتصميم نظام معلومات محاسبي، فيكون مطلوباً منه بعد ذلك مراجعة مدى سلامة هذا النظام وما ينتج عنه من معلومات محاسبية وإمكانية الاعتماد عليها (جربوع، 2004/أ).

ويرى البعض أن طبيعة ونوعية الخدمات الاستشارية المقدمة من المراجع لعميله تعتبر عاملاً هاماً من حيث التأثير على استقلاله، فمثلاً قيام المراجع بتقديم خدمات مرتبطة بالنواحي المحاسبية مثل إمساك حسابات العميل أو إعداد القوائم المالية أو تصميم نظم محاسبية، يكون لها تأثير أكبر على استقلاله من تقديم الخدمات المرتبطة بالنواحي الإدارية، مثل المساعدة في اختيار العاملين أو تنمية الموارد البشرية، وكذلك من تقديم الخدمات المرتبطة بالنواحي الضريبية مثل إعداد الإقرار الضريبي وتقديم الاستشارات الضريبية (قنديل، 2001).

وعلى فإن الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) ترى أن نوعية الخدمات الاستشارية المقدمة لعملاء المراجعة وكذلك حجم أتعابها، يمكن أن يمثلان تهديداً لاستقلال المراجع الخارجي، لذلك ألزمت الهيئة الشركات المساهمة العامة بضرورة الإفصاح عن نوعية وكمية الخدمات الاستشارية المقدمة لها من قبل مكاتب المراجعة، بالإضافة إلى الإفصاح عن قيمة أتعاب هذه الخدمات كنسبة من إجمالي أتعاب المراجعة (Gaynor, 2000).

وحمايةً لاستقلال المراجع الخارجي، فقد منع قانون Sarbanes-Oxley، وكذلك الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء ثمان أنواع من الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة وهي (Sarbanes-Oxley Act 2002):

- 1- خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر.
- 2- خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية.
- 3- خدمات التقييم أو التثمين.
- 4- الخدمات الإكتوارية (التأمينية).
- 5- إدارة خدمات المراجعة الداخلية.
- 6- الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية.
- 7- خدمات السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الاستثمارية.
- 8- الخدمات القانونية وخدمات الخبرة المرتبطة بالمراجعة.

كما حدد مكتب المحاسبة العام في أمريكا (GAO) General Accounting Office بعض الخدمات التي تؤثر على استقلال المراجع، ومن ثم ضرورة العمل على إحكام الرقابة عليها، وهذه الخدمات هي (سويلم، 2002):

1- الخدمات المحاسبية المتعلقة بإمساك الدفاتر وكل ما يترتب عنها حتى إعداد الحسابات الختامية للعميل.

2- تصميم نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة والإشراف عليه.

3- خدمات التقييم المالي للأصول المملوكة للشركة أو لبعض البنود التي تؤثر على نتيجة النشاط والتي تُعد من وظائف الإدارة.

5- خدمات اختيار وتدريب وتقييم المديرين.

6- خدمات الوساطة والسمسرة والدعاية والإعلان لأنشطة عميل المراجعة.

وللحد من التوسع في أداء الخدمات الاستشارية؛ فقد شجعت الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) على نحوٍ متتالي منشآت المراجعة الكبرى على التخلي عن الخدمات الاستشارية والتركيز على استعادة ثقة الجمهور بالمهنة، وقد قامت اثنتين من منشآت المراجعة الخمس الكبرى بفعل ذلك قبل صدور قانون Sarbanes-Oxley، حيث قامت شركة Pricewaterhouse للمراجعة ببيع قسم الاستشارات لديها إلى شركة IBM في عام 2002م، كما قامت شركة Deloitte and Touch للمراجعة بإتمام خططها بتقسيم إدارة الاستشارات بها إلى شركة مستقلة في عام 2003 (لطفي، 2008).

وبالرغم من القيود المفروضة على تقديم بعض الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، فإن المراجعين لا يزالون قادرين على تقديم أنواعٍ متعددةٍ منها إلى عملاء المراجعة، بالإضافة إلى أنهم قادرون على تقديم خدمات استشارية إلى غير عملاء المراجعة، وهذا يعني أنه في الوقت الذي سئمنا فيه المراجعون من تقديم بعض الخدمات الاستشارية إلى عملاء المراجعة، فإنهم سيكسبون عملاء مرتقبين من مكاتب المراجعة الأخرى التي ستعامل بالمثل.

وقد اهتم المشرع في كثيرٍ من الدول العربية بوضع القواعد والأسس التي تنظم تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، فعلى سبيل المثال لا يمنع قانون مزاوله المهنة وكذلك قانون الشركات في مصر صراحةً مكاتب المراجعة من تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، حيث تنص المادة (104)

من قانون الشركات رقم 159 لعام 1981م، على عدم جواز الجمع بين عمل المراجع الخارجي والاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة محل المراجعة. ويستفاد من نص هذه المادة أنه يجوز للمراجع تقديم هذه الخدمات لعملاء المراجعة بصفة مؤقتة. هذا بالإضافة إلى أن المادة (107) من القانون نفسه قد نصت على عدم جواز عمل المراجع بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري بالشركة محل المراجعة قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل كمراجع حسابات للشركة (قانون الشركات المصري، رقم 159 لعام 1981).

كذلك أشارت المادة (27) من قانون مزولة المهنة في مصر رقم 133 لعام 1951 إلى نفس ما أشارت إليه المادة (104) من قانون الشركات المصري رقم 159 لعام 1981، وبذلك لم يمنع قانون مزولة المهنة المصري من قيام مكاتب المراجعة بصفة عرضية بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة.

أيضاً أجاز ميثاق آداب وسلوكيات المهنة الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، ووضع لها ضوابط تحكمها، فقد أورد أن موضوعية المراجع لا تتأثر بتقديم الخدمات الاستشارية بشرط ألا تتضمن هذه الخدمات اتخاذ قرارات هي من سلطة إدارة الشركة، أو تتطوي على تحمل المسؤولية عن قرارات الإدارة، كما ينبغي على المراجع أن يكون حريصاً على ألا يتعدى الجانب الاستشاري في هذه الخدمات التي يقدمها للعميل (الهادي، 2003).

وعلى غرار قانون الشركات المصري فإن المادة (197) من قانون الشركات الأردني رقم (22) لعام 1997م، تحظر على المراجعين الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركات محل المراجعة (قانون الشركات الأردني، رقم 22 لعام 1997).

كذلك فإن قانون مهنة المراجعة في الأردن قد أجاز للمراجعين تقديم المشورة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية دون أن يحدد شروطاً معينة، ويقاس على ذلك أن تقديم الاستشارات يعتبر عملاً مشروعاً سواءً أكان على وجه الاعتياد أم كان بصورة عرضية (الحسني، 1999).

**ويعتقد الباحث** أن ما قصده المشرع من النص صراحة على اشتراط عدم الاستمرار في تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة هو عدم زيادة اعتماد المراجع على أتعاب عميل المراجعة نتيجة تقديم هذه

الخدمات وذلك لضمان حد أدنى من الاستقلال له، غير أن المُشرع لم يحدد تفسيراً لمعيار التفارقة بين الخدمات الاستشارية المؤقتة والدائمة مما يجعل هناك تداخل بينهما وبذلك قد يتأثر استقلال المراجع.

مما تقدم يتبين أن أهم الحجج والمبررات التي يعتمد عليها المعارضون لتقديم الخدمات الاستشارية

لعملاء المراجعة تتمثل في الآتي:

1 صعوبة وضع حد فاصل بين عملية إبداء النصح وعملية المشاركة في اتخاذ القرار، وبالتالي قد يصبح المراجع في الواقع متخذ قرار، ومن ثم يصبح في موقف من يراجع قراراته.

2 قد يجد المراجع نفسه يراجع معلومات مالية شارك بنفسه في إعدادها، أو ناتجة عن تطبيق سياسات محاسبية قد أوصى بتطبيقها، ومن ثم يُعد مسؤولاً عن نجاحها وسلامة ما ينتج عنها من معلومات مالية؛ مما يجعله يتحيز إلى جانب النظم التي أسهم شخصياً في إعدادها أو قدم المشورة بشأنها.

3 قد يربط المراجع بين النجاح الذي تحققه إدارة الشركة التي يتولى تقديم الخدمات الاستشارية لها وبين كونه مستشاراً ناجحاً، مما يخلق له مصالح مشتركة في الشركة تجعله لا يستطيع وبشكل محايد رعاية مصالح الغير ومصالح عملائه في الوقت نفسه.

4 عادةً ما تكون قيمة أتعاب الخدمات الاستشارية كبيرة نسبياً إذا ما قورنت بأتعاب عملية المراجعة، الأمر الذي يزيد من إمكانية تخلي المراجع عن استقلاله إذا تطلبت الظروف ذلك خوفاً من أن يفقد مصدراً كبيراً من مصادر دخله.

5 قد يقيم المراجع علاقات شخصية وطيدة مع الإدارة أثناء تقديم الخدمات الاستشارية مما يعرض استقلاله للخطر.

**بناءً على التحليل السابق، يتبين أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين والمهتمين بالمهنة حول مدى تأثير الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع، ومن هنا يرى الباحث أن مبدأ المنع الكلي من تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة يمثل إجحافاً في حق مكاتب المراجعة، لأنه في حقيقة الأمر لا يوجد دليل عملي ملموس وقوي على أن المراجع سيفقد بالضرورة استقلاله إذا ما أقدم على أداء هذه الخدمات لعملاء المراجعة، بل أن مدى التأثير السلبي على الاستقلال في هذه الحالة إن وجد، يتوقف على عدة عوامل منها على سبيل المثال: حجم مكتب المراجعة، ومستوى المنافسة بين المراجعين، ومجال الخدمات الاستشارية المقدمة ونوعيتها، ووجود أو عدم وجود لجنة مراجعة، فمثلاً إذا ارتبط حجم مكتب المراجعة**

بتقديم خدمات استشارية لإدارة الشركة محل المراجعة - كما سيتم توضيحه لاحقاً - فإن خطر فقد الاستقلال في مكاتب المراجعة الصغيرة يكون أعلى منه في مكاتب المراجعة الكبيرة، نظراً لأن الأخيرة يكون بمقدورها تخصيص قسم مستقل لتقديم مثل هذه الخدمات، في حين أن مكاتب المراجعة الصغيرة غالباً ما يكون الشخص الذي يقدم خدمات المراجعة هو نفسه الذي يقدم الخدمات الاستشارية للعميل؛ مما ينعكس أثره سلباً على استقلاله. كذلك فإن ارتفاع نسبة أتعاب العميل - من خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية - مقارنة بإيرادات المكتب الصغير، يقلل من قدرتها على تحمل تأثير المنافسة الشديدة، مما يزيد من مخاطر تعرضها لفقد الاستقلال، على عكس المكاتب الكبيرة التي يمكنها الصمود في مواجهة المنافسة الشديدة، نظراً لضخامة مواردها المالية.

هذا مع ضرورة وضع بعض الإجراءات الوقائية لحماية استقلال المراجع الذي يقدم خدمات استشارية لعملاء المراجعة منها على سبيل المثال (الغباري، 2002):

- 1- ألا ترتبط الخدمات الاستشارية المقدمة بوظائف الإدارة أو اتخاذ قرارات إدارية.
- 2- ألا تكون تلك الخدمات ذات تأثير جوهري على أعمال المراجعة، مثل تقديم خدمات متعلقة بالنواحي المحاسبية والرقابة الداخلية.
- 3- أن يقوم مكتب المراجعة بمنع المراجعين الذين يقدمون الخدمات الاستشارية من ممارسة أعمال المراجعة لنفس العميل.
- 4- يحظر على مكاتب المراجعة تخفيض مجال المراجعة أو استبعاد أو تعديل برنامج المراجعة في ظل وجود الخدمات الاستشارية.
- 5- أن يقوم المكتب بتوثيق الخدمات الاستشارية مع توثيق أهداف ومجال وحدود تلك الخدمات.
- 6- أن تكون جميع الوثائق المتعلقة بالخدمات الاستشارية متوفرة للمراجع، ومعدة من قبل طرف آخر.
- 7- عند اكتشاف تأثير سلبي للخدمات الاستشارية على أعمال المراجعة، فينبغي الامتناع عن تقديمها مستقبلاً.

### 1-2-2 طول فترة الارتباط مع عملاء المراجعة

لا يوجد اتفاق بين الباحثين والمهتمين بمهنة المراجعة حول مدى تأثير العلاقة طويلة الأجل بين المراجع وعميله على استقلال المراجع وجودة أدائه. وتحليل النتائج التي توصلت إليها بعض الدراسات

والأبحاث في هذا المجال، نجد أن هناك اتجاهًا مؤيداً لسياسة التغيير الدوري للمراجعين، واتجاه آخر معارض لهذه السياسة، وفيما يلي عرض لهذين الاتجاهين والحجج والمبررات التي يعتمد عليها كل منهما:

### 1-2-2-1 الآراء المؤيدة لسياسة التغيير الدوري لمراجع الحسابات

هناك من يرى أن طول فترة الارتباط بين المراجع وعميله يمكن أن تؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بينهما، الأمر الذي يُحتمل معه تغاضي المراجع عن بعض الأمور، مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة واستقلاله، ولاسيما أنه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلال المراجع بطيئاً وتدرجياً وغالباً ما ينقص بشكل متقطع من نزاهة المراجع (الهوري وآخرون، 2000/1999). هذا بالإضافة إلى أن المراجع قد يصبح ذا نظرة غير متجددة بسبب أن المراجعة الاختبارية التي يقوم بها تكون تكراراً لما تم فعله سابقاً مع نفس العميل، وهو ما يعني توافر نزعة استباق النتائج، لأن ثقة المراجع بأنه على علم تام بأعمال شركة عميله؛ تجعله يعتمد على نفس وثائق وأوراق عمل السنوات السابقة (جربوع، 2008).

وفي هذا السياق يرى صبيحي (2001) أن طول مدة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة يؤدي إلى عدم قدرته في المحافظة على موضوعيته للأسباب التالية:

- 1- يظهر المراجعون مع مرور الوقت كمدافعين عن الإدارة مما يفقدهم خاصية الشك المهني.
- 2- يصاب المراجعون مع طول الوقت بالتراخي وعدم الابتكار ويفشلون في ملاحظة أية تغيرات في موقف إدارة العميل، وكذلك في الحصول على أدلة إثبات جديدة.
- 3- إن احتفاظ المراجعين بالعملاء قد يمثل دافعاً لتسوية الخلافات معهم على حساب المعايير المهنية.

وقد توصل كل من Chung (2004)، و Dopuch وزملاؤه (2001) إلى أن تحديد المدة التي تربط المراجع بعميله تزيد من جودة عملية المراجعة، وأن التغيير الإلزامي للمراجعين يُمكن أن يعزز استقلالهم ويكسبهم حافزاً قوياً لمقاومة ضغوط إدارة العميل عليهم.

كما أشار George (2004) إلى أن مؤيدي التغيير الإلزامي لمراجعي الحسابات يؤكدون على أن طول مدة ارتباطهم بعملائهم تزيد من حالات فشل المراجعة، وتفقد المراجعين موضوعيتهم وقدرتهم على ممارسة الشك المهني.

كذلك بين Casterella وزملاؤه (2002) أن عمليات المراجعة الفاشلة تزداد غالباً في حالات التعاقدات المتكررة مع نفس المراجعين، مؤكدين على وجهة النظر القائلة بأنه كلما طالت فترة الارتباط بالمراجعين، قلت جودة المراجعة.

وهناك من يرى أن تحديد فترة ارتباط المراجعين بعملائهم يقلل من المنافع المتوقعة من العملاء في المستقبل، مما يخلق حافزاً أكبراً لديهم لمقاومة ضغوط إدارة العميل عليه (Gietzmann & Sen, 2002)؛ (Dopuch, et al., 2001).

كذلك توصلت لجنة Metcalf التي شكلها مجلس الشيوخ الأمريكي عام 1977م إلى أن طول الفترة الزمنية في مراجعة حسابات عميل معين يهدد استقلال المراجع، لأن ذلك يؤدي إلى وجود علاقات وطيدة بين المراجع وإدارة العميل واعترافه بمصالحها في الشركة مما يجعل محافظة المراجع على استقلاله أمراً غاية في الصعوبة، كما أن طول فترة الارتباط قد تؤدي إلى زيادة الاطمئنان لدى المراجع وعدم التجديد والابتكار وعدم الالتزام بإجراءات المراجعة الدقيقة وزيادة الثقة بالعميل، وقد اعتبرت اللجنة ذلك تهديداً خطيراً لاستقلال المراجعين، وأوصت بضرورة التغيير الإيجابي للمراجعين بعد مضي فترة زمنية محددة (5سنوات مثلاً) كحل ممكن للتغلب على هذه المشكلة (متولي، 1990).

واقترحت أيضاً لجنة أخلاقيات المهنة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة عام 1992م بإجراء تغيير دوري لشريك المراجعة القائم بتنفيذ عملية مراجعة معينة، باعتبار أن هذا الإجراء لا يساعد فقط في تجنب المواقف التي يمكن أن تقود المستخدمين للقوائم المالية إلى الشك في موضوعية المراجع ونزاهته، ولكن سيعود بالفائدة أيضاً على عميل المراجعة نفسه من جراء حصوله على عملية مراجعة توفر رؤية موضوعية ومتجددة للقوائم المالية (Vanasco, 1996).

ومنذ عام 2001م ومع انهيار شركة Enron إحدى كبريات شركات الطاقة في العالم، وما تبعه من انهيارات لشركات أخرى، كثر الحديث في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من دول العالم حول ضرورة إلزام شركات المساهمة العامة بإجراء تغيير دوري لمراجعيها، وذلك بهدف تعزيز موضوعيتهم واستقلالهم، ونتيجة لذلك فقد منع قانون Sarbanes-Oxley مكاتب المراجعة من تقديم خدمات المراجعة لإحدى الشركات المصدرة للأوراق المالية إذا كان شريك المراجعة المسئول عن عملية مراجعة معينة قد قام بأدائها لنفس الشركة خلال السنوات الخمس السابقة (Sarbanes-Oxely, 2002).

## 1-2-2-2 الآراء المعارضة لسياسة التغيير الدوري لمراجع الحسابات

بالرغم من الاهتمام الكبير من قبل الباحثين والمنظمات المهنية بفكرة التغيير الإلزامي للمراجعين، فإن هناك من لا يوافق عليها لأن طول مدة ارتباط المراجع بعميله وتكرار المراجعة سنوياً يكسبه معرفة عميقة بعمليات العميل وأنشطته، ومن ثم تؤدي عملية المراجعة بكفاءة أكبر وبتكلفة أقل. بالإضافة إلى ذلك فإن العميل سوف يعتبر المراجع المستمر معه لفترات طويلة أكثر فائدة له، مما يقلل من اعتماد المراجع على عميله، وبذلك تزداد قدرته على مقاومة ضغوط الإدارة والمحافظة على استقلاله (متولي، 1990).

هذا بالإضافة إلى أن التحرك في هذا الاتجاه - تغيير المراجع - ليس مألوفاً في مهنتي المراجعة والمحاسبة، وخصوصاً أن كلاً منهما يولي اعتباراً كبيراً لاستمرارية المراجع من سنة إلى أخرى، وأن أية مخاطر لفقدان استقلال المراجع يبدو مبالغاً في تقديرها بالقياس إلى العلاقة الحسنة التي ستنشأ بين المراجع والعميل بسبب استمرارية العلاقة فيما بينهما، والنصح والمساعدة التي سيحصل عليها العميل من جراء ذلك (مطر، 1989).

وهناك من يرى أن تغيير المراجع قد يترتب عليه آثاراً سيئة على كل من المراجع وشركة العميل، فالمراجع قد تتضرر سمعته نتيجة لهذا التغيير، وقد تتحمل الشركة تكاليف أكثر نتيجة لذلك باعتبار أن الجزء الأكبر من أعمال المراجعة يتم في السنوات الأولى من عمليات المراجعة، وقد تتأثر أيضاً أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية (قطب، 2005).

ويرى Zeff (2003) أن الإلزام بتغيير المراجع سوف يترتب عليه زيادة في أتعاب المراجعة، لأن المراجع سوف يتحمل بتكلفة الوقت الإضافي لفهم طبيعة نشاط العميل الجديد وعملياته، كذلك زيادة في تكاليف شركة العميل بسبب تحملها تكلفة وقت الدعم الذي يقدمه أفراد إدارتها للمراجع الجديد في هذا المجال.

كذلك يرى Johnson وزملاؤه (2002) أن عدم توافر المعرفة الكافية للمراجع الجديد بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وعمليات التشغيل للعميل خلال السنوات الأولى للتعاقد، يمكن أن يحد من قدرته على اكتشاف الأخطاء الهامة والغش التي قد تحتويها القوائم المالية.

وأضاف Solomon وزملاؤه (1999) أن هذه المعرفة لا يمكن اكتسابها إلا من خلال طول العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل، وهو ما يعني أن طول فترة العلاقة تقلل من اعتماد المراجع على تقديرات العميل وتجعله أكثر استقلالاً عن إدارته.

وقد توصلت بعض الدراسات إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع لا يضمن أداء أفضل لعملية المراجعة، لأن الارتباط بمراجع جديد يستغرق في العادة وقتاً طويلاً ليصبح هذا المراجع على دراية كافية بطبيعة نشاط العميل، بالإضافة إلى أن إنهاء العلاقة طويلة الأجل بين المراجع وعميله، يمكن أن تقلل الحافز لدى المراجع في البحث والاجتهاد لتفهم طبيعة نشاط العميل بشكل كافٍ، مما يؤثر سلباً على جودة أداء عملية المراجعة (Pierre & Anderson, 1984 ؛ Arrunada & Pas-Ares, 1997).

كذلك توصلت لجنة Cohen ولجنة Treadway إلى أن المراجعات دون المستوى تحدث دائماً عندما تكون مدة ارتباط المراجع بالعميل قصيرة نسبياً (Knapp, 1991).

وقد أجرى قسم الممارسة بالهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SECPS)<sup>9</sup> دراسة لأربعمئة وست (406) حالة فشل مراجعة، وتبين أن حالات الفشل تكون أكثر بثلاثة أضعاف في السنتين الأولى والثانية من ممارسة عملية المراجعة (George, 2004)، ووفقاً لمتطلبات هذا القسم يتعين على الشركات المساهمة العامة تغيير شركاء المراجعة بعد فترة طويلة نسبياً تصل إلى سبع سنوات متتالية (غالي، 2002/2003).

**بناءً على ما تقدم، يتبين أن المؤيدين لسياسة تغيير المراجع كل فترة زمنية معينة، يسعون إلى تعزيز استقلال المراجع من خلال تجنب نشوء علاقات شخصية وطيدة بين المراجع وإدارة العميل؛ مما يؤثر على موضوعية المراجع واستقلاله، ومن ثم التأثير على مصالح المساهمين والجمهور. بالإضافة إلى أن تغيير المراجع سوف يوفر رؤية جديدة من قبل المراجع الجديد يلقيها على النظام المحاسبي القائم، ليكشف ما به من أخطاء أو مخالفات لم يستطع سلفه من اكتشافها، أو لأنه قد اعتاد على معاشتها. في حين يرى المعارضون لسياسة تغيير المراجع أن طول مدة ارتباط المراجع بعميله تولد خبرة ومعرفة كبيرة لدى المراجع بعمليات العميل وأنظمتها المالية، الأمر الذي يترتب عليه زيادة جودة وكفاءة أداء عملية المراجعة وخفض تكلفتها.**

<sup>9</sup> Securities and Exchange Commission Practice Section

ويرى الباحث أنه من الضروري تعيين (بقاء) المراجع لفترات طويلة نسبياً تتراوح ما بين خمس وسبع سنوات، على اعتبار أن ذلك يقلل من قدرة إدارة شركة العميل في ممارسة الضغط على المراجع سنوياً عن طريق التهديد بتغييره، بالإضافة إلى أن هذه الفترة الطويلة نسبياً تتيح للمراجع اكتساب المعرفة والخبرة الكافية بطبيعة نشاط العميل وعملياته، مما يزيد من جودة أداء عملية المراجعة وتقليل تكلفتها. ولتدعيم استقلال المراجع خلال هذه الفترة، فإنه ينصح بإجراء تغيير دوري لفريق العمل (الشريك المراجع ومساعديه) المكلف بتنفيذ عملية مراجعة لعميل معين، وذلك لتجنب وجود علاقات وطيدة بين المراجعين وإدارة العميل، وليساعد أيضاً في تطوير منهج مراجعة جديد وتوفير رؤية متجددة من قبل فريق العمل المعين حديثاً.

### 1-2-3 طريقة تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده

#### 1-3-2-1 طريقة تعيين مراجع الحسابات

قد يتعرض استقلال المراجع للخطر إذا ارتبط قرار تعيينه بأية علاقة مع إدارة الشركة التي يراجع حساباتها، لذلك حرصت معظم التشريعات وقوانين الشركات على أن تكون سلطة تعيين المراجع مقصورة على الجمعية العامة للمساهمين في هذه الشركات، باعتباره وكيلاً عنها في الرقابة على أموالهم المستثمرة فيها، وتقع مسئولية المحافظة على هذه الأموال وتنميتها على إدارة الشركة المفوضة من قبل هذه الجمعية (الهادي، 2003).

وقد تقوم الجمعية العامة للمساهمين بتفويض سلطة تعيين المراجع إلى مجلس الإدارة، غير أن هذا الإجراء يضع استقلال المراجع محل تساؤل، فقد يشعر المراجع بأنه مدين لإدارة الشركة التي عينته (اشتيوي، 1990)، وخاصة أن الغرض من تعيين المراجع هو أن يكون مراقباً على أداء أعضاء مجلس الإدارة، فإذا تم تفويض سلطة تعيين المراجع لمجلس الإدارة، انتفت أهمية الرقابة وجوهرها، وأصبح المراجع خاضعاً لسيطرة هذا المجلس (سلامة، 1995)، ولهذا لا يجوز تفويض سلطة تعيين المراجع إلى مجلس الإدارة إلا في أضيق الحدود وذلك حفاظاً على استقلاله.

والقاعدة العامة في سائر التشريعات وقوانين الشركات هي أن تكون الجمعية العامة للمساهمين هي صاحبة الحق في تعيين مراجع الحسابات حتى يكون المراجع بعيداً عن تأثير أعضاء مجلس الإدارة، ولكن المُشرع أجاز أحياناً في الأحوال الاستثنائية الخروج على هذه القاعدة، فعلى سبيل المثال أعطت

المادة رقم (105) من قانون الشركات لعام 1929م الساري في قطاع غزة - كذلك قانون الشركات البريطاني لعام 1985- الحق لكل شركة في اجتماعها العام السنوي تعيين مراجع حسابات أو أكثر للقيام بفحص حساباتها لحين انعقاد الاجتماع السنوي التالي، وقد أجاز لمجلس الإدارة تعيين المراجع الأول للشركة في أي وقت قبل انعقاد الجمعية العامة الأولى للشركة، وأيضاً تعيينه خلفاً لأي مراجع حسابات شغرت وظيفته عرضاً (قانون الشركات لعام 1929، المادة 105).

أما في الضفة الغربية الفلسطينية فإن المشرع قد أعطى حق تعيين مراجع الحسابات إلى الهيئة العامة للمساهمين، حيث أشارت المادة رقم (168) من قانون الشركات رقم 12 لعام 1964م، وكذلك المادة رقم (192) من قانون الشركات الأردني رقم 22 لعام 1997، إلى أن للهيئة العامة للمساهمين الحق في انتخاب مراجع أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد، وأنه في حالة تخلف الهيئة العامة عن انتخاب مراجع الحسابات، أو في حالة اعتذار المراجع الذي تم انتخابه عن العمل، أو امتنع عن القيام به لأي سبب من الأسباب، أو توفي، فعلى مجلس الإدارة في هذه الأحوال تتسبب ثلاثة مراجعين على الأقل لمراقب الشركات وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار أحدهم.

كذلك نصت المادة رقم (103) من قانون الشركات المصري، رقم 159 لسنة 1981 على أن يكون للشركة المساهمة مراجع حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة، بحيث تُعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراجعين يكونون مسئولين بالتضامن، كما أن نفس المادة السابقة منعت الجمعية العامة للمساهمين من تفويض سلطة تعيين المراجع أو التحكم في تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى.

**بناءً على ما تقدم يتضح أن القاعدة الأساسية في تعيين مراجع الحسابات هي أن يتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة للمساهمين، وفي الحالات الاستثنائية - مثل حالة المراجع الأول أو الخلو العارض - فإن الضرورة تقتضي وجود مراجع للحسابات، لذلك فإن قوانين الشركات تقضي بأن يقوم مجلس الإدارة بتعيين المراجع، ولكن هذا التعيين يكون مؤقتاً ولفترة قصيرة لحين اجتماع الجهة الأصلية المخولة للتعيين وهي الجمعية العامة للمساهمين.**

## 1-2-3-2 تحديد أتعاب مراجع الحسابات

يعتبر تحديد أتعاب مراجع الحسابات من أهم القضايا المؤثرة على استقلال المراجع، ولا سيما إذا ما استخدمت كسلاح للمساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاله، وعليه فإن قضية تحديد الأتعاب لها أهمية تتعلق باستقلال المراجع من ناحيتين هما (سلامة، 1995):

- 1- يفترض ألا يترك لهيئة معينة (أو شخص ما) تكون موضع رقابة من قبل المراجع أمر تحديد أتعابه أو مساومته بشأنها، حتى لا يقع المراجع تحت ضغطها أو تأثيرها.
- 2- ينبغي أن تكون قيمة الأتعاب مجزية ومناسبة لما يبذله المراجع من جهد، وألا تكون مرتبطة بالنتائج التي يصل إليها، أو تكون زهيدة مما قد تؤثر سلباً على نزاهة المراجع واستقلاله.

والقاعدة العامة في تحديد أتعاب المراجع هي أن الجهة التي تقوم بالتعيين هي الجهة التي تقوم بتحديد الأتعاب، وبذلك فإن الجمعية العامة للمساهمين هي الجهة الوحيدة صاحبة الحق في تحديد أتعاب المراجع وذلك في الحالات العادية - حالات التعيين الدوري للمراجع - أما في الحالات الاستثنائية التي يتم فيها تعيين المراجع بواسطة جهات أخرى، فإن الجهة التي تتولى تعيين المراجع هي أيضاً التي تتولى تحديد أتعابه (شاهين، 1992).

لذلك فإن المادة (105) من قانون الشركات لعام 1929 والساري في قطاع غزة قد أعطت حق تحديد أتعاب مراجع الحسابات للجمعية العامة للمساهمين، وأجازت لأعضاء مجلس الإدارة تحديد أتعاب مراجعي الحسابات الذين عينهم المجلس قبل الاجتماع السنوي العام، أي في الحالات الاستثنائية.

وعلى الرغم من القاعدة السابقة فإن المشرع في بعض الدول قد أجاز تفويض حق تحديد أتعاب مراجع الحسابات إلى مجلس الإدارة مما يشكل ذلك تهديداً حقيقياً لاستقلال المراجع، فعلى سبيل المثال ألزم المشرع الأردني الهيئة العامة بتحديد أتعاب المراجع، أو تفويض مجلس الإدارة بذلك (قانون الشركات الأردني، رقم 22، لعام 1997، المادة 192).

ويرى الباحث أن المشرع الأردني كان في غنى عن تفويض صلاحية تحديد أتعاب المراجع لمجلس الإدارة لأنه في هذا التفويض إضعاف لاستقلال المراجع وإبقائه دائماً تحت رحمة مجلس الإدارة.

كذلك أنط المشرع المصري للجمعية العامة تقدير أتعاب مراجع الحسابات، وفي هذا تدعيم لاستقلال المراجع حتى لا يكون لمجلس الإدارة نفوذ عليه إذا تركت سلطة تحديد الأتعاب في يده، غير أن المشرع

قد أجاز للجمعية العامة تفويض مجلس الإدارة في تحديدها بشرط أن تضع له حداً أقصى لا يتعداه (لوقا، 1989).

ويقتض المشرع المصري أنه بهذا الإجراء لن يستطيع مجلس الإدارة التأثير على مراجع الحسابات عن طريق إغرائه برفع أتعابه، غير أنه من الواضح أن مجلس الإدارة يمكنه التأثير على المراجع عن طريق تخفيض هذه الأتعاب.

### 1-3-2-3 استبعاد مراجع الحسابات

استبعاد المراجع يتم إما بعزله وإبعاده عن منصبه تعسفاً قبل انجاز مهمته التي كُلف بها عن طرق فسخ العقد، أو بتغييره بعد أن يُنهي عمله على أكمل وجه، ولكن لا يتم تجديد عقده لفترة ثانية.

### 1-3-3-2 عزل مراجع الحسابات

إن من أكثر الأمور تأثيراً على استقلال المراجع واطمئنانه في عمله هو أن يكون تحت ضغط أو تأثير مجلس إدارة شركة العميل، إذ يستطيع إقصاء المراجع عن مركزه إذا لم يساير رغباته وسلوك السبيل الذي يرتضيه، أو إذا سولت له نفسه الكشف في تقريره عن المخالفات التي تكون قد وقعت من المجلس أو انحرافه عن أحكام القانون ونظام الشركة، فقد يؤدي إظهار هذه المخالفات أو الانحرافات إلى الإضرار بمركز أعضاء مجلس الإدارة، كما قد يعرضهم للمساءلة القانونية (لوقا، 1989).

وهناك من يرى أنه لا يمكن تصور أن يؤدي المراجع عمله على وجهة الاستقلال، إذا كانت السلطة التي تخضع أعمالها لرقابته، هي السلطة نفسها التي بيدها إنهاء خدماته، لأنه في هذه الحالة يكون هناك احتمال كبير أن يحاول المراجع استرضاء هذه السلطة حتى لا يفقد عمله، ومن ثم الدخل الناتج عن هذا العمل، وخصوصاً إذا كان هذا الدخل يمثل جزءاً هاماً نسبياً بالنسبة للدخل الكلي للمراجع من عملياته المختلفة (أبو زيد، 1988).

ويُعتبر عزل المراجع من الأمور الخطيرة التي تستوجب الاهتمام الخاص، فقد يكون عزله راجعاً لعدم كفاءته أو إهماله في عمله، كما أن العزل قد يكون وسيلة لإبعاد المراجع بعد اكتشافه لمخالفاتٍ جسيمة (لوقا، 1989).

وبهذا الخصوص فقد أشار قانون الشركات البريطاني لعام 1985م إلى أنه يمكن للشركة بقرار من الجمعية العامة أن تستغني عن المراجع قبل انتهاء مدته على الرغم من الاتفاق بينهما، وفي حالة طلب

عزل المراجع، فإن على الشركة أن ترسل إخطاراً إلى المراجع المطلوب عزله، وللمراجع في هذه الحالة الحق في أن يبين وجهة نظره تحريراً في خطاب يرسله للشركة، وعلى الشركة أن ترسل صورة من هذا الخطاب إلى أعضاء الجمعية العامة للمساهمين قبل فترة كافية من اجتماعهم، وللمراجع المطلوب عزله الحق في حضور الاجتماع والمشاركة في المناقشة لإيضاح وجهة نظره للمساهمين، كما له الحق في الحصول على صورة من جميع المكاتبات المتعلقة بهذا الموضوع (الحسني، 1999).

### 1-2-3-2-3-2 تغيير مراجع الحسابات

يقصد بتغيير المراجع قيام الجمعية العامة للمساهمين باتخاذ قرار إنهاء العلاقة مع المراجع الحالي (عدم تجديد العقد معه) بعد أن يكون قد أنهى عمله على أكمل وجه، وقدم تقريره الذي يوضح فيه رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية للشركة.

وعملية تجديد أو عدم تجديد تعيين المراجع لها خطورتها على استقلال مراجع الحسابات، لأنها قد تستخدم كسلاح لإرهاب المراجع أو لإغرائه، فقد يكون عدم التجديد وسيلة للتخلص منه نتيجة لاكتشافه مخالفات تؤدُّ الإدارة طمسها، أو لعدم تمثيه مع رغبات الإدارة في توجهاتها وسياساتها، وقد يكون بسبب بعض الأساليب غير الأخلاقية المنافية لأداب المهنة وسلوكياتها مارسها أحد زملاء المراجع في المهنة (الحسني، 1999).

وقد لوحظ في السنوات الأخيرة تزايد ظاهرة تغيير المراجعين بشكلٍ ملفتٍ للانتباه، مما أثار الكثير من الشكوك حول مسألة حياد المراجع واستقلاله، وقد نالت هذه الظاهرة الكثير من الادعاءات بأن تقرير المراجع أصبح سلعة تُباع وتُشتري، وأن الشركات أصبحت تتسوق الرأي <sup>10</sup>Opining Shopping من أجل الحصول على تقرير نظيف خالٍ من أية تحفظات جوهرية (مسواك، 2008). ولهذا كان من الضروري وضع ضوابط تهدف إلى منع الشركات من التعسف في ممارسة الحق في تغيير المراجعين، وإلى توفير بيئة عمل خالية بقدر الإمكان من الضغوط التي تُمارس عليهم وتؤثر على استقلالهم. لذلك حرصت بعض التشريعات على وضع بعض الضوابط في هذا المجال، فمثلاً يتطلب قانون الشركات

<sup>10</sup> أشارت العديد من مكاتب المراجعة إلى أهمية التهديد الذي يمثله تسوق الرأي على استقلال المراجع، حيث تسعى بعض الشركات إلى الحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب مراجعة أخرى بخصوص الموضوعات محل الخلاف والجدل مع المراجعين و ذلك بهدف الضغط على مراجعيها لتغيير آرائهم، وأكدت إحدى اللجان في أيرلندا ذلك بقولها أن المنشآت تسعى في الوقت الحالي بدرجة متزايدة لتحدي المراجعين و تهديد استقلالهم عن طريق تسوق الرأي، بهدف الضغط عليهم والتلويح بإمكانية تغييرهم بمراجعين آخرين لديهم استعداد لتأييد مواقف الإدارة (غالي، 2003/2002).

البريطاني من الشركة التي ترغب في تعيين مراجع جديد غير المراجع الذي انتهت خدمته، أن تعد إخطاراً للمساهمين وترسل صورة منه إلى كل من المراجع الذي انتهت خدمته والمراجع المقترح تعيينه، وللمراجع السابق الحق في تقديم مذكرة كتابية يوضح فيها موقفه، وعلى إدارة الشركة توزيعها على المساهمين قبل الاجتماع السنوي بمدة كافية، وللمراجع الحق أيضاً في حضور الجمعية العامة للمساهمين ومناقشة موضوع تغييره (الحسني، 1999).

كذلك أشارت المادة رقم (103) من قانون الشركات المصري رقم 159 لعام 1981 إلى أنه يجوز للجمعية العامة في جميع الأحوال - بناءً على اقتراح أحد أعضائها - تغيير مراجع الحسابات وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل، وعلى الشركة إخطار المراجع فوراً بنص الاقتراح وأسبابه، وللمراجع الحق في مناقشة الاقتراح في مذكرة كتابية توجه للشركة، وله الحق في جميع الحالات الرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ قرارها بتغييره.

أيضاً أصدرت الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) قراراً يلزم أية شركة تقرر تغيير مراجعيها ضرورة الإفصاح عن الأسباب الكامنة وراء ذلك في نموذج خاص يطلق عليه اسم (8-K) خلال خمسة أيام من تاريخ التغيير،<sup>11</sup> وترسل نسخة منه للمراجع المعزول خلال خمسة أيام أيضاً، وللمراجع الحق في الاعتراض على ذلك خلال عشرة أيام (باسودان وآخرون، 2004).

كذلك فإن النشرة رقم (7) من قائمة معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تتطلب من المراجع الجديد الاتصال بالمراجع القديم - الذي تم تغييره - في إطار تحديد قراره بقبول أو رفض التعاقد مع العميل، ويتمثل الغرض الأساس من إجراء هذا الاتصال في الحصول على معلومات تساعد المراجع اللاحق (الجديد) في تحديد مدى استقامة إدارة عميل المراجعة،

<sup>11</sup> يتطلب نموذج (8-K) ضرورة الإفصاح عن المعلومات التالية (أبو الحسن، 1993):

- \* تاريخ تغيير المراجع، واسم المراجع الجديد.
  - \* الإفصاح عن أية خلافات حدثت مع المراجع القديم فيما يتعلق بالمبادئ والممارسات المحاسبية ونطاق وإجراءات المراجعة خلال العاميين السابقين.
  - \* تقرير المراجع عن السنتين السابقتين.
  - \* توضيح ما إذا كان تغيير المراجع قد تم بناء على توصيه أو موافقة من مجلس الإدارة أو من لجنة المراجعة.
- ثم يتم عرض هذه المعلومات في نشرة تصدرها إحدى شركات النشر في الولايات المتحدة الأمريكية حتى يتم إعلام الجمهور عن تغيير المراجع والأسباب الفعلية وراء ذلك.

فعلى سبيل المثال قد يطلب المراجع الجديد من المراجع السابق معلومات عن مواطن الخلاف مع الإدارة بشأن المبادئ المحاسبية أو إجراءاتها والأسباب الكامنة وراء التغيير (أرينز ولوبك، 2005).

يتضح مما تقدم أن الجمعية العامة هي صاحبة الحق في عزل مراجع الحسابات أو تغييره، ولكن القانون حرصاً منه على كرامة المراجع أحاط هذا الحق بسياجٍ من الضمانات للمراجع، إذ لا يجوز إصدار قرار عزل المراجع أو تغييره وهو في غفلةٍ عن أمره، لذلك اشترط أن يكون اقتراح عزل المراجع أو تغييره مسبباً ويبلغ له فوراً، وأن يكون للمراجع الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين لمناقشتها قبل اتخاذها قرار عزله أو تغييره. وكل هذه الإجراءات الهدف منها إعطاء فرصة للمراجع لتوضيح موقفه للمساهمين، فقد يكون سبب عزله أو تغييره نتيجة لخلافات شخصية مع أحد المسؤولين بالإدارة، أو كنتيجة لتمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين، وللمراجع الحق في المطالبة قانونياً بتعويض عن فسخ العقد (في حالة العزل) وعن أية أضرار تكون قد لحقت بسمعته كمراجع.

وعلى الرغم من أن التشريعات في مختلف البلدان تعطي حق تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله للجمعية العامة للمساهمين، فإنه في الواقع العملي نجد أن إدارة الشركة - المتمثلة بأعضاء مجلس الإدارة - تكون لديها الظروف المتاحة للسيطرة على مراجع الحسابات في مجال تعيينه أو استبعاده أو تحديد أتعابه؛ مما يضعف من قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة، ومن ثم إضعاف استقلاله. وتتمثل أهم هذه الظروف التي تُمكن الإدارة من فرض سيطرتها على المراجع في ما يلي:

1- عندما يكون أعضاء مجلس الإدارة في وضع يمكنهم من التأثير على أعضاء الجمعية العامة للمساهمين، وهذا يحدث في الظروف التي يكون فيها المساهمون من النوع اللامبالي، وخصوصاً متى انعدم منهم المساهم الذي يمتلك قدر كبير من الأسهم، ففي أحوال كهذه يقل التأثير النسبي للجمعية العامة من حيث سيطرتها على مجريات الأحداث في الاجتماع العام السنوي، وبذلك تتاح فرصة سانحة لأعضاء مجلس الإدارة باتخاذ قرار تعيين المراجع أو استبعاده أو تحديد أتعابه، مما يفسح المجال أمام مجلس الإدارة لممارسة ضغوط على المراجع في الاتجاه الذي يعرض استقلاله للخطر (مطر، 1989).

2- عادةً ما يكون لأعضاء مجلس الإدارة القدرة على إقناع كبار المساهمين والمؤسسين بأن اختيار مراجع معين يحقق مصلحة مباشرة لهم، ومن ثم تجاوب هؤلاء مع الإدارة، وبذلك يتم الاختيار بناءً على الرغبة الفعلية للإدارة (طلبة، 1999). وهذا ما أكده يمانى (1991) في دراسته التطبيقية بأن تعيين

المراجع يتم عادة بناءً على اقتراح من مجلس إدارة الشركة، ويندرج ألا توافق الجمعية العامة للمساهمين على مثل هذا الاقتراح، الأمر الذي يجعل قرار تعيين المراجع يكاد يكون من الناحية العملية في يد إدارة الشركة المساهمة.

3- في بعض شركات المساهمة يمتلك أعضاء مجلس إدارتها أغلبية أسهم الشركة، ومن ثم يكون أعضاء هذا المجلس هم القلة المسيطرة من المساهمين، الأمر الذي يجعل مراجع الحسابات في هذه الشركات خاضعاً للإدارة، لأنها في الواقع هي صاحبة الحق في تعيينه أو استبعاده أو تحديد أتعابه بما لها من أغلبية الأصوات في الجمعية العامة للمساهمين (الهوري وآخرون، 1999/2000). وقد بين الهادي (2003) أن المخاطر التي يتعرض لها استقلال المراجع في شركات المساهمة المغلقة<sup>12</sup>، تتزايد نتيجة لتزايد ضغوط الإدارة التي يكون لها القدرة على فرض سيطرتها على مصادر الاستقلال الظاهري للمراجع من خلال قدرتها في التأثير على قرارات تعيين واستبعاد وتحديد أتعاب المراجع، مما أصبح على المراجع عبء إضافي في مقاومة هذه الضغوط.

#### 1-2-4 المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع مع عملاء المراجعة

يتأثر استقلال مراجع الحسابات نتيجة لوجود علاقات شخصية من قرابة أو صداقة أو مصالح مالية للمراجع في الشركة محل المراجعة، أو مع من يتولون إدارتها، ويختلف تأثير هذه العلاقات باختلاف نوعيتها من حيث ما إذا كانت هذه المصالح أو العلاقات للمراجع نفسه أو لأحد أفراد أسرته أو لأحد العاملين معه في نفس المكتب (موسى، 1992).

وقد اعتبرت لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين أن استخدام كلمة استقلال قد يقود إلى الافتراض بأن مراجع الحسابات الذي يعطي حكماً مهنيًا يجب أن يكون متحرراً من العلاقات الاقتصادية والمالية والعلاقات الأخرى، غير أن هذا الافتراض يعتبر افتراضاً غير واقعيًا وقد يكون مستحيلاً، فمراجع الحسابات شخص يعيش في مجتمع ترتبط به علاقات متنوعة، وعليه فمن المهم تقييم خطورة هذه العلاقات في ضوء ما يراه طرف ثالث عاقل وعلى اطلاع ويملك المعرفة بكافة المعلومات

<sup>12</sup> هي شركات مساهمة يكون فيها مجلس الإدارة هو نفسه الجمعية العامة تقريباً. وهي تأخذ شكل شركات أسرية لا يزيد عدد المساهمين فيها عن عدد أعضاء مجلس الإدارة تقريباً، بالإضافة إلى شركات الاكتتاب العام التي يمتلك فيها المؤسسون أو أعضاء مجلس الإدارة أغلب أسهم الشركة.

التي تجعله يتوصل إلى استنتاج معقول ما إذا كانت هذه العلاقات مقبولة أم لا (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005).

وهذا يعني أن وجود مصلحة مالية للمراجع مع عميل المراجعة، ليس بالضرورة أن تؤدي بصورة أوتوماتيكية إلى منعه من أن يُعبّر عن رأيه المستقل في القوائم المالية، ولكن المهم أن يبدو المراجع من وجهة نظر الغير محايداً في مظهره أيضاً، ولذا فإن تجنب مثل هذه العلاقات والمصالح مع عميل المراجعة يعتبر الوسيلة المثلى لتأكيد نزاهة المراجع وحياده (مطر، 1989).

وقد حظرت كثير من المنظمات المهنية والرسمية على المراجع القيام ببعض التصرفات والأفعال التي تؤدي إلى تحيزه عند إصدار أحكامه المهنية، وبهذا الخصوص فقد حددت الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) وكذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعض العلاقات الشخصية والمصالح المالية للمراجع مع عميل المراجعة والتي من شأنها أن تؤثر سلباً على استقلال المراجع وحياده، منها على سبيل المثال ما يلي (سويلم، 2002):

- 1- كون المراجع شريكاً في عمل استثماري مع شركة العميل أو أحد كبار مديريها أو أعضاء مجلس إدارتها أو مساهمها، وكان هذا العمل ذا أهمية نسبية كبيرة مقارنة بصافي أصول مكتب المراجعة.
- 2- عمل المراجع كمدير في الشركة محل المراجعة، أو في إحدى شركاتها التابعة.
- 3- تعهد الشركة محل المراجعة أو أي طرف فيها بتعويض المراجع عن خسائره المالية.
- 4- إذا كان للمراجع علاقة قرابة قوية مع أحد كبار رجال إدارة العميل أو ملاكه.
- 5- إقراض المراجع لشركة عميل المراجعة، أو الاقتراض منها بمبالغ كبيرة نسبياً، أو أي من أعضاء مجلس إدارتها أو كبار مساهمها.<sup>13</sup>
- 6- ارتباط المراجع مع الشركة محل المراجعة بالعمل كمندوب دعاية، أو مدير أو مُروج لأسهمها.

<sup>13</sup> إن حصول المراجع على قرض أو ضمانات من الشركة محل المراجعة كالبنك مثلاً، أو إحدى المؤسسات المشابهة، لا يخلق تهديداً للاستقلال، بشرط أن يكون القرض قد تم الحصول عليه بموجب إجراءات الإقراض العادية، وبنفس الشروط والمتطلبات المطبقة على الغير، وكان القرض غير جوهري بالنسبة لكل من المراجع وعميل المراجعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005).

كذلك أوردت قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بعض الحالات التي تمثل تهديداً لاستقلال المراجع بسبب المصالح المالية مع عميل المراجعة، منها على سبيل المثال (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005):

1- ارتباط المراجع بعلاقة مالية مباشرة، أو علاقة مالية غير مباشرة جوهرية مع عميل المراجعة.

2- وجود علاقة تجارية قوية مع عميل المراجعة.

3- التوظيف المحتمل لدى أحد عملاء المراجعة.

4- قرض أو كفالة من أو إلى شركة عميل المراجعة، أو أحد مديريها أو مسئولها.

كذلك ورد في دليل الحوكمة الصادر عن سلطة النقد الفلسطينية بعض المتطلبات الإلزامية لعملية المراجعة الخارجية للبنوك الفلسطينية منها ما يلي (سلطة النقد الفلسطينية، 2009):

1- ألا يكون مكتب المراجعة (أو موظفيه) حاصل على أية تسهيلات ائتمانية مباشرة أو غير مباشرة من البنك بالكفالة الشخصية سواء بصفته أو لأزواجهم أو لأولادهم أو لأي منشأة يكونون منفردين أو مجتمعين شركاء فيها بنسبة تعادل 5% من أسهمها فأكثر أو أعضاء في مجلس إدارتها، وفي حالة منح تسهيلات لأي منهم بضمانات غير الكفالة الشخصية يشترط موافقة سلطة النقد على ذلك.

2- ألا يكون للمراجع منفعة مباشرة أو غير مباشرة مع البنك أو مع الشركات التابعة له.

3- ألا يكون مديراً أو موظفاً أو مستخدماً لدى البنك أو الشركات التابعة له.

وقد حظرت معظم التشريعات والقوانين على العضو الممارس للمهنة من مزاوله أي عمل تجاري أو مالي أو أي عمل آخر من شأنه التأثير على موضوعية خدماته المهنية، ففي الأردن مثلاً نصت المادة (197) من قانون الشركات الأردني رقم (22) لعام 1997 على أنه لا يجوز لمراجع الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يراجع حساباتها، أو أن يكون عضواً في مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري بها، ولا يجوز أن يكون شريكاً لأي عضو من أعضاء مجلس إدارتها أو أن يكون موظفاً لديه.

وعلى غرار ما ورد في القانون الأردني، فإن المادة رقم (104) من قانون الشركات المصري رقم (59) لعام 1981 قد نصت صراحة على أنه لا يجوز الجمع بين عمل المراجع والاشتراك في تأسيس

الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها، ولا يجوز أن يكون المراجع شريكاً لأي شخص يباشر نشاطاً مما نُصَّ عليه في الفقرة السابقة، أو أن يكون موظفاً لديه أو من ذوي قرياه حتى الدرجة الرابعة.

**بالإضافة إلى ما تقدم، فإن هناك حالات أخرى قد يتعرض فيها استقلال المراجع الخارجي للخطر نتيجة لتهديداتٍ ناتجةٍ عن المصالح المالية الشخصية للمراجع مع شركة عميل المراجعة، منها على سبيل المثال ما يلي:**

### 1 - امتلاك المراجع لجزء من أسهم شركة عميل المراجعة:

اعتبرت كل من الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، أن امتلاك المراجع لأسهم في شركة عميل المراجعة يعد مصلحة مالية للمراجع فيها، واعتبرا أن امتلاك المراجع لأي مقدار من الأسهم يعتبر تهديداً لاستقلاله (Gaynor,2000).

وهذا ما توصل إليه Firth (1980) في دراسته عندما استطلع آراء المراجعين والمحللين الماليين ومديري الائتمان في المملكة المتحدة بخصوص أثر امتلاك المراجع لألف (1000) سهم من أسهم شركة العميل على استقلاله، وأظهرت النتائج أن 90% من المشاركين في الدراسة يرون أن ذلك يعتبر تهديداً لاستقلال المراجع.

### 2 - التوظيف لدى شركة عميل المراجعة:

قد يحدث أحياناً أن يترك أحد أعضاء مكتب المراجعة العمل في المكتب - بسبب الاستقالة أو التقاعد - والالتحاق بالعمل في شركة عميل المراجعة في منصبٍ يستطيع من خلاله التأثير بشكلٍ فعالٍ في تعاقد عملية المراجعة، مما قد يثير الشك في استقلال المراجع عند أدائه لآخر عملية مراجعة قام بها لشركة العميل وقبل تعيينه في هذا المنصب، كذلك قد يثار الشك حول استقلال عملية المراجعة التالية لشركة العميل على اعتبار أن القائم بعملية المراجعة كان زميلاً أو مرؤوساً للمراجع المستقيل أو المتقاعد. وقد أظهرت نتائج إحدى الدراسات أن هذا التصرف قد يلقي ظللاً من الشك حول استقلال المراجع إبان فترة عمله كمراجع وقبل تعيينه بالشركة محل المراجعة، وأشارت أيضاً أن المدة الزمنية الفاصلة بين آخر عملية مراجعة قام بها المراجع وبين التحاقه بالعمل في شركة العميل لها تأثير هام على استقلال عملية المراجعة (Imhoff,1978).

كذلك أظهرت دراسة Koh وزملاؤه (1993) أنه كلما قلت الفترة الزمنية الفاصلة بين آخر عملية مراجعة قام بها المراجع السابق (المتقاعد) وبين التحاقه بالعمل بشركة العميل، زاد الشك في استقلاله وخصوصاً بعد إصداره تقريراً نظيفاً في آخر عملية مراجعة قام بها للعميل، كذلك توصلت الدراسة إلى أن طبيعة المنصب الذي يشغله المراجع المتقاعد في مكتب المراجعة أو في شركة العميل له تأثير هام على استقلال عملية المراجعة اللاحقة لشركة العميل.

وفي هذا الصدد فإن المادة رقم (107) من قانون الشركات المصري رقم (159) لعام 1981 قد نصت على عدم جواز عمل المراجع بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري بالشركة محل المراجعة قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل كمراجع حسابات للشركة.

كذلك بينت القواعد الصادرة عن الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC)، وقانون Sarbanes-Oxley بأن مكتب المراجعة لا يعد مستقلاً بالارتباط بشركة عميل المراجعة إذا ما قبل المراجع السابق (المتقاعد أو المستقيل) عملاً وظيفياً بها ولا يزال له مصلحة مالية مستمرة في مكتب المراجعة، أو يكون في مركز يسمح له بالتأثير على أعمال مكتب المراجعة أو سياساته المالية (لطي، 2008)، لذلك يتوجب على المراجعين الذين تركوا العمل في مكاتب المراجعة والتحقوا بالعمل في شركات العملاء بالالتزام بالتالي (لطي، 2006):

- 1- ألا يُظهروا أنفسهم أمام الغير بأن لهم أية ارتباطات بمكاتبهم السابقة.
- 2- ألا تتأثر المزايا التقاعدية التي يحصلون عليها من مكاتبهم السابقة بشكل جوهري بالأتعاب التي تحصل عليها مكاتبهم من عملاء المراجعة .
- 3- ألا تكون لهم صلة فعالة بأنشطة مكاتب المراجعة التي كانوا ينتمون إليها.

### 3 الأتعاب غير المدفوعة (المستحقة):

تعتبر الأتعاب غير المحصلة من عملاء المراجعة بمثابة قرض أو مصلحة مالية للمراجع في الشركة محل المراجعة، وهي بذلك قد تُمكن عميل المراجعة من ممارسة الضغط على المراجع لتغيير رأيه (Al Meghames, 1997).

وطبقاً للقاعدة (101) من قواعد السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، فإن استقلال المراجع قد يتأثر سلباً إذا كانت هناك أتعاب غير محصلة من تأدية خدمات المراجعة لمدة تزيد عن عام واحد من تاريخ إصدار تقرير المراجعة للسنة الحالية (أرينز ولوبك، 2005). أما الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC)، فتعتبر أن استقلال المراجع قد يختل إذا كانت أتعاب المراجعة غير المدفوعة جوهرية مقارنة بالأتعاب المتوقعة من عملية المراجعة للفترة الحالية في لحظة بدئها، وأضافت الهيئة بأن الإخلال بالاستقلال لا يتم إذا التزم عميل المراجعة بدفع الأتعاب الماضية قبل إصدار المراجع تقريره عن السنة الحالية، أو تم الاتفاق معه على ترتيبات محددة لدفعات دورية، وكان هناك تأكيد معقول أن هذه الأتعاب سيتم دفعها قبل بدء مراجعة السنة القادمة (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2003).

#### 4 قبول الهدايا والخصم على المشتريات :

إن قبول المرجع سلعاً أو خدمات مجاناً من عملاء المراجعة قد يؤثر سلباً على استقلاله، كما أن قبوله ضيافة زائدة عن المألوف، يمثل موقفاً مشابهاً عندما يكون الاستقلال مطلوباً، لذلك فعلى المراجع وزوجته وأبنائه عدم قبول سلع أو خدمات من عميل المراجعة إلا في تلك الحدود وبنفس الشروط والمزايا التي تتاح للآخرين، كما ينبغي الاعتذار عن قبول الضيافة والهدايا التي تخرج عن المألوف، وذلك حسب ما هو متبع بصفة عامة من الزوايا الاجتماعية (لطي، 2006).

وقد أظهرت بعض الدراسات أن قبول المراجع لهدايا من عملائه أو حصوله على خصم على مشترياته منهم يضعه في موقف لا يستطيع معه مقاومة ضغوط العميل عليه، الأمر الذي يعرض استقلاله للخطر (جربوع، 2004/ب؛ Pany & Recker, 1980).

كذلك تحظر القاعدة (101) من قواعد السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على المراجع أن يقبل أكثر من هدية رمزية من العميل، كما ويجب ألا يقبل ضيافة مسرفة منه أو يشتري سلعه أو يتلقى خدماته بخصم غير متوفر لعامة الجمهور (الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2003).

وترى لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أن على المراجعين عدم قبول أية هدايا أو ضيافة من شأنها أن تؤثر بشكل فعال وغير سليم على أحكامهم المهنية أو أحكام أولئك الذين يتعاملون معهم (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2005).

وأخيراً يمكن القول بأنه على الرغم من أن النظرة إلى مدى المبالغة في الهدايا والضيافة مختلفة من دولة إلى أخرى، فإنه في كل الأحوال على المراجعين دوماً تجنب الحالات التي قد تؤثر سلباً على أحكامهم المهنية.

### 1-2-5 درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة

تواجه سوق خدمة المراجعة في معظم دول العالم نوعاً من المنافسة الاحتكارية، وذلك لتركز السوق بيد عدد محدود من مكاتب المراجعة تسمى الآن الأربعة الكبرى Big Four<sup>14</sup>. ففي أواخر الثمانينات من القرن الماضي كان هناك ثمانية مكاتب كبرى، ومع نهاية القرن وصلت إلى خمسة، وبعد انهيار شركة Arthur Anderson للمراجعة أصبحت أربعة فقط، وكان أسواق المراجعة شيئاً فشيئاً تصبح أكثر احتكارية، وهذه المكاتب تسيطر على أكثر من 70% من حجم السوق الأمريكية والبريطانية مقاسة بإيرادات السوق. وهذا الوضع يهدد سوق المراجعة بشكل كبير، لأن انحسار المنافسة بين أربعة مكاتب فقط قد يشكل خطراً على جودة الخدمات التي تقدمها المهنة للسوق المالية (آل عباس، 2008).

وقد بين أرينز ولوبك (2005) أن ازدياد التنافس في سوق المراجعة قد أدى إلى وجود صعوبة لدى المراجعين والمهنيين الآخرين في التصرف وفقاً لمنحى مهني معين، لأن التنافس يؤدي أحياناً إلى دفع مكاتب المراجعة إلى الاحتفاظ بالعملاء والحفاظ على مستوى مناسب من الأرباح أكثر من الاهتمام بتوفير خدمة مراجعة رفيعة المستوى للمستخدمين.

كذلك أوضحت لجنة Cohen في تقريرها بأن الزيادة الشديدة في المنافسة بين المراجعين يمكن أن تمثل مخاطر تهدد مهنة المراجعة، لأنها قد تؤثر سلباً على جودة الأداء في المراجعة، ومن ثم على مبدأ الاستقلال (متولي، 1990).

<sup>14</sup> Deloitte Touche Tohmatsu / Pricewaterhouse Cooper International .  
Ernst & Young Global Limited / KPMG International.

فعندما تسمح مكاتب المراجعة لنفسها بالدخول في مجال المنافسة على العملاء، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب<sup>15</sup>، ومن ثم التأثير سلباً على جودة عملية المراجعة. بالإضافة إلى أن تزايد المنافسة لاجتذاب العملاء يمكن أن يخلق دافعاً لدي العملاء لتغيير مراجعهم، سواء بقصد تقليل أتعاب عملية المراجعة أو للبحث عن مراجع يكون أكثر ولاءً للإدارة ويحقق رغباتها، وهو ما ينعكس أثره بالضرورة سلباً على جودة عملية المراجعة، ويعرض استقلال المراجع للخطر (محمد، 1993؛ جربوع، 2004/ب).

وقد أشار Shockley (1981) إلى أنه كلما ازداد التنافس بين المراجعين في الحصول على العملاء، ازدادت مقدرة العملاء ورغبتهم في تغيير المراجعين لأسباب تتراوح ما بين محاولة تخفيض مقدار الأتعاب إلى البحث عن مراجع مساير، وكلما شعر المراجع بأن مراجعاً آخر غيره يتحين الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل، ازداد اعتماده على العميل.

وقد أكد Farmer وزملاؤه (1987) هذه النتيجة، حيث وجد أن المراجع قد يتقبل معالجة محاسبية غير سليمة إذا كان هناك احتمال كبير أن يفقد العميل، فكلما زاد اعتقاد المراجع بوجود مراجعين آخرين مستعدين لقبول مراجعة حسابات العميل، زاد معه احتمال قبلوه لرغبات العميل وعدم التحفظ في تقريره خوفاً من تغييره، وبذلك يزيد احتمال فقد المراجع لاستقلاله.

كذلك فإن تأثير شدة المنافسة في سوق المراجعة يكون أكثر وقعاً على مكاتب المراجعة الصغيرة، لأن دخلها المحدود وارتفاع نسبة أتعاب عميل معين إلى إجمالي إيرادات المكتب يقلل من قدرة هذه المكاتب على تحمل تأثير المنافسة الشديدة، مما يزيد من مخاطر تعرضها لفقد استقلالها وزيادة تبعيتها للعميل، وذلك بعكس مكاتب المراجعة الكبيرة (الهادي، 2003).

كذلك أشار تقرير لجنة Cohen إلى أن مكاتب المراجع الصغيرة لا تكون عادة في موقف تنافسي قوي مقارنة مع المكاتب الكبيرة لسببين، الأول هو السمعة الجيدة التي تتمتع بها المكاتب الكبيرة، والثاني هو وفرة الموارد المالية المتاحة لها (يمان، 1991).

<sup>15</sup> تؤدي المنافسة على أتعاب المراجعة إلى تخفيضها لكسب العميل، مما يدفع المراجع إلى بذل جهداً أقل من المعتاد لكي يتساوى الجهد المبذول مع الأرباح الضئيلة التي سيحصلها، فيقوم المراجع مثلاً بتقليل عدد المراجعين الضروريين لتنفيذ عملية المراجعة وتقليل عدد ساعات العمل المطلوبة، وبالتالي عدم القيام ببعض إجراءات المراجعة الضرورية ومن ثم قبول نسبة مخاطرة أعلى وهذا يؤدي إلى إخفاق المراجع في التقرير عن الأخطاء والمخالفات التي كان من الممكن اكتشافها لو بذلت العناية المهنية المناسبة.

وقد بين يمانى (1991) أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة يزيد من مقدار الخطر الذي يتعرض له استقلالها، وأن مكاتب المراجعة الصغيرة تكون أكثر عرضة لفقد استقلالها من المكاتب الكبيرة، ويرى أن شعور المراجعين أنفسهم بهذا الأمر كان أحد الدوافع لدى بعض أصحاب المكاتب الصغيرة إلى اندماج عدد منها مع بعضها البعض لتكوين مكاتب مراجعة أكبر نسبياً.

وكشفت دراسة مطر (1994) عن أن المنافسة لا يكون لها أثر كبير على تسعير أتعاب مكاتب المراجعة الكبيرة، لأن عملاء هذه المكاتب هم في الغالب من شركات المساهمة كبيرة الحجم، وعليه فإن اهتمام هذه المكاتب يتركز حول تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، كما يغلب على مراجعي هذه الشركات طابع الاستمرارية، وذلك بعكس مكاتب المراجعة الصغيرة الذين يعطون الأولوية لعنصر الأتعاب، فترتفع نتيجة ذلك معدلات استبدالهم بمراجعين آخرين. كما بينت الدراسة أن أثر المنافسة في سوق عملاء مكاتب المراجعة الصغيرة تكون أكثر وضوحاً عما عليه في سوق عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة، وربما يكون ذلك هو السبب الرئيس للحساسية التي يسببها عامل المنافسة لدى هذه الفئات من المراجعين.

ولمواجهة ازدياد حدة المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة، فقد عمد الكثير من المكاتب إلى إتباع فلسفات ودراسات يُشار إليها عادة بممارسات تحسين العمل Improved Business Practices وتشمل هذه الممارسات تحسين ممارسة تعيين الأفراد والتعامل معهم وإدارة العمل على نحو أفضل، وإتباع وسائل أكثر فعالية في الإعلان والترويج، وتحاول مكاتب المحاسبة والمراجعة أن تكون أكثر كفاءة في أداء عملها من خلال استخدام الحاسب الالكتروني، والتخطيط الفعال للمراجعة، وتعيين الأفراد المتأني للقيام بمهام المراجعة. ويرى الكثير من المهتمين بالمهنة بما في ذلك المراجعين أن هذه التغييرات تمثل أمراً محموداً لمصلحة المجتمع طالما أنها لا تتعارض مع السلوك المهني للمراجعين، بحيث يمكن لمكاتب المحاسبة والمراجعة أن تعمل من خلال ممارسات فعالة، وتحافظ في نفس الوقت بالسلوك المهني المرتفع (أرينز ولوبك، 2005).

**بناءً على ما تقدم، يمكن القول أن خطورة المنافسة في سوق خدمة المراجعة كتهديد للاستقلال تكمن في أنها تتيح فرصة أكبر لعملاء المراجعة وتخلق لديهم الدوافع لتغيير المراجعين، إما لتقليل الأتعاب إلى أقل حد ممكن مما يؤثر سلباً على جودة أداء الخدمات المقدمة، أو للبحث**

عن مراجعين لا يعارضون في تلبية طلبات هؤلاء العملاء، وهو ما يعرف بظاهرة تسوق الرأي Opining Shopping، هذا بالإضافة إلى أن عملاء المراجعة تقرأ أسواق المراجعة بحرص شديد لتقتنص فرصة القيام بعملية تسوق الرأي، والبحث عن مراجع يقدم لهم التقرير الذي يرغبون فيه.

**لذلك يعتقد الباحث** أن المنافسة الشديدة بين المراجعين تعتبر خطراً يهدد استقلالهم، ومن ثم تعتبر تهديداً خطيراً لمستقبل مهنة المراجعة، وتكمن الخطورة هنا في أن ازدياد حدة المنافسة لا يهدد الاستقلال الظاهري للمراجعين فقط، وإنما يهدد استقلالهم الحقيقي، ففي ظل المنافسة المرتفعة يحاول المراجع إبداء رأي متفق مع رغبات العميل، حتى ولو كان هذا الرأي مخالفاً لمعايير المهنة وسلوكياتها، لأنه يدرك تماماً أنه في ظل المنافسة المرتفعة يكون هناك عدد كبير من مكاتب المراجعة البديلة المتنافسة تحاول اجتذاب العملاء بشتى الطرق، مما يقلل من مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العميل، ومن ثم يتعرض استقلاله للخطر.

### 1-2-6 حجم مكتب المراجعة وشهرته<sup>16</sup>

تتميز مكاتب (شركات) المراجعة الكبيرة بتنوع عملياتها، فهي تقدم بالإضافة إلى خدمات المراجعة خدمات إدارية واستشارية متنوعة في مجالات متعددة، منها على سبيل المثال: الاستشارات الضريبية والمالية والاستثمارية، بالإضافة إلى تصميم وتنفيذ أنظمة الحاسوب وتصميم النظم المحاسبية ونظم محاسبة التكاليف... الخ، كما تتصف هذه المكاتب بشهرتها الكبيرة وكذلك بكبر عدد الشركات التي تخدمها. وقد توصل العديد من الباحثين إلى أن مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومقرضين ومحللين ماليين وغيرهم يتوقعون أن تكون شركات المراجعة الكبيرة أكثر استقلالاً من شركات المراجعة الصغيرة في مواجهة ضغوط إدارة الشركات محل المراجعة عليها في حالة وجود تعارض في الرأي بينهما (الدرواي، 1991؛ الراشد، 1994؛ مطر، 1994؛ هويدي، 1992؛ يمانى، 1991؛ Abubakar et al, 2005؛ Gul, 1991).

<sup>16</sup> هناك من يرى أن مكاتب المراجعة الكبيرة هي تلك المكاتب التي تراجع حسابات شركات المساهمة العامة الكبيرة المدرجة أسهمها في سوق الأوراق المالية، أما مكاتب المراجعة الصغيرة فهي التي تقوم غالباً بمراجعة حسابات شركات غير مقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية (Shockley, 1981)، ويرى آخرون أنه يمكن التفرقة بين مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة على أساس عدد الشركاء وحجم العمل بمكتب المراجعة (راضي، 1991) أو على أساس عدد المراجعين العاملين في مكتب المراجعة (يمانى، 1991).

وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أقل اعتماداً على عميل معين بسبب أن أتعاب المراجعة من هذا العميل تشكل نسبة بسيطة (ضئيلة) من إجمالي دخل المكتب الكبير (Mautez & Sharaf,1982). ومن ثم فإن تأثير فقد عميل معين لن يكون له كبير الأثر بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبيرة كما هو الحال بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغيرة، هذا بالإضافة إلى طبيعة الأعمال في مكاتب المراجعة الصغيرة التي تتميز بخصائص معينة تزيد من خطر فقدانها لاستقلالها، مثل صغر حجم الشركات التي تقوم بمراجعتها، والنزعة الشخصية في تأدية خدمات المراجعة، فضلاً عن العلاقات الشخصية الوطيدة مع العملاء (Shokley,1981).

كما أن كثيراً من الدراسات قد أثبتت أن مستخدمي القوائم المالية يستخدمون شهرة مكتب المراجعة وحجمه وعدد الشركات التي يخدمها كدليل على جودة الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة. فقد بينت دراسة De Angelo (1980) وجود علاقة قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة نظراً لوجود الدوافع لدى المكاتب الكبيرة للمحافظة على استقلالها وسمعتها.

كذلك أشارت دراسة Person (1995) إلى أن تركز كثير من أعمال المراجعة لدى مكاتب المراجعة الكبيرة قد يُعزى إلى الجودة المتناهية التي تؤدي بها عمليات المراجعة، وإلى ثقة المستثمرين بها، حيث يعتبر المستثمرون أن التحول من مكاتب المراجعة الكبيرة إلى غيرها من مكاتب أخرى أخباراً سيئة Worse News، كما أن التحول من المكاتب الصغيرة إلى المكاتب الكبيرة يعتبر أخباراً سارة Better News من وجهة نظر المستثمرين، وهذا يبين مقدار الثقة والقبول اللذان تحظى بهما مكاتب المراجعة الكبيرة عن غيرها من مكاتب المراجعة الأخرى.

أيضاً توصلت بعض الدراسات إلى أن الشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب لأول مرة تفضل التعاقد مع أحد مكاتب المراجعة الكبيرة من أجل كسب ثقة المساهمين والمقرضين والبنوك وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية، ولأن ذلك يسهم في تخفيض حالة عدم التأكد لتقنتهم في هذه المكاتب (Woo& Koh, 2001؛ Krishnan,2002).

وقد وجد Balvers (1988) أن هناك علاقة طردية بين نجاح إصدار الأسهم وسمعة مكتب المراجعة وحجمه، فكلما اختار مُصدري الأسهم مراجعاً من مكاتب المراجعة الكبيرة، زاد ذلك من نجاح إصدار الأسهم والعكس صحيح، فكلما اختاروا مراجعين ذوي سمعة أقل، قلت نسبة نجاح الإصدار.

وقد أكد Menon and Williams (1991) هذه النتيجة، حيث قاما بدراسة شركات المساهمة الجديدة التي تطرح أسهمها في السوق لأول مرة، فوجدوا أن الشركات تفضل قيام أحد مكاتب المراجعة الموثوق بها والذي يتمتع بقدر كبير من السمعة الطيبة والشهرة العالمية بمراجعة حساباتها، و ذلك لأن رأي مثل هذه المكاتب يعد بمثابة دليل على صحة ودقة وحيادية المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ مما يكون له أكبر الأثر في تسويق أسهم هذه الشركات. وبطبيعة الحال فإن قيام أحد مكاتب المراجعة محدودية الشهرة بالإدلاء برأيه في القوائم المالية لهذه الشركات لن يكون له الأثر نفسه.

وتوصلت دراسة Beatty (1989) إلى نتائج مشابهة لنتائج الدراسة السابقة، حيث قام بدراسة دوافع الإدارة - في الشركات التي تحولت إلى شركات مساهمة عامة - وراء تغيير مراجعها القانوني، وأوضحت الدراسة أن استخدام مكاتب مراجعة معروفة على النطاق القومي سوف يؤدي إلى زيادة سعر إصدار الأوراق المالية (الأسهم الجديدة)، أي أن الشهرة والسمعة الطيبة لمكتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ثقة الممولين الجدد، وهذا يؤدي بدوره إلى الإقبال على شراء أسهم الشركة في أول إصدار بسعر مرتفع نسبياً.

وتظهر خطورة أثر حجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع في حالة تداخل العوامل الأخرى المؤثرة على الاستقلال، مثل تقديم الخدمات الاستشارية إلى عملاء المراجعة، و مستوى المنافسة في سوق خدمة المراجعة. فإذا ارتبط حجم مكتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية لإدارة الشركة محل المراجعة، فإن خطر فقد الاستقلال في مكاتب المراجعة الصغيرة يكون أعلى منه في مكاتب المراجعة الكبيرة، نظراً لأن الأخيرة يكون بمقدورها تخصيص قسم مستقل لتقديم مثل هذه الخدمات؛ مما يقلل من خطر فقد استقلالها، في حين أن مكاتب المراجعة الصغيرة غالباً ما يكون الشخص الذي يقدم خدمات المراجعة هو نفسه الذي يقدم الخدمات الاستشارية للعميل؛ مما يؤثر ذلك سلباً على استقلاله (راضي، 1991؛ محمد، 1993؛ يمانى، 1991).

كذلك فإن الدخل المحدود نسبياً لمكاتب المراجعة الصغيرة مقارنةً للمكاتب الكبيرة، وكذلك ارتفاع نسبة أتعاب عميل معين إلى إيرادات المكتب الصغير يقلل من قدرته على تحمل تأثير المنافسة الشديدة؛ مما يزيد من مخاطر تعرضه لفقد الاستقلال، وذلك على عكس المكاتب الكبيرة التي يمكنها الصمود في مواجهة المنافسة الشديدة نظراً لضخامة مواردها المالية (متولي، 1990).

وبناءً على ما تقدم، يتضح أن الدراسات التي أجراها الباحثون بشأن تأثير حجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع الخارجي أجمعت في أغلبها على أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر حرصاً من مكاتب المراجعة الصغيرة على صيانة استقلال المراجعين العاملين فيها، وأن مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومقرضين وغيرهم يرون أن شهرة مكتب المراجعة وسمعته الطيبة وكبر عدد الشركات التي يخدمها يعد بمثابة دليل على صحة ودقة وحيادية المعلومات الواردة في القوائم المالية، وعلى جودة الخدمات المقدمة، ومع ذلك يرى البعض أنه لا يمكن التسليم بصحة هذه النتيجة في جميع الحالات، فالضغوط على المراجعين توجد دائماً بصرف النظر عن حجم مكتب المراجعة، وقد تختلف مقدرة المكتب على مقاومة هذه الضغوط حسب حجم كلٍ من مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة، ومما يؤكد ذلك كثرة الأحكام القضائية الصادرة ضد العديد من مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة في الدول المتقدمة في قضايا تتعلق بعدم الاستقلال، مما يدل على أن كبر حجم مكتب المراجعة لا يضمن دائماً زيادة القدرة على مقاومة الضغوط، ومن ثم لا يضمن الاستقلال (lee, 1986).

### 1-2-7 المركز المالي للشركة محل المراجعة

يمكن تصنيف الشركات تبعاً لمراكزها المالية إلى ثلاثة أنواع كالتالي (الدهرواي، 1991):

- 1 - شركات ذات مراكز مالية قوية: أي لديها أخبار جيدة حول التدفقات النقدية المستقبلية.
- 2 - شركات ذات مراكز مالية متوسطة: أي ليس لديها أية أخبار حول التدفقات المستقبلية.
- 3 - شركات ذات مراكز مالية ضعيفة: أي لديها أخبار غير جيدة حول التدفقات النقدية المستقبلية.

ويرى Gul and Tsui (1992) أن المركز المالي لشركة العميل يمكن وصفه على أنه جيد أو سيء، حيث يكون جيداً عندما تكون نسب السيولة والربحية والنمو ملائمة مقارنة بالنسب المماثلة للشركات التي تعمل في نفس الصناعة، ويكون المركز المالي سيئاً عندما تكون نسب السيولة والربحية والنمو غير ملائمة مقارنة بالنسب المماثلة للشركات التي تعمل في نفس الصناعة.

هذا وقد تباينت نتائج الدراسات السابقة بشأن مدى تأثير المركز المالي لعميل المراجعة على قدرة المراجع في المحافظة على استقلاله ومقاومة ضغوط العميل، فقد توصلت بعض الدراسات إلى أن مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة العميل تكون أعلى في ظل الظروف المالية السيئة للعميل منه في ظل

الظروف المالية الجيدة، وقد بررت ذلك بأنه في ظل الظروف المالية السيئة يكون المراجع أكثر تخوفاً من احتمال تعرضه للمساءلة القانونية نتيجة لرفع الطرف الثالث لدعاوى قضائية ضده، لذلك سيكون المراجع أكثر حرصاً على المحافظة على استقلاله ومقاومة ضغوط الإدارة (Knapp, 1985؛ Gul & Tsui, 1992؛ Windsor & Ashkansy, 1995).

في حين هناك من يرى أن مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة الشركة ستكون أعلى في ظل المركز المالي الجيد لها، لأنه في هذه الحالة سوف تحاول الشركة محل المراجعة تقديم دليل للمستثمر المحتمل والدائنين بأن مركزها المالي قوي، وأن لديها توقعات جيدة حول تدفقاتها النقدية المستقبلية ومعدل مرتفع على الاستثمار بها، وبالتالي فإن الضمان الذي تقدمه هذه الشركة للمستخدمين هو تقديم قوائم مالية معتمدة من قبل مراجع حسابات على درجة عالية من الاستقلال، ويقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الحال بالنسبة للشركة ذات المركز المالي الضعيف، فإنها لن يكون لديها الحافز لتقديم معلومات دقيقة عن مركزها المالي الحقيقي، وبذلك لن تتطوع بطلب خدمات مراجعة حيادية وذات جودة عالية (الدهراوي، 1991).

ويرى آخرون أن المركز المالي لعميل المراجعة ليس له تأثير على استقلال المراجع ومقدرته في مقاومة ضغوط وإدارة العميل (Gul, 1991؛ أبو غانم، 2003).

**ويؤيد الباحث الرأي القائل بأن مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العميل والمحافظة على استقلاله** تزداد في ظل المركز المالي الجيد للعميل، لأنه في هذه الحالة لا يكون لدى الإدارة الحافز للضغط على المراجع والتأثير على استقلاله، بل العكس فإنها ستحاول مساعدة المراجع وتوفير كافة السبل من أجل قيامه بعمله على أكمل وجه لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية التي تظهر الوضع الحقيقي للشركة. ولكن المشكلة تظهر في حالة كون المركز المالي سيئاً للعميل، حيث يصبح استقلال المراجع محل تساؤل، لأنه في هذه الحالة ستحاول الإدارة الضغط على المراجع بثتى الوسائل المتاحة لديها من أجل الحصول على تقرير (رأي) مراجعة بدون تحفظات بحيث يعطي انطباعاً إيجابياً للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين للقوائم المالية، وهذه الضغوط قد تجعل المراجع أقل استعداداً ورغبةً في الإفصاح عن المخالفات الموجودة خشية من فقدان العميل، ويزداد الأمر سوءاً في حالة وجود مستويات عالية من المنافسة بين المراجعين بحيث يخشى المراجع أن يتم تغييره بأخر لديه استعداد لأن يقبل مهمة المراجعة ويستجيب لرغبات الإدارة.

## المبحث الثاني: توازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة

يعتبر تعارض المصالح بين المراجع وإدارة شركة العميل من أهم المخاطر التي تهدد استقلال المراجع الخارجي، نظراً لأن الإدارة قد تحاول الضغط على المراجع من أجل إصدار تقرير لا يتوافق مع المعايير المهنية المتعارف عليها، أو لا تمكنه من القيام بإجراءات المراجعة التي تحددها تلك المعايير، وذلك بهدف التأثير على القرارات التي يتخذها الطرف الثالث. ونتيجة لذلك يحدث نزاع أو تعارض Conflict بين المراجع والإدارة، وتعتمد قدرة المراجع في الاحتفاظ باستقلاله ومقاومة ضغوط الإدارة على توازن القوى بينهما، وهذا التوازن يعتمد في الأساس على عدة عوامل تؤثر فيه (الدهرواي، 1991).

وعليه فإن هذا المبحث يستعرض أهم العوامل التي تؤثر في هذا التوازن، وكذلك مناقشة أهم السبل المقترحة لزيادة قوة المراجع وتعزيز استقلاله.

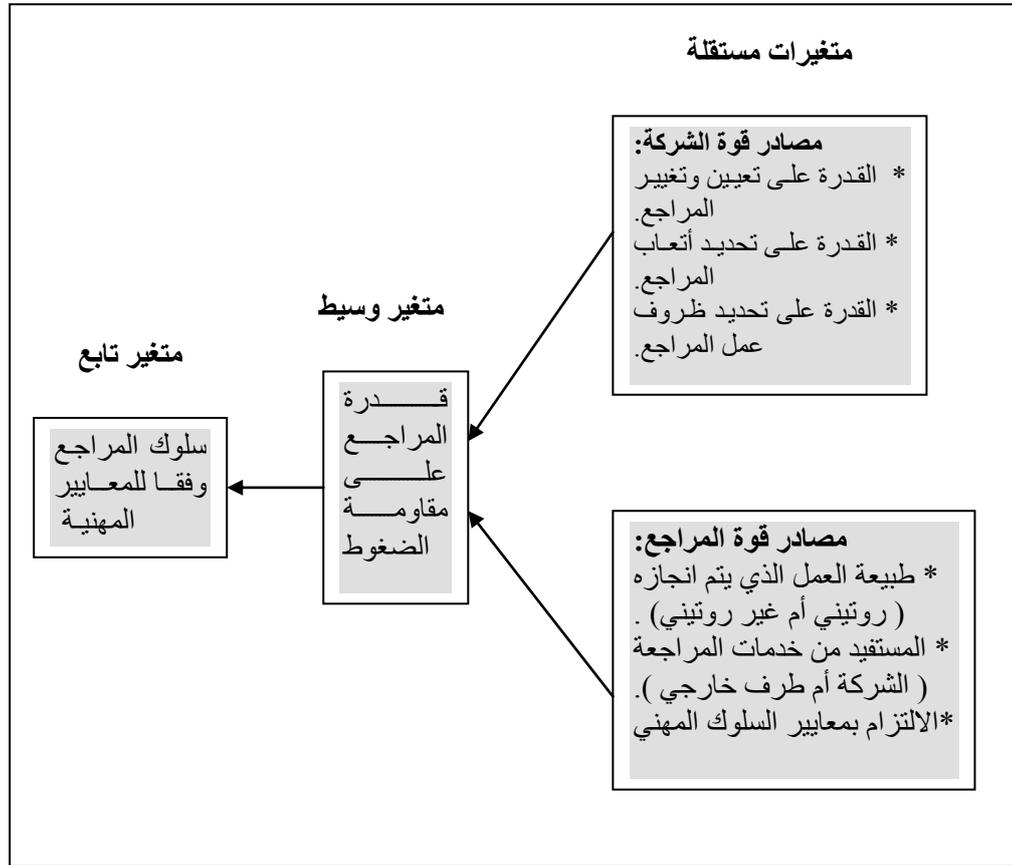
### 2-1 العوامل المؤثرة في توازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة

من أهم الدراسات التي ناقشت هذا الموضوع دراسة Goldman and Barlev (1974) حيث عرض الباحثان نموذجاً للاستقلال يُظهر أثر توازن القوى بين المراجع والشركة على استقلال المراجع، واعتبرا أن الاستقلال هو مفهوم سلوكي يعتمد على مدى قدرة المراجع على مقاومة الضغوط التي تمارس عليه من قبل إدارة الشركة، ووفقاً لتوازن القوى بين المراجع والإدارة يتحدد سلوك المراجع.

ويفترض هذا النموذج أن ميزان القوى عادةً يكون في صالح الشركة وإدارتها في أغلب الأحيان، لأنهما يملكان قوة مؤثرة وفاعلة في مواجهة المراجع، ومن ثم زيادة احتمال أن يذعن المراجع لطلبات الشركة وإدارتها ويخرج عن معايير الأداء في المراجعة وسلوكيات المهنة، لأن مقدرة المراجع على مقاومة الضغوط محدودة (متولي، 1990).

والشكل (2-2) يبين نموذج الاستقلال الذي اقترحه الباحثان Goldman and Barlev.

شكل رقم (2-2)  
النموذج السلوكي لاستقلال المراجع



المصدر: (Goldman and Barlev, 1974)

وبتحليل النموذج السابق، يتضح أن مصدر قوة الشركة يكمن في أنها تختار المراجع، وتملك تحديد شروط تعيينه وتغييره وتحديد أتعابه، فضلاً عن مصدر قوتها في تقديم المعلومات والتسهيلات التي يحتاجها المراجع لأداء عمله.

في حين يكمن مصدر قوة المراجع في الخدمات التي يقدمها للشركة، ومدى الفائدة التي تعود عليها من هذه الخدمات، ومدى قدرة أي مراجع آخر على القيام بها، ومن ثم كلما زادت قيمة هذه الخدمات، كانت مصدر قوة بالنسبة للمراجع، كما تزداد تلك القوة كلما كانت تلك الخدمات غير روتينية، بمعنى أنها تحتاج إلى مزيد من الخبرات والمعرفة الدقيقة ومزيد من الحكم الشخصي للمراجع.

ويرى الباحثان أن الخدمات الروتينية للمراجعة وكون المستفيد منها أطرافاً أخرى بخلاف الشركة التي تدفع الأتعاب؛ من شأنه أن يقلل من قيمة المراجعة بالنسبة للشركة، مما يضعف قوة المراجع وقدرته على

مقاومة ضغوط الإدارة (متولي، 1990)، كما تزداد قوة المراجع بالتزام جميع أعضاء المهنة ككل بقواعد السلوك المهني، لأن إدارة الشركة تعلم عندئذٍ أنها لن تجد مراجعاً بديلاً يمكن أن يكون أكثر خضوعاً وامتنالاً لرغباتها (راضي، 1991)، وخصوصاً في حلة وجود عقوبات مهنية صارمة تجعل أي مراجع في موقف لا يسمح له بالتجاوز خوفاً من هذه العقوبات، وكذلك حفاظاً على سمعته المهنية.

و قد توصلت دراسة Nichols and Price (1976) إلى نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة Goldman and Barlev في أن ميزان القوى يكون أكثر ميلاً لصالح الشركة، مما يهدد استقلال المراجع ويعرضه للخطر، ولكنها تختلف معها في الأسباب التي تؤدي إلى هذه النتيجة، حيث ربطت هذه الدراسة بين علاقة القوة Power ومفهوم الاعتمادية Dependency، بمعنى أن الشركة تكون في موقف أكثر قوة بالنسبة للمراجع إذا كان المراجع أكثر اعتمادية عليها ويرى Nichols and Price - على عكس ما يراه Goldman and Barlev - بأن العمل الروتيني في المراجعة يعتبر مصدر قوة للمراجع، ويقلل من قوة الشركة في الضغط عليه ليعدل تقريره، وهذا يرتبط بمدى توافر معايير واضحة ومحددة وملزمة لمهنتي المحاسبة والمراجعة، مما يقلل من فرص المرونة والتصرف بالنسبة للمراجع، ويقلل أيضاً من إمكانية الخروج عن هذه المعايير أو التحايل على تطبيقها<sup>17</sup>، وهذا من شأنه أن يقلل من قوة الإدارة في التأثير على المراجع لأنها في هذه الحالة لن تستطيع إيجاد مراجعاً آخرأ بديلاً يمكنه مخالفة هذه المعايير والإجراءات النمطية الواضحة والمحددة (الجندي، 1995؛ متولي، 1990).

كذلك لا يتفق Nichols and Price على ما ذهب إليه Goldman and Barlev في أن خدمة المراجعة لا تستفيد منها الشركة التي تدفع الأتعاب للمراجع وإنما يستفيد منها أطراف أخرى خارجية، حيث يرى Nichols and Price أن الشركة تستفيد استفادة مباشرة من خدمة المراجعة، فهي تحقق لها مطلباً ضرورياً يفرضه عليها القانون، أو تتطلبه منها جهة خارجية مثل هيئة سوق الأوراق المالية أو مستثمر مرتقب، فالفائدة من تحقيق هذا المطلب تفوق تكلفته وإلا لما أقدمت الشركات نهائياً على طلب خدمة المراجعة. وحتى لو كان المستفيد من المراجعة أطرافاً أخرى خارجية، فلن يكون ذلك سبباً في ضعف قوة المراجع تجاه الشركة، لأن ذلك لا ينفي ضرورة المراجعة لتحقيق هذا الغرض، كما أن هناك إمكانية توقيع

<sup>17</sup> أشارت نتائج بعض الدراسات التطبيقية إلى أن قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة تزداد في حالة وجود معايير فنية محددة وواضحة تحكم موضوع الخلاف بينهما (أبو غانم، 2003)؛ (الحلبوني، 1993)؛ (Knapp, 1985)؛ (Lindsay, 1989).

عقوبات على المراجع بواسطة الأطراف الأخرى الخارجية، أو وقوعه تحت طائلة القانون مما يزيد من قوة المراجع في مقاومة ضغوط الشركة.

وفي نفس السياق، فقد اقترح الدهراوي (1991) نموذجاً ثالثاً لتوازن القوى بين المراجع والشركة أوضح فيه أن مهنة المراجعة لها جانبان، الأول هو جانب عرض خدمة المراجعة، والثاني هو جانب الطلب عليها، وأن توازن القوى لا يكون دائماً في صالح الشركة، وإنما يتحدد وفقاً للطلب والعرض على خدمة المراجعة، وأوضح أن هذا التوازن يعتمد على خصائص ومواصفات محددة لكل من شركة العميل ومكتب المراجعة نفسه.

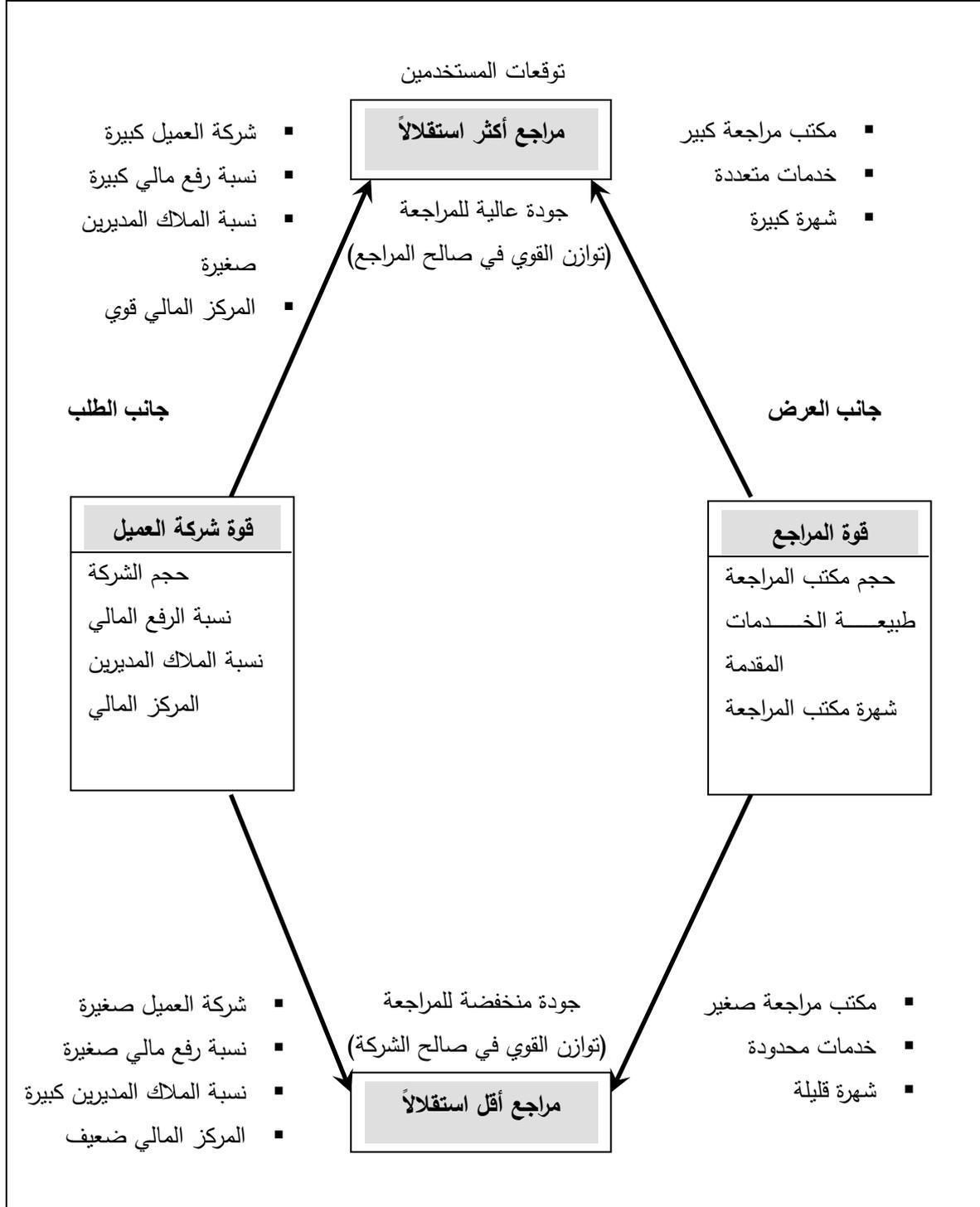
وقد أوضح الدهراوي أن جانب العرض لخدمات المراجعة كما يراه أو يتوقعه المستخدمون للقوائم المالية ينقسم إلى مكاتب مراجعة أكثر استقلالاً، وهي مكاتب كبيرة ذات شهرة عالية ولديها عدد كبير من العملاء وتقدم خدمات مهنية متعددة ومتنوعة، ومكاتب مراجعة أخرى أقل استقلالاً، وهي مكاتب صغيرة الحجم لا تتمتع بالصفات المذكورة سابقاً.

وبتمثل جانب الطلب على خدمة المراجعة في العوامل التي تتحكم في مدى حاجة شركة العميل إلى خدمة المراجع ودرجة جودة الخدمة المطلوبة، وهذه العوامل تتمثل في حجم الشركة محل المراجعة، ونسبة الديون إلى الملكية، ونسبة تملك المديرين لأسهم الشركة، والمركز المالي للشركة.

والشكل (2-3) يوضح النموذج المقترح لتوازن القوى بين المراجع والشركة حسب توقعات المستخدمين لاستقلال المراجع ووفقاً لجانبي العرض والطلب.

شكل (2-3)

توازن القوى بين المراجع والشركة وفقاً للعرض والطلب على خدمة المراجعة



المصدر: (الدهراوي، 1991)

يتضح من النموذج السابق أن هناك عدة عوامل تؤثر في توازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة يمكن تلخيصها على النحو التالي (الدهراوي، 1991):

#### أولاً: جانب العرض لخدمة المراجعة:

يوضح النموذج أنه كلما زاد حجم مكتب المراجعة وتتنوعت الخدمات التي يقدمها وزادت شهرته، كان المراجع أكثر استقلالاً وزادت قوته التفاوضية وقدرته على مقاومة ضغوط الإدارة في حالة وجود تعارض في المصالح بينهما، والعكس صحيح.

#### ثانياً: جانب الطلب على خدمة المراجعة:

يفترض أن الشركات التي تزداد فيها تكلفة الوكالة نتيجةً لزيادة التعارض في المصالح تكون في حاجة أكبر إلى خدمة المراجع الخارجي، وخاصة مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة، حيث تنخفض فيها تكلفة الوكالة وتكون أقل رغبةً أو استعداداً في الحصول على خدمات مراجعة ذات جودة عالية. ويتضح من النموذج السابق أن هناك عدة عوامل تؤثر في الطلب على خدمة المراجعة وهي كما يلي:

#### 1- حجم الشركة محل المراجعة:

كلما زاد حجم شركة العميل، زاد الفصل بين الملكية والإدارة، ومن ثم زادت تكلفة الوكالة، وزادت معها الحاجة إلى خدمات مراجعة ذات جودة واستقلالية عالية، وذلك لطمأنة الملاك والدائنين وغيرهم من المستخدمين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي الحقيقي للشركة.

#### 2- نسبة الرفع المالي:

كلما زادت نسبة الديون إلى الملكية، زادت معها درجة التعارض في المصالح بين الملاك والدائنين، وزادت كذلك تكلفة الوكالة، ومن ثم زيادة الطلب على خدمة مراجعة ذات جودة عالية.

#### 3- نسبة تملك المديرين لأسهم الشركة:

كلما قلت هذه النسبة، زاد التعارض في المصالح بين الإدارة والملاك، وكذلك زادت تكلفة الوكالة، ومن ثم زيادة الطلب على خدمات المراجعة الحيادية ذات الجودة العالية.

## 4- المركز المالي لشركة العميل:

كلما كان المركز المالي للشركة قوياً، زاد الطلب على خدمات المراجعة ذات الجودة والاستقلالية العالية. فمثل هذه الشركة تحاول أن تقدم دليلاً للمستثمرين والدائنين وغيرهم بأن مركزها المالي قوي ولديها توقعات جيدة حول التدفقات النقدية المستقبلية، ومن ثم معدل مرتفع على الاستثمار. بعكس الحال بالنسبة للشركة ذات المركز المالي الضعيف التي لا يكون لديها الحافز لتقديم معلومات صحيحة عن مركزها المالي، فيخفض طلبها على خدمات المراجعة ذات الجودة العالية.

**بناءً على ما تقدم،** ووفقاً لنموذج الدهراوي، فإن توازن القوى يتحدد وفقاً لجانبي العرض والطلب على خدمة المراجعة. فمكاتب المراجعة الكبيرة التي تتميز بشهرتها العالية، وبتقديم خدمات متعددة، وبكبر عدد العملاء التي تخدمهم، يتوقع المستخدمون بأن هذه المكاتب تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، مما يزيد الطلب على خدماتها من قبل الشركات ذات تكلفة الوكالة العالية، وفي هذه الحالة سيكون توازن القوى في صالح مكاتب المراجعة التي تتميز بتلك الصفات. وعلى العكس من ذلك فإن درجة اعتماد الشركات ذات تكاليف الوكالة المنخفضة وذات المراكز المالية الضعيفة على مكاتب المراجعة ذات الجودة العالية سيكون بدرجة أقل، ومن ثم فإن توازن القوى سيكون في هذه الحالة في صالح الشركة محل المراجعة وليس في صالح مكتب المراجعة.

كذلك يختلف هذا النموذج عن نموذجي Goldman & Barlev و Nichols & Price في أن كلا النموذجين يفترضان أن توازن القوى يكون دائماً في صالح الشركة محل المراجعة، و قد أرجع Goldman & Barlev السبب إلى الطبيعة الروتينية لخدمة المراجعة، وأن المستفيد من هذه الخدمة أطرافاً خارجية غير الطرف الذي يدفع أتعاب المراجع، في حين أرجع Nichols and Price السبب إلى أن درجة اعتماد المراجع على الشركة أكبر من درجة اعتمادها عليه.

## 2-2 سبل زيادة قوة المراجع وتعزيز استقلاله

من العرض السابق، يتضح أن مفهوم الاستقلال باعتباره قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الشركة عليه ومحاولة الإدارة التدخل في عمله والتأثير على قراراته وأحكامه، لا يزال محلاً للجدل والمناقشة حتى الآن، حيث تركزت المناقشات والاختلافات في وجهات النظر حول الأسباب التي أدت إلى ميل ميزان القوى لصالح شركة العميل؛ مما جعل استقلال المراجعين محل شك، ولقد كان لهذه المناقشات فائدة كبيرة تمثلت في فهم العديد من المقترحات التي ظهرت مؤخراً في الفكر المحاسبي، وفي التطبيق العملي لعلاج الخلل الموجود في توازن القوى بين المراجع والشركة محل المراجعة.

وقد اتجهت هذه المقترحات إلى اتجاهين مستقلين ومتكاملين في الوقت نفسه، حيث يسعى الاتجاه الأول إلى التقليل من قوة الشركة ومحاولات إدارتها للتأثير على رأي المراجع، بينما يسعى الاتجاه الثاني إلى زيادة قوة المراجع في مواجهة إدارة الشركة، ومن ثم زيادة قدرته على مقاومة الضغوط التي قد تمارسها عليه إدارة الشركة للخروج على واجباته المهنية ومعايير الأداء في المراجعة. وعليه فإن السير في هذين الاتجاهين معاً وفي نفس الوقت سوف يؤدي في النهاية إلى إحداث التوازن المنشود في القوة وفي العلاقة بين المراجع والشركة، ومن ثم تعزيز استقلاله.

### 1-2-2 الاتجاه الأول: التقليل من قوة الشركة في مواجهة المراجع

#### 2-2-1-1 تشكيل لجان مراجعة<sup>18</sup>

نظراً للعديد من المشاكل والضغوط التي تمارسها إدارة الشركة على المراجع الخارجي للتأثير على استقلاله - مما يؤثر بالتبعية على مصداقية القوائم المالية - فقد ظهرت الحاجة إلى وجود جهة محايدة أخرى تعمل كحلقة وصل بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي كمحاولة للتحكم في إدارة الشركة، مما يؤدي إلى زيادة قوة القوائم المالية، ودعم استقلال المراجع الخارجي، ورفع مستوى المهنة (العتار، 2003).

<sup>18</sup> لجان المراجعة هي فكرة مرتبطة بالشركات الأمريكية، تزايد وجودها في السبعينات من القرن العشرين، وأصبح تشكيلها إلزامياً من جانب هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تبنت سياسة تشكيل لجنة مراجعة في مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة المسجلة لديها، ثم انتقلت الفكرة إلى كندا والمملكة المتحدة البريطانية ثم إلى عديد من الدول الأوروبية والأسبوية نظر للمنافع التي تحققت من تشكيل هذه اللجان، وخاصة فيما يتعلق باستقلال المراجع الخارجي.

لذلك بدأ العمل على تشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة لتقوم بهذا الدور، فلجنة المراجعة إذن هي لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة محل المراجعة، تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة غير العاملين في الشركة، أو تقوم بالإشراف على أعمال المراجع الخارجي والداخلي ومتابعتها وتقصي الحقائق عن الموضوعات المكلف بها مجلس الإدارة، وبذلك فإن الهدف النهائي من تشكيلها هو زيادة قوة القوائم المالية (الفيومي، 1994).

فالعلاقة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة علاقة متبادلة، حيث تتقابل أهدافها النهائية، فكل منهما يحاول المحافظة على تكامل الشركة، وعلى أن تعكس قوائمها المالية حقيقة مركزها المالي، والبحث عن أي انحراف أو إهمال أو تلاعب من جانب الإدارة. ولكي تحقق لجنة المراجعة ما جاءت من أجله، عليها دعم استقلال المراجع الخارجي - وكذلك الداخلي - والإشراف على أعمال الإدارة، وعلى عملية إعداد التقارير المالية، مما يؤدي في النهاية إلى تدعيم الثقة في القوائم والتقارير المالية التي تعدها إدارة الشركة (القطار، 2003).

وهناك من يرى أن لجنة المراجعة هي لجنة جزئية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، يتم تأسيسها بهدف تحقيق رقابة مستقلة على أنظمة الرقابة الداخلية للشركة، وعلى عملية إعداد التقارير المالية بها، وبذلك فإن لها فائدة عظيمة في إضفاء مزيداً من الثقة في عمل المراجعين الخارجيين والداخليين، والتأكد من أنهم يؤدون واجباتهم من أجل حماية مصالح حملة الأسهم (حسين، 2000).

ويرى الرحيلي (2008) أن لجان المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات المساهمة، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات<sup>19</sup> Corporate Governance، حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الخارجي والداخلي.

<sup>19</sup> تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى والتي من أبرزها شركة Inron و شركة World com في الولايات المتحدة الأمريكية، وما ترتب على ذلك من حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي. وقد سارعت كثير من الدول والمنظمات العالمية إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات في محاولة منها لإصلاح وضع الشركات وتعزيز الإفصاح والشفافية ومنع وقوع مزيد من الأزمات المالية مستقبلاً. وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organization of Economic and Cooperative Development) OECD حوكمة الشركات على أنها " مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، ومساهميها، وأصحاب المصالح الأخرى، بحيث توفر الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف الشركة، ووسائل تحقيقها، إضافة إلى مراقبة الأداء." ووضعت خمس مبادئ للحوكمة هي حقوق المساهمين، والمعاملة المتكافئة للمساهمين، ودور أصحاب المصالح، والإفصاح والشفافية، ومسئوليات مجلس الإدارة.

وقد أوضح خليفة (1994) أن الدور الرئيس للجنة المراجعة يتمثل في حماية استقلال المراجع الخارجي، عن طريق توفير المناخ المناسب له لأداء واجبه على أكمل وجه، وحمايته من أية ضغوط قد يتعرض لها من جانب الشركة.

أيضاً أشار تقرير لجنة مسئوليات المراجعة الصادر عن لجنة Cohen التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (ACIPA) إلى أنه يمكن للجنة المراجعة أن تؤدي دوراً فعالاً في تحقيق التوازن في العلاقة بين المراجع الخارجي والإدارة (العطار، 2003).

كذلك قدمت دراسة Green دليلاً على أن لجان المراجعة لها دور هام في عملية التقارير المالية، وأشارت إلى أن لجنة المراجعة الفعالة يمكن أن تساعد في إغلاق فجوة التوقعات وذلك من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلال المراجع الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة أصبحت تمثل جزءاً مهماً من حوكمة الشركات (الرحيلي، 2008).

ويرى Jenkins (2002) أن وجود لجنة مراجعة كفؤة ومراجع حسابات ذو استقلاله عالية يساعد في الحد من مقدرة إدارة الشركة على التلاعب في الأرباح.

كذلك أوضح علي (2001) أن وجود لجان مراجعة داخل الشركات المساهمة ينتج عنه العديد من الآثار الإيجابية أهمها:

- 1 زيادة احتمال خلو القوائم المالية للشركة من الأخطاء أو الغش والتلاعب.
  - 2 تدعيم استقلال المراجع الخارجي في مواجهة أية ضغوط قد يتعرض لها من جانب الإدارة.
- وأضاف أنه لكي تستطيع لجان المراجعة أن تحقق الآثار الإيجابية المرجوة منها، لا بد من توافر الخصائص التالية في أعضائها (علي، 2001):

- 1 استقلال أعضاء لجنة المراجعة.
- 2 معرفة أعضاء لجنة المراجعة بعلوم المحاسبة والمراجعة والتمويل.
- 3 معرفة أعضاء اللجنة بمجال وبيئة الأعمال بصفة عامة.

وترى الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) أنه لدعم استقلال أعضاء لجنة المراجعة، ينبغي أن يكون الأعضاء من المديرين غير التنفيذيين في الشركة لضمان حيادهم عنها، ومن ثم تحقيق الهدف

من تكوينها. وبهذا الخصوص فقد أكدت العديد من اللجان<sup>20</sup> التي شكّلت في بعض الدول المتقدمة على أن وجود لجان مراجعة مستقلة يتكون أغلب أعضاؤها من مديرين غير متفرغين Non-Executive Directors سوف يسهم كثيراً في دعم استقلال هذه اللجان.

وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن سيطرة المديرين التنفيذيين (العاملين) في الشركة، أو المديرين من الشركات التابعة لها على لجنة المراجعة، سوف يُمكن الإدارة من ممارسة الضغوط على المراجع الخارجي لإصدار تقرير بدون تحفظات على الرغم من وجود مشكلة في قدرة الشركة على الاستمرار وإلا يتم عزل المراجع إذا رفض الاستجابة لرغبات الإدارة بهذا الخصوص (Carcello & Neal, 2000).

وتستطيع لجان المراجعة الإسهام في تدعيم استقلال المراجع الخارجي عن طريق ممارسة الأنشطة التالية:

#### 1- التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره وتحديد أتعابه:

تقع على لجنة المراجعة مسئولية ترشيح المراجعين الخارجيين الذين لديهم القدرة على مراجعة حسابات الشركة بكفاءة، ومناقشة عروضهم، وإعداد مذكرة تعرض على مجلس الإدارة تُبين فيها نتائج دراستها للعروض المقدمة والمراجع (أو المرجعون) المرشح لتدقيق حسابات الشركة، على أن يعرض مجلس الإدارة التوصية المرفوعة إليه من لجنة المراجعة على الجمعية العامة للمساهمين ليتم اتخاذ قرار التعيين (غالي، 2003/2002).

كما تقوم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين من خلال التأكد بأن التغيير كان لأسباب منطقية ومقبولة، وليس نتيجة لتمسكهم بوجهات نظر صحيحة تخالف وجهات نظر الإدارة. فقد بينت دراسة الفيومي (1994) أن لجنة المراجعة تعمل على الحفاظ على استقلال المراجع من خلال استبعاد أثر تدخل الإدارة في تعيينه وتحديد أتعابه، كما أن لها دوراً فعالاً في رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة في الشركات.

<sup>20</sup> من هذه اللجان على سبيل المثال ما يلي (wolnizer,1995):

- The Cadbury Committee (1992) in the U.K.
- The Tredway Committee (1987) in the USA
- The Macdonald Committee (1988) in Canada.
- The Cooney (1989) and Bosch (1991) Committees in Australia

كذلك أشارت دراسة خليفة (1994) إلى أن عملية تغيير المراجع تتأثر إلى حد كبير بنوع التقرير الذي يصدره عن الشركة وذلك في الشركات التي لا توجد بها لجان مراجعة، لأنه في هذه الشركات غالباً ما تسفر عملية إصدار المراجع لتقرير مراجعة بتحفظات جوهرية عن تغييره، في حين أن الشركات التي توجد بها لجان مراجعة لا تتأثر عملية تغيير المراجع فيها بنوع التقرير الذي يصدره المراجع، وإذا حدث وتم تغيير المراجع في هذه الشركات، فمن الأرجح أن يكون التغيير راجعاً لأسباب أخرى بخلاف نوع التقرير. وتوصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة تساعد في تعزيز استقلال المراجع وحمايته، لأن إحساس المراجع بأن التقرير الذي يصدره مهما كان نوعه لن يترتب عليه عزله، سوف يساعد ولا شك على توفير مناخ من الأمان للمراجع يستطيع في ظل القيام بأداء مهمته في حيادية واستقلال تام.

وقد توصلت دراسة Carcello and Neal (2003) إلى أن لجنة المراجعة التي تتمتع باستقلال كبير تكون أكثر قدرة على حماية المراجع من العزل بعد إصدار تقرير فيه تحفظات تتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار، كذلك أوضحت الدراسة أن العلاقة بين لجنة المراجعة المستقلة وقدرتها على حماية المراجع من العزل تزداد قوة مع مرور الوقت.

أيضاً تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في تحديد أتعاب عملية المراجعة، وذلك بالتأكد من أن الأتعاب كافية لتنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية. ويتطلب ذلك ضرورة إمام أعضاء لجنة المراجعة بمعلومات عن مستوى أتعاب المراجعة التي تتحملها الشركات الأخرى المماثلة، وإذا اتضح لها أن أتعاب المراجعة منخفضة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه، فعليها التعرف على أسباب ذلك لأنه قد يثير القلق بخصوص جودة عملية المراجعة، أما إذا كانت الأتعاب مرتفعة بدرجة كبيرة عن المستوى المتعارف عليه، فعلى لجنة المراجعة عدم الموافقة عليها، والتفاوض مع المراجع من أجل تخفيضها إلى المستوى المعقول (غالي، 2003/2002).

2- مناقشة مراجع الحسابات الخارجي في موضوعات مرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة، منها على سبيل

المثال ما يلي (القطار، 2003):

- مناقشة خطة المراجعة قبل تنفيذها مع مراجع الحسابات، وذلك بهدف تكوين رأي للجنة المراجعة عن مستوى الأداء المتوقع منه.

- مناقشة المراجع بعد انتهاء أعمال المراجعة في مدى التزامه بالخطة المتفق عليها للمراجعة، وأسباب اختلاف أعمال المراجعة الفعلية عن الخطة المعتمدة.

- دراسة القوائم المالية التي تمت مراجعتها قبل عرضها على مجلس الإدارة، ومناقشة المراجع في المواضيع التي تحتاج إلى توضيح، والتعرف على المشاكل التي واجهته أثناء تأديته لعملية المراجعة.

- دراسة خطاب المراجع للإدارة ومتابعة تنفيذ ما جاء به من توصيات.

### 3- الموافقة على الخدمات الاستشارية للإدارة وتحديد أتعابها:

قد ترغب إدارة بعض الشركات في الحصول على خدمات استشارية من المراجعين الذين يراجعون حساباتها، وفي هذه الحالة ينبغي على لجنة المراجعة أن تفحص خطط الإدارة للارتباط بالمراجعين لتنفيذ هذه الخدمات، مع مراعاة طبيعة تلك الخدمات والأتعاب المقدرة لها، ومدى تأثيرها على موضوعية المراجعين واستقلالهم عند القيام بعملية المراجعة (غالي، 2002/2003).

### 4- فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي والإدارة:

تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في تقريب وجهات النظر بين المراجع الخارجي والإدارة في حالة وجود جوانب عدم اتفاق بينهما، حيث تحاول اللجنة تضييق الاختلاف إلى أدنى حد ممكن مع المحافظة في الوقت نفسه على استقلال المراجع الخارجي، ويؤكد أحد الباحثين أن لجنة المراجعة تعتبر وسيلة فعالة لتدعيم استقلال المراجع عند حدوث اختلاف في وجهات النظر مع الإدارة، وللوقاية أيضاً من إعداد تقارير مالية مضللة (Wolnizer,1995).

وقد بين Knapp (1987) أن المراجع يحصل بصفة عامة على التأييد الكافي من أعضاء لجنة المراجعة في حالة حدوث اختلاف في وجهات النظر مع إدارة الشركة حول بعض الأمور الفنية، كما أن ذلك يعتمد على خلفيات أعضاء لجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، وطبيعة الخلاف مع الإدارة، والحالة المالية للشركة محل المراجعة.

مما تقدم، يتضح أن لجان المراجعة تعتبر الآلية المناسبة التي يمكن أن تدعم استقلال المراجع الخارجي - على اعتبار أنها حلقة وصل بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة - في قضايا تؤثر على استقلال المراجع، وهي تعيين المراجع وتغييره وتحديد أتعابه وتقديم الخدمات الاستشارية، وعليه يمكن

القول أن لجنة المراجعة يمكن أن تسهم في تعزيز استقلال المراجع الخارجي إذا قامت بالمهام الرئيسية التالية:

1- التوصية باختيار المراجع وتحديد أتعابه واقتراح عزله أو تغييره، مع الإفصاح عن أسباب العزل أو التغيير في تقريرها.

2- أن يكون هناك متابعة من جانب لجنة المراجعة لعمل المراجع الخارجي، تشمل كل جوانب عملية المراجعة، ومساندة المراجع في حالة وجود أي خلاف مع الإدارة، وخصوصاً إذا كان هذا الخلاف موضوعياً، سواء كان يتعلق بشأن السياسات والتقديرات المحاسبية، أو أي أمر آخر من الأمور الهامة التي يكون له تأثير فعال وقوي على رأي المراجع حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية المنشورة.

### 2-1-2-2 تعيين المراجع لمدة طويلة نسبياً

يمكن تعزيز استقلال المراجع الخارجي عن طريق استمراره في مراجعة حسابات نفس الشركة لعدة فترات مالية طويلة نسبياً تتراوح ما بين 5-7 سنوات، وهذا يساعد في إضعاف قوة الشركة في الضغط على المراجع سنوياً عن طريق التهديد بعدم تجديده، كذلك فإن طول الفترة سوف يمكّن المراجع من اكتساب المعرفة والخبرة الكافية بطبيعة نشاط عميل المراجعة وعملياته، مما يزيد من جودة أداء عملية المراجعة وتقليل تكلفتها. ولتدعيم استقلال المراجع خلال هذه الفترة، فإنه ينصح بإجراء تغيير دوري لفريق العمل المكلف بتنفيذ عملية المراجعة لعميل معين، وذلك لتجنب وجود علاقات وطيدة بين المراجعين وإدارة الشركة، وأيضاً يساعد في تطوير منهج مراجعة جديد وتوفير رؤية متجددة من قبل فريق العمل الآخر المعين حديثاً لمراجعة حسابات نفس الشركة.

### 2-1-2-3 تعيين المراجع بواسطة جهة خارجية

يقترح البعض أنه يمكن تعزيز استقلال المراجع الخارجي عن طريق إنشاء ديوان للمراجعة Office for Auditing يكون من مسؤولياته الإشراف على تعيين المراجعين لشركات المساهمة العامة، وتحديد أتعابهم وفحص ممارساتهم وعزلهم، وذلك بهدف التخلص من الضغوط التي تشكلها أتعاب المراجعة على المراجعين، والمتمثلة في إمكانية فقد العملاء، بالإضافة إلى تحسين جودة المراجعة (Murphy, 1991).

ويقترح آخرون أن تعيين المراجع وتحديد أتعابه بواسطة جهة حكومية وفرضها على الشركة محل المراجعة يقوى استقلال المراجع، ومبرراتهم في ذلك تتمثل في أن تعيين المراجع بواسطة المساهمين فقط يتجاهل مصالح الأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية (Lee,1986؛ Porter, et al.,1996)، وكذلك يجعل إدارة الشركة تتحكم في عملية تعيين المراجع من خلال قدرتها على إقناع كبار المساهمين بأن اختيار مراجع معين يحقق مصلحة مباشرة لهم، وبالتالي تجاوب هؤلاء المساهمين مع الإدارة، وبذلك يتم الاختيار بناءً على الرغبة الفعلية لإدارة الشركة (طلبة، 1999).

هذا بالإضافة إلى أن بعض شركات المساهمة يمتلك أعضاء مجلس إدارتها أغلب أسهم الشركة، مما يعطيهم الفرصة للسيطرة على قرارات الجمعية العامة للمساهمين، وبذلك يصبح مراجع الحسابات في هذه الشركات خاضعاً لإدارتها (الهوري، 2000/1999).

وعلى الرغم من أهمية هذه المقترحات في تعزيز استقلال المراجع الخارجي، فإنها قد تواجه بصعوبات عديدة عند تطبيقها، بالإضافة إلى أن مهنة المراجعة قد تفقد استقلالها وتعتبر مقدمة لتأميمها.

## 2-2-2 الاتجاه الثاني: زيادة قوة المراجع في مواجهة إدارة الشركة

### 2-2-2-1 إصدار معايير محاسبية واضحة ومحددة لإعداد التقارير المالية

تتضمن المعايير المحاسبية مجالاً للاختيار من بين الطرق أو السياسات المحاسبية التي يمكن تطبيقها على موقف معين، وقد يترتب على ذلك نتائج مختلفة بدرجة كبيرة، وقد تستخدم إدارة الشركة هذه المرونة في تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية كوسيلة للتحكم في الأرباح والمركز المالي للشركة (الدهراوي، 1991).

وتؤكد لجنة Ryan التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين في أيرلندا على أن الإدارة عادة ما تختار تطبيق الطريقة أو السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح في الفترة التي يتم إعداد القوائم المالية عنها، ونادراً ما يتم إجراء تغيير اختياري في التطبيق يمكن أن يؤدي إلى تخفيض الأرباح في الفترة التي يتم التقرير عنها (غالي، 2003/2002).

وقد يترتب على أن العديد من المعايير المحاسبية تتضمن بدائل للاختيار - فيما يتعلق بقضية معينة - انخفاض الثقة فيها، والتأثير على قوة المراجع في مواجهة إدارة الشركة بخصوص اختيارها من بين الطرق

أو السياسات البديلة. وإذا كان توازن القوى في صالح الشركة، فإنه من المتوقع أن يرضخ المراجع لضغوط الإدارة في اختيارها للطرق أو السياسات المحاسبية التي تظهر المركز المالي للشركة بصورة غير حقيقية (الدهراوي، 1991).

وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة تزداد في حالة وجود معايير محددة وواضحة تحكم موضوع الخلاف، والعكس صحيح فعدم وجود هذه المعايير يجعل المراجع يميل إلى تأييد رأي الإدارة المتعارض مع رأيه (العادلي، 1993؛ أبو غانم، 2003؛ Knapp, 1985؛ Lindsay, 1989).

كذلك يرى Schuetz (1993) بأن المعايير المحاسبية في حد ذاتها تعتبر أحد أسباب إعداد التقارير المالية الاحتياطية (المضللة)، وذلك لوجود بعض المعايير المحاسبية الغامضة، كما أن البعض الآخر يتضمن بدائل متعددة يمكن للإدارة الاختيار من بينها، بالإضافة إلى عدم وجود إرشادات محددة بخصوص تطبيق بعض هذه المعايير، وأحياناً لا توجد معايير تتعامل بطريقة مباشرة مع بعض المواقف، لذلك يرى أن إعداد التقارير المالية الاحتياطية لا يرجع إلى فشل المراجع في اكتشاف التلاعب أو الغش، ولكنه يرجع إلى الفشل في طريقة صياغة المعايير المحاسبية.

وعليه يمكن القول بأن وجود معايير محاسبية واضحة ومحددة لإعداد التقارير المالية لا تحتمل الاختلاف والتفسير سوف يحقق الفوائد التالية:

1- تقليل البدائل المتاحة أمام الشركة لتغيير مراجع الحسابات، لأنه سيكون من الصعب عليها إيجاد مراجعاً آخر يقبل الخروج على هذه المعايير الواضحة والمحددة.

2- تقليل مجالات الحكم المهني الشخصي للمراجع، وفرص الاختيار من بين البدائل المتاحة، مما يقلل من احتمال الاختلاف في الرأي بين المراجع وإدارة الشركة، ويجعل إمكانية مخالفة هذه المعايير محدودة بالنسبة للمراجع وللشركة في الوقت نفسه.

4- تسهيل اكتشاف الخروج عن هذه المعايير الواضحة بواسطة جهات الرقابة الخارجية، مثل المنظمات المهنية والسلطات القضائية والهيئات المنظمة لأسواق رأس المال.

## 2-2-2-2 زيادة المسؤولية القانونية للمراجع

يهدف هذا الإجراء إلى الضغط على المراجع لكي يلتزم بمعايير المراجعة المهنية وإجراءاتها، وعدم تحقيق رغبة الإدارة في حالة وجود تعارض أو نزاع حول تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها . فمثلاً في الولايات المتحدة الأمريكية، وضع قانون تداول الأوراق المالية لعام 1933م و1934م الأساس لمسئولية المراجع القانونية تجاه الطرف الثالث، والنتائج عن الإهمال والعرض الخاطئ للبيانات المالية أو الغش، وهذه المسؤولية القانونية تدفع المراجعين إلى عدم مجارة الإدارة لمخالفة المعايير المحاسبية، ومن ثم إسهامها في زيادة استقلال المراجع الخارجي (الدهراوي، 1991).

وقد بين Palmarose (1988) أن المسؤولية القانونية للمراجع تزيد من جودة المراجعة كما أنها تزيد من استقلال المراجع. ويؤكد مطر (1994) على أن التشدد في تطبيق الجزاءات والعقوبات على من يخل بآداب وسلوكيات المهنة من المراجعين، يعزز من استقلال مراجع الحسابات الخارجي.

كما يرى جربوع (2004/أ) أن من واجب المنظمات المهنية وضع معايير مهنية للمحاسبة والمراجعة ومعايير للسلوك المهني، ومن ثم مراقبة مدى التزام الممارسين للمهنة بها، وذلك عن طريق وضع برامج مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

وقد حدد رضوان (1985) ثلاثة عناصر ترتبط بتدعيم الالتزام المهني للمراجع، وبالتالي تمثل مصادر قوة لتعزيز مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة، ومن ثم المحافظة على استقلاله، وهذه العناصر هي:

- 1- وجود مسؤولية قانونية للمراجع قبل العميل، وكذلك قبل الطرف الثالث الذي يتضرر من الغش أو التضليل الوارد في تقرير المراجع عن القوائم المالية.
- 2- وجود عقوبات مهنية تردع المراجعين وتدعم الالتزام المهني، على أن تكون هذه العقوبات مؤثرة وصادرة عن المنظمات المهنية التي ينتمي إليها المراجعون.
- 3- خوف المراجعين من فقدان السمعة الطيبة والوضع المهني - على المدى الطويل - إذا ارتبطت أسماؤهم بممارسات غير أخلاقية تؤثر على وضعهم في المجال المهني وتؤدي إلى فقدان العملاء.

كذلك يمكن تعزيز الالتزام المهني للمراجعين من خلال تطبيق إجراءات فحص النظير Peer Review<sup>21</sup> حيث يساعد هذا الفحص مكاتب المراجعة على تحقيق معايير رقابة الجودة<sup>22</sup> المطلوبة من قبل الهيئات المهنية، مما يؤدي إلى تحسين أداء الممارسين للمهنة، وتنفيذ المراجعة وفقاً لمستوى مرتفع من الجودة، وبذلك يتمكن مكتب المراجعة الذي يخضع لفحص النظير أن يحسن من جوانب الممارسة التي يقوم بها، ومن ثم تتحسن سمعته وتتحقق فعالية المراجعة به، مما يخفض من احتمال تعرضه للمساءلة القانونية (التقاضي) من قبل الغير (أرينز ولوبك، 2005).

### 2-2-3 تفعيل دور التنظيم الذاتي للمهنة

إن تدخل جهات حكومية معينة أو الهيئات المنظمة لأسواق رأس المال في شئون المهنة يعتبر تنظيمياً خارجياً لها، والتنظيم الخارجي مطلوب في حالة عدم كفاية التنظيم الذاتي للمهنة، ولهذا ينبغي على التنظيمات المهنية أن تلعب دوراً فعالاً في علاج أية مشاكل قد تواجه المهنة حتى لا يصبح الأساس في تنظيم المهنة تدخل جهات خارجية في شئونها.

ويرى الهادي (2003) أن من أهم التنظيمات المهنية المنوط بها القيام بهذا الدور جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين، لما لها من دور فعال في تمثيل المهنة في الخارج وتدعيم شئونها في الداخل، ويرى أنه في هذا المجال يمكن القيام بدور مماثل لدور المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من خلال إنشاء مجلس معايير الاستقلال (ISB) يكون تابعاً للجمعية المهنية، بحيث يُحدد

<sup>21</sup> فحص النظير: هو أن يقوم مكتب مراجعة معين بفحص مدى التزام مكتب مراجعة آخر بنظام رقابة الجودة الموضوع من قبل الهيئات المهنية، أي فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض.

<sup>22</sup> عناصر رقابة الجودة المطلوبة هي خمسة عناصر هي (أرينز ولوبك، 2005):

\* أن يتوافر في كافة أعضاء مكتب المراجعة الاستقلال (في الحقيقة والمظهر) والأمانة والموضوعية.

\* إدارة الأفراد: بحيث يضع المكتب سياسات تكفل توافر التأهيل المناسب للأعضاء والتخصص في العمل والاشتراك في برامج التعليم المستمر...

\* وضع سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين.

\* أداء عملية المراجعة: وجود سياسات وإجراءات تضمن بأن العمل الذي يقوم به المراجعون يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكتب المراجعة.

\* المتابعة أو المراقبة: وضع سياسات وإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة السابقة الذكر قد تم تطبيقها على نحو فعال.

له مهام معينة، منها على سبيل المثال وضع وتطوير معايير للمحافظة على الاستقلال، بالإضافة إلى التعاون مع الهيئة المنظمة لسوق المال في مراقبة استقلال مزاولي المهنة .

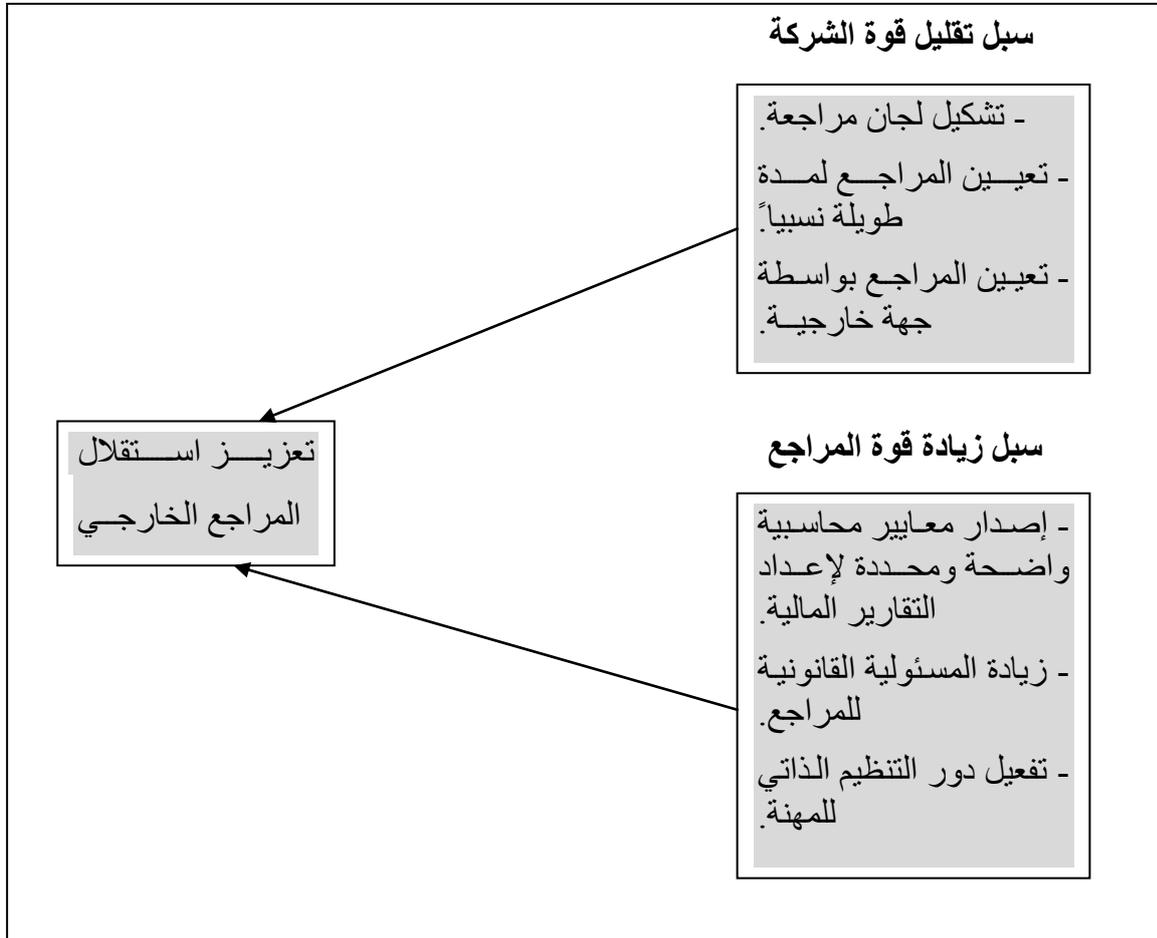
ويرى جريوع (2004/أ) أن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة، وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، وعلى أن يتم الإعلان عن ذلك لجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة.

**ويرى الباحث ضرورة أن يكون للتنظيمات المهنية دور أساسي في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، وذلك من خلال توفير معايير مهنية واضحة ومحددة، ومتابعة تطبيقها بما يوفر الحماية لمزاولي المهنة في مواجهة ضغوط العملاء عليهم، والعمل على تطوير معايير لجودة الأداء وإيجاد آلية لمتابعة تطبيقها.** هذا بالإضافة إلى ضرورة تدخل المنظمات المهنية لتنظيم سوق المهنة بما يحد من مخاطر المنافسة بين المراجعين، وذلك بوضع حدود استرشادية لأتعاب المراجعة تعتمد على طبيعة نشاط شركة العميل، وحجم أعمالها، ودرجة المخاطرة المرتبطة بها. كما ينبغي العمل على تشجيع وجود كيانات مهنية في شكل شركات مراجعة كبيرة، ويكون حق مراجعة الشركات المساهمة العامة مقصوراً عليها دون المكاتب الصغيرة، كذلك ضرورة وضع حد زمني لفترة استمرار المراجع في مراجعة حسابات شركة معينة بما يتيح الفرصة لتداول العمل بين المراجعين، مع وضع بعض القواعد الاسترشادية لتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء بما لا يضر باستقلال المراجع، مع الاستمرار في إصدار معايير مهنية ملزمة، ووضع نظام للعقوبات الرادعة للمخالفين، بحيث تكون هذه الأمور تحت إشراف مجلس معايير الاستقلال المقترح إنشاؤه، مما يؤدي ذلك كله إلى المحافظة على كيان المهنة وسمعتها في المجتمع، وتقليل حجم التدخل للتنظيم الخارجي لها.

وبوضح الشكل (2-4) تلخيصاً لأهم السبل المقترحة لتعزيز استقلال المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة.

شكل رقم (2-4)

سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي



المصدر: إعداد الباحث

## خلاصة

استعرض الجزء الأول من هذا الفصل أهم المخاطر التي يمكن أن تهدد استقلال المراجع الخارجي عند أدائه لعملية المراجعة، والتي يمكن أن تُضعف قدرته على مقاومة ضغوط الإدارة عليه، مما يزيد من احتمال فقد المراجع لاستقلاله.

وقد تم استعراض ومناقشة وجهات النظر المختلفة والمتعارضة أحياناً للباحثين والمهتمين بمهنة المراجعة في هذا الشأن، حيث اتضح أن هناك شبه إجماع على وجود مجموعة من العوامل التي تمثل خطراً على استقلال المراجع الخارجي، مثل تزايد دور إدارة الشركة في اختيار المراجع وتحديد أتعابه أو استبعاده، والمنافسة الشديدة في سوق خدمة المراجعة، ووجود علاقات شخصية أو مالية للمراجع مع عملائه، بينما كان هناك عدم اتساق بشأن تأثير بعض العوامل الأخرى على استقلال المراجع، منها مثلاً قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، وطول فترة ارتباطه بالشركة محل المراجعة، ومدى قوة أو ضعف المركز المالي لعميل المراجعة.

وقد استعرض المبحث الثاني من هذا الفصل بعض نماذج الاستقلال المتعلقة بتوازن القوى بين المراجع وعميل المراجعة، وأظهرت هذه النماذج أن قدرة المراجع في المحافظة على استقلاله تعتمد على توازن القوى بينه وبين الشركة، وأن هذا التوازن يعتمد في الأساس على عدة قوى تؤثر فيه. ويرى بعض الباحثين في هذا المجال أنه عند وجود تعارض في الرأي بين المراجع والشركة، فإن ميزان القوى يكون في صالح الشركة في أغلب الأحيان، ويرجع السبب إلى أن الشركة لديها القدرة على اختيار المراجع وعزله وكذلك تحديد أتعابه وظروف عمله داخلها، أو لأن درجة اعتماد المراجع على الشركة يكون أكثر من اعتمادها عليه، في حين هناك من يرى أن ميزان القوى يتحدد وفقاً لجانبي العرض والطلب على خدمة المراجعة، وأن توازن القوى لا يكون دائماً في صالح الشركة، لأنه يعتمد على خصائص ومواصفات كل من الشركة ومكتب المراجعة.

وأخيراً تم مناقشة مجموعة من المقترحات التي يمكن أن تسهم في تعزيز استقلال المراجع الخارجي وزيادة قدرته على مواجهة شركة العميل، وقد تم تصنيف هذه المقترحات إلى مجموعتين، الأولى منهما تسعى إلى التقليل من قوة إدارة شركة العميل في التأثير على رأي المراجع، ويتم ذلك من خلال تشكيل لجان مراجعة، وتعيين المراجع لمدة طويلة نسبياً، وأيضاً أن يتم تعيينه بواسطة جهة خارجية، في حين

تسعى المجموعة الثانية من المقترحات إلى زيادة قوة المراجع في مواجهة إدارة الشركة، ومن ثم زيادة قدرته على مقامة الضغوط التي قد تمارسها عليه الإدارة، ويتم ذلك من خلال إصدار معايير محاسبية واضحة ومحددة لإعداد القوائم المالية، وزيادة المسؤولية القانونية للمراجع، وأخيراً تفعيل دور التنظيم الذاتي للمهنة.

# الفصل الثالث

واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين  
وإجراءات الدراسة الميدانية

## مقدمة

يتجه اهتمام هذه الدراسة نحو بيان وتحليل أهم العوامل التي يمكن أن تهدد استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني وتعرضه للخطر، لذلك يرى الباحث أنه من المناسب قراءة واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين؛ لما لهذا الواقع من أهمية في تفهم مشكلة الدراسة وخصائص المراجعين المشاركين فيها. وعليه فإن المبحث الأول من هذا الفصل سوف يستعرض نشأة المهنة وتطورها في فلسطين، والقوانين التي تنظم ممارستها، بالإضافة إلى التعرف على أهم المنظمات المهنية التي أسهمت في تنظيم المهنة وتطورها، مع بيان أهم الصعوبات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات وممارستها في فلسطين.

كذلك فإن المبحث الثاني سوف يتضمن وصفاً لمنهج الدراسة ولمجتمعها وللأداة التي استخدمت لتجميع البيانات من المشاركين فيها، بالإضافة إلى بيان الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، كما سيتضمن أيضاً الأساليب التي أُتبعَت للتحقق من صدق وثبات أداة تجميع البيانات (قائمة الاستقصاء). ولتحقيق أهداف هذا الفصل فقد تم تنظيمه إلى مبحثين أساسيين هما:

### المبحث الأول: واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، ويشمل:

- 1 1 نشأة المهنة وتطورها في فلسطين.
- 1 2 تنظيم ممارسة مهنة المراجعة في فلسطين.
- 1 3 أثر الوضع السياسي والاقتصادي على واقع المهنة في فلسطين.
- 1 4 الصعوبات التي تواجه المهنة في فلسطين.

### المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية، ويشمل:

- 2 1 منهج الدراسة.
- 2 2 مجتمع الدراسة.
- 2 3 أداة جمع البيانات.
- 2 4 خصائص مجتمع الدراسة.
- 2 5 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.
- 2 6 صدق وثبات أداة جمع البيانات.

## المبحث الأول: واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على نشأة المهنة وتطورها في فلسطين، مع بيان أهم الجهات التي أسهمت في تنظيمها وتطويرها، ومدى تأثير الوضع السياسي والاقتصادي عليها، وأخيراً استعراض لأهم المشاكل والصعوبات التي تواجه المهنة وممارسيها في فلسطين.

### 1-1 نشأة المهنة وتطورها في فلسطين

تعود بداية ظهور مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين إلى سنة 1919م، حيث طبقت في تلك الفترة تشريعات مهنية متقدمة مستمدة من قانون الشركات البريطاني خاصة وأن بريطانيا كانت دولة الانتداب على فلسطين من سنة 1918م إلى سنة 1948م، وكانت بريطانيا هي الدولة التي لها السبق في هذا التنظيم المهني، والمتصدرة لتطوير مهنة مراجعة الحسابات في العالم (عبد الله، 1986).

وكان أول قانون للشركات في فلسطين هو القانون الصادر عن المندوب السامي البريطاني في فلسطين في عام 1929م، وقد أبقى هذا القانون على نفس النصوص والمواد الواردة في قانون الشركات البريطاني، حيث ناقش في بعض مواد الكيفية التي يتم بها تعيين مراجع الحسابات للشركة، والشروط الواجب توافرها فيه لكي يكون مؤهلاً لتدقيق حساباتها. وقد بقي هذا القانون معمولاً به في فلسطين لحين صدور قانون الشركات الأردني المؤقت رقم (33) لسنة 1962م، والذي صدر بعد ذلك باسم قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964م، والذي حدد في بعض مواد العلاقة بين مراجع الحسابات والأطراف الأخرى، كمراقب الشركات والمساهمين والدائنين والأجهزة الحكومية المختلفة (أبو هين، 2005). وقد طبق هذا القانون على الضفة الغربية لنهر الأردن (الضفة الفلسطينية)، بينما بقي قانون الشركات لسنة 1929م مطبقاً في قطاع غزة.

وكان المحاسبون والمراجعون الفلسطينيون يقدمون خدماتهم المهنية في فلسطين وأيضاً في الأراضي الأردنية لحين قيام الحرب العربية الإسرائيلية في سنة 1948م، وما نتج عنها من ضياع جزء كبير من فلسطين، وهجرات فلسطينية كبيرة إلى البلاد المجاورة وبالتحديد الأردن، الأمر الذي أدى في النهاية إلى انتقال المهنة من فلسطين إلى الأردن، حيث نقلت الشركات والبنوك مراكز أعمالها من القدس إلى عمّان،

وبذلك انتقلت معها شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة الفلسطينية، كما نتج عن هذه الحرب وضع قطاع غزة تحت الإدارة المصرية، في حين وضعت الضفة الغربية الفلسطينية تحت الإدارة الأردنية.

والمتتبع لواقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين يجد أنه لم تكن هناك أية تشريعات قانونية تنظم المهنة في فلسطين حتى مطلع عام 1961م، حيث صدر قانون مزاوله المهنة رقم (10) لسنة 1961م في المملكة الأردنية، والذي طبق أيضاً في الضفة الغربية الفلسطينية بحكم الارتباط القانوني لها مع الأردن دون أن يطبق في قطاع غزة الذي كان يتبع إدارياً لجمهورية مصر العربية (الخرندار، 2008). وقد اقتصر هذا القانون على تنظيم مهنة المراجعة دون تنظيم مهنة المحاسبة، وعلى المستوى الخاص دون القطاع العام، وتناول القانون الإجراءات والحقوق والواجبات دون وضع أية معايير أو أنظمة للمهنة (حسّ، 2008).

وبعد العدوان الإسرائيلي على قطاع غزة والضفة الغربية سنة 1967م، واحتلالهما بالكامل، أقيمت سلطات الاحتلال الإسرائيلي القوانين التي تنظم المهنة على حالها في كلتا المنطقتين (البحيصي، 2007). وقد أنشئ في تلك الفترة ما يسمى بديوان المحاسبة الذي كان يتبع الإدارة المدنية للاحتلال، وكان من مهامه مراجعة حسابات المؤسسات التابعة للإدارة المدنية في جميع القطاعات ورفع التقارير إلى الضابط المسئول (أبو هين، 2005)، وقد كانت تُمنح رخص مزاوله مهنة مراجعة الحسابات في الضفة الغربية من خلال ديوان المحاسبة وفقاً للقانون الأردني رقم (10) لسنة 1961م، في حين يتم منحها في قطاع غزة من خلال مسجل الشركات لدى وزارة العدل (ملحم، 2007).

وبعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في سنة 1994م، تم إنشاء هيئة الرقابة العامة والتي تم نقل صلاحيات ديوان المحاسبة إليها، وهي هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، وتخضع لإشرافه المباشر، وتهدف إلى تحقيق الرقابة على المال العام وضمان استقلاله، كما تعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج (أبو هين، 2005).

وفي عام 1997م تم إصدار قرار رئاسي رقم (5) لسنة 1997م<sup>1</sup>، نص على سريان مفعول القانون الأردني رقم (10) لسنة 1961م على جميع مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية (الضفة الغربية وقطاع

<sup>1</sup> للاطلاع على نص القرار يمكن الرجوع للرابط التالي:  
<http://www.moj.gov.ps/official-newspaper/1997/16-6.htm>

غزة)، وقد استمر العمل بهذا القانون حتى صدور قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م، والذي طبق على أراضي السلطة الفلسطينية كافة، والساري المفعول لحد الآن.

## 1-2 تنظيم ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين

لكي تتوفر لأي مهنة فرصة التطور والاستمرار، لا بد لها من كيان يعمل على تنظيمها واستحداث وتطوير قواعدها وسلوكياتها، وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم لأعضائها، بما يضمن الحفاظ على كيانها، وتنمية القدرات المهنية لأعضائها، والقيام بأداء مهامها بالكفاءة المطلوبة، ومهنة المراجعة لا تخرج عن هذا الإطار، فقد جرت عدة محاولات لتنظيمها وتطويرها في فلسطين، سواء على صعيد سن القوانين أو من خلال تأسيس الجمعيات المهنية المتخصصة التي تهتم بتنظيم المهنة والإشراف عليها ورعايتها.

ويمكن توضيح أهم الجهات التي أسهمت في تنظيم المهنة وتطويرها في فلسطين من خلال استعراض النقاط التالية:

- قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004م

- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.

- مجلس مهنة تدقيق الحسابات.

## 1-2-1 قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004م<sup>2</sup>

بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994م، شهدت مهنة المراجعة تطوراً وتوسعاً كبيراً تجلّى ذلك من خلال زيادة عدد مكاتب المراجعة المرخصة وزيادة عدد العاملين فيها، وقد يُعزى هذا التوسع إلى الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد الشركات والمؤسسات التجارية والصناعية والمنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين، والتي تعمل جميعاً بموجب اتفاقيات وأنظمة

<sup>2</sup> للاطلاع على نصوص ومواد القانون المذكور يمكن الرجوع للرابط التالي:  
<http://muqtafi.birzeit.edu/pg/getleg.asp?id=14676>

تقضي بتقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مراجعة حاصلة على ترخيص من الجهات الرسمية بمزاولة المهنة (الحداد، 2008). وحيث أن الاتفاقيات الاقتصادية قد نصت على سريان مفعول القوانين التي كانت سائدة على كل من قطاع غزة والضفة الغربية قبل العدوان الإسرائيلي عليهما في عام 1967م؛ نتج عن ذلك عدم وجود قانون مهني موحد يغطي مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، فقد كان يطبق القانون الأردني في الضفة الغربية والقانون المصري في قطاع غزة (ملحم، 2007)، وبصدور القرار الرئاسي رقم (5) لسنة 1997م بخصوص تعميم سريان قانون مزاولة المهنة الأردني رقم (10) لسنة 1961م على قطاع غزة، توحدت التشريعات المتعلقة بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية وقطاع غزة، ولمّا كان هذا القانون غير ملائم لمسايرة التطورات الاقتصادية والقانونية التي واكبت المهنة في السنوات الأخيرة، تم تعديله في بلده الأصلي<sup>3</sup>، ولكن هذا التعديل لم يكن سارياً في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، لذلك ظهرت حاجة ملحة وضرورية لوجود تشريع فلسطيني يعمل على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في جميع الأراضي الخاضعة للسلطة الوطنية الفلسطينية، بحيث يتناسب مع ما وصلت إليه هذه المهنة من مستوى رفيع، وعليه فقد تم تقديم مشروع قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات والمصادقة عليه من قبل الرئيس عرفات في 2004/9/8م ونشره بالجريدة الرسمية في يناير 2005م (ملحم، 2007)، وقد تناول القانون قواعد وإجراءات منح إجازة مراجع (مدقق) قانوني، وشروط رخصة المزاولة والقيود، وكذلك حقوق وواجبات المدقق وغيرها من المواد التي تناولت كثيراً من القضايا التي تنظم عمل المراجع القانوني، كما اعتبر القانون جمعية المدققين بمثابة جمعية مهنية تتمتع بشخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلة تعني بشئون أعضائها وتسهم في تطوير مهنة تدقيق الحسابات.

وقد أحدث صدور هذا القانون جدلاً كبيراً في أوساط الممارسين للمهنة، وسُجّلت عليه العديد من المآخذ لخصتها ورشة العمل التي نظمتها جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في مايو 2005م، وكان من أهم هذه المآخذ ما يلي (ورشة عمل حول قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004):

1 - اقتصر القانون على معالجة مهنة التدقيق دون مهنة المحاسبة.

<sup>3</sup> تم إلغاء العمل بقانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961م في الأردن واستبداله بقانون مزاولة المهنة رقم (32) لسنة 1985م.

2 أجاز القانون منح ترخيص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات لغير الحاصلين على المؤهل العلمي بـالكوريوس تجارة شعبة المحاسبة.

3 استحدثت جمعية جديدة لمراجعي الحسابات، رغم وجود جمعية مهنية قائمة فعلاً لمهنتي المحاسبة والمراجعة (التدقيق) مرخص لها منذ العام 1979م.

4 أهمل المشرع تمثيل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في مجلس مهنة تدقيق الحسابات، رغم أنها الجمعية المهنية والقانونية المرخصة والتي ترعى شئون المحاسبين والمراجعين منذ تأسيسها.

وعلى الرغم من هذه المآخذ فإن هذا القانون قد تميز بعدة مزايا أهمها:

- 1 رفع متطلبات التأهيل من أجل الحصول على الترخيص لمزاولي المهنة.
- 2 انعقاد الامتحان المهني من أجل الحصول على الترخيص.
- 3 التجديد السنوي للمزاولي بواسطة جمعية المدققين الفلسطينية.
- 4 التعليم المستمر الذي أشار إليه نظام الجمعية عند التجديد والذي خولها القانون به.

### 1-2-2 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية هي جمعية مهنية تأسست سنة 1979م في مدينة غزة، وقد تم تسجيلها بصفة رسمية والاعتراف بها في يوليو 1980م، وهي تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية (النظام الأساسي المعدل لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، المادة رقم 4):<sup>4</sup>

- 1 رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاولتها وفقاً للمعايير والأصول العلمية والعملية.
- 2 رفع المستوى المهني للمحاسب والمراجع بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك.
- 3 إيجاد الحلول السليمة للمشاكل والموضوعات المهنية المختلفة.
- 4 تنمية روح التعاون بين أعضائها والسعي إلى رعاية شؤونهم.
- 5 المحافظة على حقوق المحاسبين والمراجعين والدفاع عن مصالحهم المشروعة.

<sup>4</sup> للاطلاع على النظام المعدل يمكن الرجوع للرابط التالي:

<http://www.paaa.ps/Desc.aspx?Id=2>

## 6 توعية الجمهور بأهمية وفوائد التطبيق المحاسبي السليم.

وقد تم تعديل النظام الأساسي للجمعية في بداية سنة 1998م، وإقرار نظام جديد واعتماده من قبل وزارة الداخلية في السلطة الوطنية الفلسطينية، وبموجب النظام المعدل تم تغيير اسم الجمعية إلى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، بعد أن كانت تعرف باسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب بقطاع غزة، وأصبحت الجمعية تشمل كافة محافظات الوطن، بعد أن كانت تخص أبناء قطاع غزة حسب النظام القديم، وقد نصت المادة رقم (3) من النظام الأساسي المعدل للجمعية على أن يكون مقرها في مدينة القدس وتتخذ من مدينة غزة مقراً مؤقتاً لها، ويكون للجمعية في مدينتي غزة ورام الله مراكز رئيسية لها، وللجمعية أن تنشئ فروعاً لها في أي مكان في فلسطين.

كما نصت اللائحة الداخلية للجمعية على اللجان العاملة فيها وتحديد مهامها وواجباتها، ومن أهم هذه اللجان على صعيد المهنة، اللجان المتخصصة، كلجنة معايير المحاسبة ولجنة معايير المراجعة ولجنة معايير السلوك المهني واللجنة القانونية ولجنة مكاتب المحاسبة والمراجعة، كما نصت اللائحة على قواعد سلوك المهنة وآدابها وواجباتها، كذلك تبنت الكثير من الأمور التي تعتبر من صلب عملية المراجعة، كاستقلال مراجع الحسابات وتحديد أتعابه والمنافسة على الأتعاب والاتصال بالمراجع السابق....الخ.

وقد حصلت الجمعية على عضوية الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب (وهي هيئة منبثقة عن جامعة الدول العربية) في عام 1985م، وتواظب الجمعية على حضور اجتماعاتها باستمرار، وحصلت كذلك على عضوية مراقب في لجنة معايير التقييم الدولية التي انعقدت في بلجيكا بتاريخ 9/17/2002م.

وقد قامت الجمعية بخطوات هامة نحو أعضائها ونحو تطوير المهنة من خلال عقد العديد من الدورات التدريبية والمهنية وعقد ورشات العمل والمحاضرات المتخصصة لرفع مستوى المهنة وأعضائها والارتقاء بهما نحو الأفضل.

1-2-3 جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية<sup>5</sup>

في البداية كانت هناك لجنة مكونة من مدققي حسابات فلسطينيين تقوم بأعمالها كجمعية لمدققي الحسابات إبان الانتداب البريطاني على فلسطين، كذلك لم تكن هناك مادة في قانون مزاوله المهنة رقم (10) لسنة 1961م (المطبق في الأردن والضفة الغربية الفلسطينية) تسمح بتأسيس جمعية لمدققي الحسابات. وبعد إلغاء العمل بالقانون المذكور في الأردن واستبداله بقانون مزاوله المهنة رقم (32) لسنة 1985م - والذي حاول تنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة في الأردن - صدر بموجبه نظام جمعية مدققي الحسابات الأردنية رقم (42) لسنة 1986م، والذي صرح القانون بتأسيسها، وقد تأسس لهذه الجمعية فرع في الضفة الغربية الفلسطينية عرف باسم " جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية "، وفي المقابل كان قد تأسس في قطاع غزة جمعية للمحاسبين في سنة 1979م، عرفت باسم " جمعية المحاسبين والمراجعين العرب بقطاع غزة "، وقد نتج عن ذلك اهتمام أكبر بمهنة المراجعة في الضفة الغربية الفلسطينية مقابل اهتمام أكبر بمهنة المحاسبة في قطاع غزة (جلس، 2008).

وبقرار الحكومة الأردنية بفك الارتباط مع الضفة الغربية الفلسطينية، أصبح فرع الجمعية يعيش في فراغ قانوني حتى قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994م، حيث سعت اللجنة سابقة الذكر لأخذ ترخيص لجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، وقد نجحت في ذلك ومُنحت الترخيص رقم (5026) لعام 1995م الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية، وبعد حصول الجمعية على الترخيص المذكور كان لا بد لها من إيجاد قانون يسعى إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، لذلك سعت الهيئة الإدارية للجمعية بالتعاون مع المجلس التشريعي ووزارة المالية وجمهرة من مدققي الحسابات وبعض المواطنين المعنيين لبحث مشروع قانون فلسطيني يهدف إلى تنظيم مزاوله مهنة تدقيق الحسابات، وقد تكلفت جهودهم بالنجاح وصدر قانون مزاوله المهنة (9) لسنة 2004م الذي ينظم مهنة تدقيق الحسابات والمطبق حالياً في جميع أراضي السلطة الفلسطينية (قطاع غزة والضفة الغربية). حيث نصت المادة رقم (17) من القانون المذكور بتأسيس جمعية مدققي الحسابات في فلسطين يقوم بأعمالها هيئة إدارية منتخبة من قبل مدققي الحسابات في كل من قطاع غزة والضفة الغربية، وبذلك تأسست الجمعية وتم توفيق أوضاعها وفقاً لقانون الجمعيات رقم (1) لسنة 2000م ثم تم تعديل نظامها بما يتوافق مع قانون مزاوله

<sup>5</sup> لمزيد من المعلومات عن الجمعية يمكن الرجوع للرابط التالي:

<http://www.pacpaps.com/index.php>

المهنة رقم (9) لسنة 2004م، بحيث يكون نطاق أعمالها قطاع غزة والضفة الغربية، وتتخذ من رام الله وغزة مركزين لها، وقد بلغ عدد الأعضاء المسجلين رسمياً في سجلات الجمعية حتى تاريخه 54 عضواً في قطاع غزة<sup>6</sup>، و 193 عضواً في الضفة الغربية الفلسطينية.

وتسعى الجمعية إلى تحقيق عدة أهداف أهمها ما يلي (النظام الأساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، المادة رقم 7)<sup>7</sup>:

- 1 - تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء وتنمية وتوثيق روح التعاون بينهم ورعاية مصالحهم وتدعيم استقلالهم.
- 2 - المحافظة على آداب وسلوكيات المهنة ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها، والمساهمة في تطويرها بما في ذلك القيام بأعمال التدريب على أعمال التدقيق.
- 3 - تشجيع ورعاية البحث العلمي في المجالات المختلفة للمهنة، وعقد المؤتمرات والدورات وورشات العمل الهادفة لرفع ورفي المهنة في فلسطين.
- 4 - التنسيق مع الاتحادات المحلية والعربية والدولية والتي لها علاقة بالمهنة، والحصول على عضويتها والمشاركة في نشاطاتها بما لا يتعارض مع القوانين.
- 5 - العمل على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية، وكذلك آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي من خلال الميثاق.
- 6 - إصدار الكتب والمجلات والترجمات والدوريات والمنشورات التي من شأنها تطوير المهنة ورفع مستوى القائمين عليها.
- 7 - العمل على توفير الخدمات الاجتماعية والصحية وعمل نظام للضمان الاجتماعي للأعضاء، والعمل على إنشاء صندوق التقاعد.

<sup>6</sup> انظر ملق (5) أسماء المراجعين المسجلين رسمياً في سجلات الجمعية في قطاع غزة وأسماء المكاتب الخاصة بهم.

<sup>7</sup> للاطلاع على النظام الأساسي يمكن الرجوع لموقع جمعية المدققين وفقاً للرابط التالي:

<http://www.pacpaps.com/index.php>

## 1-2-4 مجلس مهنة تدقيق الحسابات

تشكل مجلس مهنة تدقيق الحسابات بحسب أحكام قانون مزولة المهنة رقم (9) لسنة 2004م، حيث أشارت المادة رقم (3) من القانون المذكور إلى ما يلي:

- 1- إنشاء مجلس مهنة تدقيق الحسابات يتمتع بالشخصية الاعتبارية والأهلية القانونية.
- 2- يشكل المجلس المذكور من وكيل وزارة المالية رئيساً، ونائب رئيس هيئة الرقابة العامة نائباً للرئيس، ومراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني عضواً، ومراقب البنوك في سلطة النقد (البنك المركزي) عضواً آخر، بالإضافة إلى ممثلين عن جمعية مدققي الحسابات، وأكاديمي مختص في المحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم.

كما بينت المادة رقم (5) من نفس القانون اختصاصات مجلس المهنة على النحو التالي:

- 1 منح رخص مزولة مهنة تدقيق الحسابات وفق أحكام هذا القانون.
- 2 اقتراح اللوائح التنفيذية لتطبيق هذا القانون.
- 3 توقيع الجزاءات التأديبية على المدققين المخالفين.
- 4 إجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقاً لللائحة التنفيذية.
- 5 أيّاً من المهام والصلاحيات الأخرى المنصوص عليها بهذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه.

## 1-3 أثر الوضع السياسي والاقتصادي على واقع المهنة في فلسطين

لقد عانت المهنة في فترة الاحتلال الإسرائيلي من تخلف شديد في المفهوم والأداء بسبب القوانين الضريبية الجزافية والجائرة التي فرضتها الإدارة المدنية للاحتلال على الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، ودون مراعاة لنتائج أعمالها الحقيقية من ربح أو خسارة، الأمر الذي كان له بالغ الأثر في عدم وجود أنظمة محاسبية في معظم الوحدات الفلسطينية، حيث عمدت القوانين الضريبية الإسرائيلية على تفرغها وحصر آلياتها في عملية مسك الدفاتر للأغراض الضريبية، بحيث أصبح مفهوم مهنة تدقيق الحسابات وممارستها مقتصرًا على المراجعة الضريبية للدفاتر والمستندات المحاسبية، وذلك للتأكد من حقيقة

الانصياع للأوامر الضريبية التي تفرضها الإدارة المدنية الإسرائيلية ( سوق المال الفلسطيني، 2009)، وأصبحت مهنة المحاسبة ينظر إليها البعض على أنها وسيلة من وسائل التهرب الضريبي أكثر من كونها نظام للمعلومات المفيدة اللازمة لمساعدة الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرار، بحيث ذابت فيها شخصية المحاسب في شخصية كاتب الحسابات أو ماسك الدفاتر (حلس، 2008).

وبقدوم السلطة الوطنية الفلسطينية ازداد الاهتمام بمهنة المحاسبة على وجه العموم، ومهنة تدقيق الحسابات على وجه الخصوص، ويعزو ذلك الاهتمام لأسباب عدة أهمها الشروط التي فرضتها ولازالت تفرضها الجهات الأجنبية المانحة للقروض والمساعدات الحكومية والخاصة منها. فهذه الجهات لاحظت عدم وجود أنظمة محاسبية سليمة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، واعتبرت ذلك مصدر خطر لضياح استثماراتها المحتملة في هذه الوحدات، وكذلك للأموال التي يمكن أن تقدمها لها سواء على شكل قروض أو مساعدات، لذا طالبت هذه الجهات بضرورة إنشاء أنظمة محاسبية قوية للضبط والرقابة الداخلية في المشروعات المختلفة، واعتماد مبادئ المحاسبة الأمريكية والمعايير الدولية مثلاً يحتد به ( سوق المال الفلسطيني، 2009)، وتبعاً لذلك فقد تبنت الجمعيات المهنية الفلسطينية معايير المحاسبة الدولية وكذلك قواعد السلوك المهني الدولية لحين إصدار معايير فلسطينية خاصة.

وقد شهد الاقتصاد الفلسطيني تحولات هامة ظهرت في سعي السلطة الفلسطينية إلى تطوير الجوانب الاقتصادية والاجتماعية لاسيما في المجالات الصحية والتعليمية والاستثمارية وانتعاش حركة الإنشاء والتعمير، إضافة إلى تنفيذ جملة من الإصلاحات الاقتصادية والإدارية بهدف إصلاح النظام المالي والإداري، والتي منها سن القوانين والتشريعات الداعمة للتنمية الاقتصادية (حماد، 2007).

ولكن السلطة الفلسطينية لم تنجح في تحقيق الاستقرار والتطوير الاقتصادي المنشود في الأراضي الفلسطينية وذلك لعدة عوامل أهمها ما يلي ( مركز الميزان لحقوق الإنسان، 2003):

1- الاتفاقيات الاقتصادية مع إسرائيل والتي كبلت بموجبها إسرائيل الاقتصاد الفلسطيني وجعلته اقتصاداً تابعاً.

2- تحكم إسرائيل بالمعابر والذي أثر بشكل مباشر على أية محاولة لإحداث نهضة في الاقتصاد الفلسطيني أو إحداث تنمية حقيقية فيه.

3- إجهام رؤوس الأموال العربية وغير العربية عن الاستثمار في الأراضي الفلسطينية بسبب عدم الاستقرار السياسي في المنطقة.

4- اعتماد السلطة الفلسطينية بشكل أساسي على المساعدات الخارجية في دفع نفقاتها اليومية وعدم استغلال هذه المساعدات الاستغلال الأمثل.

5- عدم وجود قوانين وتشريعات تضبط وتنظم العمل المحاسبي في المؤسسات الفلسطينية المختلفة.

لكل هذه العوامل فشلت السلطة الفلسطينية في إرساء قواعد اقتصاد فلسطيني مستقل يمكن الاعتماد عليه في خلق تنمية مستدامة في الأراضي الفلسطينية، مما نتج عنه اختلال كبير في الاقتصاد الفلسطيني، وإحداث عجز كبير في الموازنة العامة على مدار عدة سنوات، إضافة إلى تراكم الديون الخارجية والذي اثر بدوره على واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين.

#### 1-4 الصعوبات التي تواجه المهنة في فلسطين

يمكن تلخيص أهم الصعوبات والمشكلات التي تواجه المهنة وممارسيها في فلسطين في النقاط

التالية:

##### 1-4-1 عدم وجود معايير مهنية فلسطينية

بالنظر إلى الواقع الفلسطيني، نجد أنه لا توجد أية معايير مهنية فلسطينية تضبط عمل المحاسبين ومراجعي الحسابات في فلسطين، فعلى صعيد مهنة المحاسبة لا توجد لحد الآن معايير محاسبية تلتزم بها الوحدات الاقتصادية وممارسو العمل المحاسبي وإعداد البيانات المالية، حيث يلاحظ أن جزءاً من الوحدات الاقتصادية والممارسين للمهنة يسترشدون وبشكل طوعي بمعايير المحاسبة الدولية وبدرجات متفاوتة (كُلاب، 2007). وكذلك الحال فيما يتعلق بمهنة مراجعة الحسابات، فلا توجد معايير مراجعة ملائمة للظروف والتشريعات الفلسطينية يلتزم بها المراجعون عند أدائهم لعملهم، وقد أرجع البعض سبب ذلك إلى ما يلي (حماد، 2007):

1- عدم استقرار الوضع السياسي والاقتصادي يشكل عائقاً أمام أية محاولات لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

2- عدم وجود جهة مهنية تعني بوضع وتطوير وتفعيل معايير مراجعة لتنظيم الممارسة المهنية فيها.

3- عدم الاستفادة من المعايير الدولية، ومعايير بعض الدول المجاورة التي سبقت في هذا المجال لوضع معايير مراجعة فلسطينية.

4- عدم اهتمام جهات الاختصاص التشريعية والمهنية في فلسطين في وضع معايير مراجعة محلية نابعة من البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي يمارس فيها المراجع الفلسطيني عمله.

والمتتبع لواقع عمل مكاتب المراجعة في فلسطين يجد أن هناك عدداً محدوداً منها ملتزم بتطبيق معايير المراجعة الدولية، خصوصاً المكاتب المحلية التي لها تمثيل دولي، أو المكاتب الدولية التي لها فروع في فلسطين. لذلك يرى الباحث ضرورة تشكيل لجنة مختصة تتولى إعداد وتطوير معايير مهنية محلية بحيث يلتزم بها جميع الممارسين لمهنة المراجعة والمحاسبة، وكذلك جميع الوحدات الاقتصادية على اختلاف أشكالها القانونية والأنشطة التي تمارسها، بحيث يتم إعدادها وفق أسلوب علمي يأخذ في الاعتبار التجربة الدولية وتجربة الدول المجاورة، مع ضرورة أخذ رأي ذوي الاهتمام والاختصاص والتنظيمات المهنية بهذا الخصوص.

#### 1-4-2 الإخلال بقواعد آداب وسلوكيات المهنة

إن مراجع الحسابات هو أحوج ما يكون إلى قواعد واضحة يمكن الاستتارة والاسترشاد بها لئلا يحيد عن السلوك المهني القويم، ولئلا يجد نفسه فجأة - وعن غير قصد أحياناً - تحت طائلة القانون، مما يعرض سمعته للخطر واتهامه بسلوك غير مهني يطعن في شخصه وأمانته بشكل خاص وبمهنته بشكل عام (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2002).

ومن هنا فقد أدركت الجمعيات المهنية الفلسطينية أهمية وجود مرجعية للسلوك المهني القويم، فرأت وأقرت معايير السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك كخطوة أولى نحو وضع وتطوير معايير السلوك المهني لمهنتي المحاسبة والمراجعة في فلسطين. ولكن المتتبع لواقع المهنة في فلسطين يجد أن الالتزام بتلك المعايير لم يرتق إلى المستوى المطلوب، فقد بين حُجس (2005) أن إحدى المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في فلسطين تكمن في التصرفات غير المهنية لبعض المراجعين الذين يحاولون استيعاب (مراجعة حسابات) أكبر قدر ممكن من الشركات والمؤسسات والمشاريع والبنوك وذلك على حساب زملاتهم في المهنة، ودون الالتزام بقواعد آداب المهنة وسلوكياتها،

مما حدا بالبعض إلى عدم التعاون المهني فيما بينهم والنقد السيئ لأعمال زملائهم، وخلق سوق منافسة غير شريفة، حيث يقوم بعض المراجعين بتقديم عروض لشركات ومؤسسات يوجد فيها مراجعين أصلاً، ويعرضون أتعاباً تصل في بعض الأحيان إلى نصف أتعاب المراجع السابق، كما بين أيضاً أن عدم وعي كثير من الجهات ومنهم الشركات لمفهوم مهنة المراجعة وأهميتها، دفعهم إلى البحث عن مراجعين يتوافقون مع رغباتهم، وأن بعض المراجعين على استعداد دائم لأن يكونوا بدلاً عن زملائهم لهم تم عزلهم، أو رفضوا الاستمرار في العمل مع تلك الجهات، ودون الرجوع إليهم والحصول على موافقتهم، مما يشكل امتهاناً لأخلاقيات المهنة وتعدياً على حقوق الآخرين، وأضاف أن مثل هذه التصرفات تشجع الشركات على العزل التعسفي للمراجعين وإضعافهم أمام مجالس إدارتها.

لذلك يرى الباحث ضرورة وجود عقوبات مهنية تردع المراجعين وتدعم الالتزام المهني لهم، على أن تكون هذه العقوبات مؤثرة وصادرة عن المنظمات المهنية التي ينتمون إليها.

#### 1-4-3 ضعف برامج التأهيل والتدريب والتعليم المهني المستمر

تلعب برامج التأهيل والتدريب والتعليم المهني المستمر دوراً هاماً في تطوير مهارات المراجع ومعلوماته لكي يحافظ على كفاءته المهنية وتطويرها، إذ لا يمكن تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على الخبرات العملية وحدها، بل لابد من هذه البرامج لتطوير الخبرات المهنية والفنية للممارسين للمهنة (جلّس، 2008).

وفي هذا الصدد هناك من يرى ضعف البنية الفلسطينية في هذا المجال، فالتأهيل المهني غير موجود، والتدريب يقتصر فقط على دورات متقطعة وغير مبرمجة، كما لا توجد أية برامج للتعليم المهني المستمر (الخرندار، 2008). ونتيجة لذلك أصبحت مكاتب المراجعة المحلية غير قادرة على تطوير قدراتها واكتساب المهارات والمعلومات والتقنيات المناسبة لمواكبة المستجدات والمتغيرات المتسارعة في بيئة العمل الفلسطينية، مما أدى إلى عزوف غالبية المؤسسات الدولية (الأجنبية) عن التعامل معها، وتوجهها بدلاً من ذلك إلى مكاتب مراجعة أجنبية أنشأت لها مؤخراً فروعاً في أماكن مختلفة في فلسطين، أو قامت بعض المكاتب المحلية بعقد مشاركة معها، وهذا بسبب أن المكاتب الدولية لديها خبرات كبيرة في مجال تدقيق الحسابات والتزاماً أكبراً بمعايير ومتطلبات الجودة الدولية.

لذلك ينبغي أن يكون هناك تفكير جدي لإقرار برامج للتعليم المهني المستمر، تكون محددة وملزمة وأساسية لمنح تراخيص مزاوله المهنة وكذلك تجديدها، كما يتعين أن تترافق مع برامج تدريب مخططة تعمل على صقل مهارات الممارسين وتطويرها، وفي جميع الأحوال يتعين أن تراعي هذه البرامج متطلبات البيئة المحلية والمتغيرات الخارجية بما يضمن التكامل ومسايرة التطور.

#### 1-4-4 صعوبات أخرى تواجه المهنة

تتمثل أهم هذه الصعوبات في النقاط التالية:

1- هناك من يرى أن عدم التنسيق بين جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بقطاع غزة وجمعية مدققي الحسابات بال الضفة الغربية في الماضي، وضعف برامج التأهيل والتدريب المنفذة، كان له دور كبير في التأثير على واقع المهنة وتنظيمها في فلسطين، كذلك يرون أن قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م، قد أسهم في تعميق ازدواجية التنظيمات المهنية التي تمثل المهنة وتشرف على تنظيمها، من خلال إنشاء جمعية لمدققي الحسابات تضم المدققين دون المحاسبين، وتجاهل الجمعية الأم المتمثلة في جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وإغفال أي دور لها.

2- عدم وعي الأطراف التي تتعامل مع مراجع الحسابات - وعلى رأسهم المحاسب - بأهمية الدور الذي يقوم به والهدف منه، فقد بين (جلّس، 2005) أن هناك حساسية يشعر بها المحاسب تجاه مراجع الحسابات لاعتقاده أن المراجع إنما جاء ليطيّد أخطاه مما يدفع المحاسب إلى عدم الرغبة في التعاون مع المراجع.

3- يرى البعض أن كثيراً من مكاتب المحاسبة والمراجعة تخضع للسيطرة العائلية بشكل مفرط؛ مما يؤدي في معظم الأحيان إلى قصور هام من حيث الخبرة الحقيقية المتوفرة لدى المسؤولين عن هذه المكاتب، كما أن مكاتب بهذه الصفة تفتقر في الغالب للإمكانات المالية والفنية اللازمة لرفع مستواها للحد الذي ينسجم مع معايير الأداء الدولية، والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة للعملاء والمجتمع إلى مستويات عالية من الجودة في الأداء ( الحداد، 2008).

## المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

يوضح هذا المبحث المنهج المتبع في الدراسة، ومجتمعها، والأداة المستخدمة في جمع البيانات، وكذلك وصف لخصائص مجتمع الدراسة، مع بيان الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار فرضي الدراسة، وأخيراً بيان الطرق المستخدمة للتحقق من صدق وثبات أداة جمع البيانات ونتائجها.

### 2-1 منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها، بحيث يستطيع الباحث أن يتعامل معها فيصفها ويحلها. ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحث على نوعين أساسيين من البيانات هما:

أ- البيانات الثانوية: والتي تم تجميعها من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى الدوريات والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة وذلك لاتخاذها كأساس نظري للدراسة وكمعيار للمقارنة بالواقع العملي.

ب- البيانات الأولية: وتم الحصول عليها عن طريق إعداد قائمة استقصاء لهذا الغرض، وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

### 2-2 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات من خلال مكاتب مراجعة خاصة، والمسجلين فعلياً في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بقطاع غزة من دولة فلسطين، وقد تم اختيار تلك المكاتب وفقاً لمعايير معينة تمثلت في فيما يلي:

- مكاتب المراجعة الدولية العاملة في قطاع غزة.
- مكاتب المراجعة المحلية التي لها ارتباط بمكاتب دولية (أي لها تمثيل دولي).
- مكاتب المراجعة المحلية التي تدقق حسابات الشركات المساهمة العامة.

وقد رأى الباحث تحديد مجتمع الدراسة على هذه الصورة بسبب أن طبيعة مشكلة الدراسة تتعلق باستقلال المراجع الخارجي والعوامل التي تهدد هذا الاستقلال وتعرضه للخطر، وهذه المشكلة تبرز بشكل واضح وجلي عند مراجعة حسابات الشركات المساهمة العامة، حيث يُعهد بإدارتها وتسيير أمورها إلى مجالس إدارة منتخبة من قبل المساهمين، ومن ثم قد يتعرض المراجع في هذه الشركات إلى ضغوط شديدة من قبل مجالس إدارتها للتأثير على رأيه المهني؛ مما قد يفقده استقلاله أو يعرضه للخطر. وقد تم اختيار مكاتب المراجعة الدولية أو المكاتب المحلية التي لها ارتباط بمكاتب دولية ضمن مجتمع الدراسة لأن أغلب الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة يتم تدقيق حساباتها من قبل هذه المكاتب، في حين تم استبعاد مكاتب المراجعة الأخرى التي لا تتوافر لديها المعايير السابقة الذكر، لأنه ليس بالإمكان الاستفادة من إجابات مراجعيها لعدم توافر الخبرة والمعرفة الكافية بظروف وبيئة عمل المراجعين للشركات المساهمة العامة، وكذلك عدم إدراكهم للمخاطر التي يمكن أن تهدد استقلال المراجعين والضغوط التي يمكن أن تمارس عليهم من قبل مجالس إدارتها.

ونظراً لقلّة عدد مكاتب المراجعة التي تنطبق عليها المعايير السابقة؛ فقد استخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل لجمع بيانات الدراسة، وعليه فقد بلغ عدد المكاتب المشاركة في الدراسة (18) مكتباً<sup>8</sup>، وقد تم توزيع (42) قائمة استقصاء على المراجعين العاملين فيها، ثم تم استرداد (36) قائمة استقصاء فقط، وبعد فحص القوائم تم استبعاد اثنتين لعدم جدية الإجابة عليهما، وبذلك يكون عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل والتي استخدمت في هذه الدراسة (34) قائمة استقصاء، أي بمعدل استجابة (81%).

### 3-2 أداة جمع البيانات

تم استخدام قائمة الاستقصاء لتجميع البيانات والمعلومات المطلوبة من مجتمع الدراسة، وذلك باعتبار أن هذه الوسيلة قد استخدمت على نطاق واسع في مثل هذا النوع من الدراسات، ولتتميزها بعدة مزايا أهمها أنها تعطي الفرصة للمشاركين في الدراسة للإجابة على الأسئلة الواردة بها بدقة وفي الوقت الذي يرونه مناسباً، وأنه يتم تحديد الأسئلة وتحديد الإجابة المتوقعة، بالإضافة إلى توفير الوقت والجهد. وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء بطريقة يسهل من خلالها تمكين المشاركين في الدراسة من إعطاء

<sup>8</sup> ملحق رقم (6) أسماء مكاتب المراجعة المشاركة في الدراسة الميدانية.

البيانات المطلوبة في يسرٍ وسهولة، كما روعي أيضاً في تصميمها بأن تساعد في عملية تفرغ البيانات وتحليلها بطريقة مبسطة وموضوعية، وقد تم تقسيمها إلى أربعة أجزاء رئيسية وذلك على النحو التالي:<sup>9</sup>

الجزء الأول: ويحتوي على معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة من حيث المؤهل العلمي والشهادة المهنية والتخصص العلمي والخبرة العملية في مجال المراجعة.

الجزء الثاني: وقد خصص للتعرف على آراء المشاركين في الدراسة بخصوص بعض العوامل التي يمكن أن تهدد استقلال مراجع الحسابات الخارجي وتعرضه للخطر، وهذه العوامل هي:

المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع في الشركة محل المراجعة.

دور الإدارة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده.

تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.

طول فترة ارتباط المراجع بعميله.

المنافسة في سوق خدمة المراجعة.

حجم مكتب المراجعة وشهرته.

الجزء الثالث: ويهدف إلى التعرف على جانب من واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة، والذي له تأثير مباشر على استقلال المراجع الفلسطيني، وقد تم تقسيمه إلى عدة جوانب كما يلي:

- المصالح المالية والعلاقات الشخصية التي تربط المراجع الفلسطيني بعملاء المراجعة.

- الجهة المؤثرة فعلياً في تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده.

- الأسباب الكامنة وراء سيطرة مجالس إدارات الشركات المساهمة الفلسطينية على القرارات المتعلقة بتعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده.

- أنواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الفلسطيني لعملاء المراجعة.

<sup>9</sup> ملحق رقم (4) قائمة الاستقصاء.

- طول فترة ارتباط مكاتب المراجعة الفلسطينية مع عملائها.
  - الأسباب التي تدفع الشركات المساهمة الفلسطينية إلى تغيير مراجعيها.
  - درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع الفلسطيني.
- الجزء الرابع: ويهدف إلى التعرف على آراء المشاركين في الدراسة بخصوص بعض السبل المقترحة لتعزيز وتدعيم استقلال مكاتب المراجعة في قطاع غزة من دولة فلسطين.

## 2-4 خصائص مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من (34) مراجعاً من مراجعي الحسابات الممارسين للمهنة في مكاتب مراجعة خاصة في قطاع غزة، وهم من الذكور، وفيما يلي توزيع للمشاركين في الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية لهم:

### 2-4-1 المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (3-1) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلهم العلمي، حيث تبين أن نسبة 79.4% من مجتمع الدراسة يحملون درجة البكالوريوس، و 17.7% منهم من حملة الماجستير، في حين أن 2.9% مؤهلهم العلمي دكتوراه.

### جدول رقم (3-1)

توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
79.4	27	بكالوريوس
17.7	6	ماجستير
2.9	1	دكتوراه
100.0	34	المجموع

وبذلك نرى أن المشاركين في الدراسة لا يقل مستواهم العلمي عن المؤهل المنصوص عليه في قانون مزاوله مهنة تدقق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م المطبق حالياً، بل أن نسبة 20.6% من

المشاركين في الدراسة يحملون مؤهلات علمية أعلى من الحد الأدنى المنصوص عليه في القانون المذكور، وهذا مؤشر جيد للمهنة في فلسطين ومشجع، وله أهمية بالغة من حيث الرفع بمستوى المهنة.

#### 2-4-2 التخصص العلمي

يبين الجدول رقم (2-3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب تخصصهم العلمي، حيث تبين أن الغالبية العظمى من أفراد المجتمع تخصصهم العلمي محاسبة وبنسبة 91.2%، وأن نسبة 5.9% تخصصهم العلمي علوم مالية ومصرفية، في حين أن نسبة 2.9% تخصصهم العلمي غير ذلك.

#### جدول رقم (2-3)

##### توزيع المشاركين حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
91.2	31	محاسبة
5.9	2	علوم مالية ومصرفية
2.9	1	أخرى
100.0	34	المجموع

#### 3-4-2 الشهادة المهنية

يبين الجدول رقم (3-3) توزيع المشاركين في الدراسة حسب الشهادة المهنية، حيث تبين أن حوالي 3% من المشاركين يحملون شهادة مهنية أمريكية (CPA)، بينما حوالي 44% يحملون شهادة مهنية عربية (ACPA)، وأن نسبة 17.7% لديهم شهادات مهنية أخرى، في حين أن 35.3% لا يوجد لديهم شهادات مهنية.

## جدول رقم (3-3)

## توزيع المشاركين حسب الشهادة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادة المهنية
2.9	1	(أمريكية) CPA
44.1	15	(عربية) ACPA
17.7	6	أخرى
35.3	12	لا يوجد
100.0	34	المجموع

وبذلك يتبين أن حوالي 65% من مجتمع الدراسة يحملون شهادات مهنية في المراجعة؛ مما يدل على توافر الخلفية العلمية لمجتمع الدراسة في مجال تدقيق الحسابات، وهذا يعطي انطباعاً جيداً عن المهنة في فلسطين.

## 4-4-2 المسمى الوظيفي

يبين الجدول رقم (3-4) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مساهم الوظيفي في مكتب المراجعة، حيث تبين أن نسبة 44% تقريباً من المشاركين يملكون مكاتب مراجعة خاصة بهم، وأن 14.7% منهم يملكون المكاتب بالمشاركة مع غيرهم، كما تبين أن نسبة 6% تقريباً يشغلون منصب مدير مكتب، وأن 17.6% منهم يشغلون منصب مدير تدقيق، في حين أن نسبة 11.8% من المشاركين يشغلون منصب مدقق رئيس، وأن حوالي نسبة 6% مساهم الوظيفي غير ذلك.

## جدول رقم (3-4)

## توزيع المشاركين حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
44.1	51	صاحب المكتب
14.7	5	شريك في المكتب
5.9	2	مدير المكتب
17.6	6	مدير تدقيق
11.8	4	مدقق رئيس
5.9	2	أخرى
100.0	34	المجموع

وبذلك يتضح أن الغالبية العظمى من المشاركين في الدراسة لا يقل مساهم الوظيفي عن مدقق رئيس في مكتب المراجعة، وهذا بالطبع يساعد في تحقيق أهداف الدراسة بشكل ملائم، كذلك تُظهر البيانات أن ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة يغلب عليها الطابع الفردي - مكاتب مراجعة مملوكة لشخص واحد - ولا يغلب عليها طابع المشاركة، أي ممارسة المهنة من خلال شركات مراجعة.

## 2-4-5 الخبرة العملية

يبين الجدول رقم (3-5) توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة في مجال مراجعة الحسابات، حيث تُظهر البيانات أن نسبة 8.8% من المشاركين في الدراسة تتراوح مدة خبراتهم العملية في مجال المراجعة ما بين 6 إلى 10 سنوات، وأن 29.5% منهم تتراوح خبراتهم العملية ما بين 11 إلى 15 سنة، كما أن نسبة 38.2% منهم تتراوح خبراتهم العملية ما بين 16 إلى 20 سنة، في حين أن نسبة 23.5% من المشاركين يتمتعون بخبرة عملية في مجال المراجعة تزيد عن 20 سنة.

### جدول رقم (3-5)

#### توزيع المشاركين حسب الخبرة العملية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة العملية
8.8	3	من 6-10 سنوات
529.	10	من 11-15 سنة
38.2	13	من 16-20 سنة
23.5	8	أكثر من 20 سنة
100.0	34	المجموع

وبذلك يتضح أن الغالبية العظمى من المشاركين في الدراسة هم من ذوي الخبرات العالية في مجال تدقيق الحسابات، وهي من الأمور المهمة في مجال مهنة المراجعة، وتعتبر ظاهرة جيدة أخرى للمهنة في فلسطين. هذا بالإضافة إلى أن الخبرة الكبيرة للمشاركين في الدراسة ينعكس في قدرتهم على استيعاب أسئلة الدراسة وتفهم مشكلتها؛ مما يساعد في تدعيم الحكم على فرضيات الدراسة.

## 2-5 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

قام الباحث بتفريغ وتحليل قوائم الاستقصاء من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- المقاييس الوصفية: كالنسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية، والتي تفيد في وصف متغيرات الدراسة بسهولة ويسر وتعطي تفسيراً واضحاً للمشكلة محل الدراسة.
- معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation Coefficient): ويستخدم لقياس صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء.
- معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation Coefficient): ويستخدم للتحقق من صدق الاتساق الداخلي بين فقرات قائمة الاستقصاء.
- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): ويستخدم لمعرفة ثبات فقرات قائمة الاستقصاء.
- معامل ارتباط سبيرمان براون لطريقة التجزئة النصفية Split-half methods: ويستخدم لمعرفة ثبات فقرات قائمة الاستقصاء.
- اختبار كولمجراف - سمرنوف (1-Sample K-S): ويستخدم لمعرفة طبيعة البيانات.
- اختبار t لعينة واحدة (One Sample T-Test). ويستخدم لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

## 2-6 صدق وثبات أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء)

تعتبر مرحلة جمع البيانات من أصعب مراحل البحث العلمي، ويرجع ذلك إلى صعوبة اختيار أو تصميم أداة جمع بيانات مناسبة لمجتمع الدراسة ولأهدافها، وعادة يعتمد الباحثون على عدة أسس عند اختيار أداة جمع البيانات أهمها معرفة مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة؛ ذلك لأن ضعف صدق الأداة وثباتها من شأنه أن يؤدي إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها؛ مما يجعل البحث بلا قيمة ولا يعدو أن يكون مضيعة للوقت والجهد والمال سواء للباحث أو للمستفيد من البحث،

لذلك حرص الباحث كل الحرص على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العالين، لذلك قام بتقنين فقرات قائمة الاستقصاء بهدف التأكد من صدقها وثباتها وذلك على النحو التالي:

## 2-6-1 صدق أداة جمع البيانات ( قائمة الاستقصاء )

يُقصد بصدق المقياس التعرف إلى أي درجة يستطيع المقياس تحقيق الغرض المصمم من أجله؟ وعليه فإن قياس صدق أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء) المستخدمة في الدراسة الحالية؛ يُمكننا من التعرف على مدى قدرة الأداة على توفير بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة، وعليه فقد تم التأكد من صدق قائمة الاستقصاء باستخدام طريقتين هما:

### الطريقة الأولى: صدق قائمة الاستقصاء من خلال عرضها على محكمين<sup>10</sup>

عرض الباحث قائمة الاستقصاء على مجموعة من المحكمين تألفت من (6) أعضاء، اثنين منهم أكاديميين متخصصين في المحاسبة والمراجعة، وواحد محلل إحصائي، والثلاثة الآخرون يمارسون مهنة تدقيق الحسابات من خلال مكاتب مراجعة خاصة، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرجت قائمة الاستقصاء في صورتها شبه النهائية ليتم تطبيقها على العينة الاستطلاعية.

### الطريقة الثانية: صدق الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء

حيث تم قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء (الجزء الثاني والثالث والرابع) على عينة استطلاعية مكونة من 15 مفردة وذلك على النحو التالي:

### أولاً: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء

يتكون الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء من سبعة محاور تهدف إلى استطلاع آراء المشاركين في الدراسة بخصوص مجموعة من العوامل التي يمكن أن تهدد استقلال المراجع الخارجي وتعرضه للخطر. وقد قام الباحث بحساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا الجزء وذلك بحساب معاملات الارتباط لبيرسون بين كل فقرة من فقراته والدرجة الكلية للمحور التابعة له وذلك على النحو التالي:

<sup>10</sup> ملحق رقم (7) أسماء السادة المحكمين لقائمة الاستقصاء.

## 1 قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله):

يبين الجدول رقم (3-6) أن فقرات المحور الأول (أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوي دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

## جدول رقم (3-6)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول  
(أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	ملكية المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها.	0.70	0.001
2	أن يكون المراجع من مديني أو دائني (مقرضي) الشركة التي يراجعها.	0.85	0.001
3	ملكية أحد أقارب المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها.	0.60	0.001
4	أن يكون المراجع شريكاً في عمل تجاري أو استثماري مع الشركة محل المراجعة.	0.78	0.001
5	تدقيق حسابات شركة وحصول المراجع على خصومات نقدية كبيرة من شرائه لمنتجاتها.	0.82	0.001
6	قبول المراجع لهدايا مادية ذات أهمية من عميل المراجعة.	0.84	0.001
7	قيام المراجع بتدقيق حسابات شركة لم تسدد الأتعاب المستحقة له لمدة تزيد عن سنة.	600.	0.04

قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

## 2 - قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله):

يبين الجدول رقم (3-7) أن فقرات المحور الثاني (أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوي دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

## جدول رقم (3-7)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني  
(أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	أن يدقق المراجع شركة يعمل بها أحد شركائه السابقين بعد استقالته من مكتب المراجعة.	0.78	0.001
2	تدقيق حسابات شركة عمل المراجع بها في فترة سابقة.	0.70	0.001
3	تدقيق حسابات شركة يمارس المراجع بها عملاً رسمياً.	0.63	0.02
4	تدقيق حسابات شركة يكون للمراجع فيها علاقة قرابة قوية مع أحد أعضاء مجلس إدارتها أو مديرها أو كبار مساهميها.	0.60	0.001
5	تدقيق حسابات شركة يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها أو مديرها أو أحد كبار مساهميها شريكاً في مكتب المراجعة.	0.52	0.03

قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

## 3 قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو

تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلاله):

يتبين من خلال الجدول رقم (3-8) أن فقرات المحور الثالث (أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلاله) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوي دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

## جدول رقم (3-8)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث  
(أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلاله)  
والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	الجمعية العامة للمساهمين.	0.55	0.001
2	مجلس إدارة الشركة.	0.66	0.001
3	المدير العام للشركة.	350.	0.001
4	لجنة المراجعة (في حالة وجودها).	0.65	0.001

قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

#### 4- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع):

يبين الجدول رقم (3-9) أن فقرات المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (3-9)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع  
(أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	أن طبيعة العديد من الخدمات الاستشارية تجعل المراجع في منطقة الأدوار الإدارية مما يعرض موضوعيته واستقلاله للخطر.	0.89	0.001
2	أن قيام المراجع بدور المستشار لعميله قد يجعله في موقف من يراجع معلومات مالية شارك في إعدادها أو سياسات مالية أوصى بتطبيقها ومن ثم قد يشعر انه مسئول عن نجاحها وسلامتها ما ينتج عنها من معلومات.	0.84	0.001
3	أن أداء المراجع للخدمات الاستشارية سيقويه كثيراً من إدارة الشركة التي يراجع حساباتها مما سيهيئ الفرصة لنمو نمط من العلاقات الشخصية الوطيدة بينهما الأمر الذي يعرض استقلاله للخطر.	0.90	0.001
4	قد يجد المراجع نفسه عند تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة أنه مؤيداً له أو مدافعاً عنه للدرجة التي يصعب معها الحفاظ على استقلاله.	0.89	0.001
5	قد يربط المراجع بين النجاح الذي تحققه إدارة الشركة التي يقدم لها الخدمات الاستشارية وبين كونه مستشاراً ناجحاً لها وقد تتطور العلاقة إلى أن يصبح المراجع معتمداً على نجاح عميله لتكوين سمعه طيبه له مما يعرض استقلاله للخطر.	0.86	0.001
6	أن ارتفاع نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى أتعاب المراجعة من عميل معين يزيد من اعتماد المراجع مادياً عليه مما يعرض استقلاله للخطر.	0.86	0.001
7	أن طبيعة ونوعية الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة ( استشارات محاسبية، إدارية، ضريبية...الخ) تعتبر عاملاً هاماً في تحديد مدى الخطر على استقلاله.	0.68	0.001

0.001	0.81	أن إنشاء قسم خاص في مكتب المراجعة يختص فقط بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يسهم في زيادة قدرة المكتب في المحافظة على استقلاله.	8
0.001	0.84	إن تحديد قائمة بالخدمات الاستشارية المحظور تقديمها لعملاء المراجعة، يعزز استقلال مكاتب المراجعة عند تقديم هذه الخدمات.	9
0.001	0.82	إن قيام المراجع بالإفصاح عن أنواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعميل المراجعة ونسبة أتعابها إلى أتعاب عملية المراجعة يعزز من استقلاله أما الغير.	10

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

### 5- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس/أ (أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله):

يتبين من خلال الجدول رقم (3-10) أن فقرات المحور الخامس/أ (أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس/أ صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (3-10)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس/أ

(أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	إن طول الفترة التي يقضيها المراجع في تدقيق حسابات نفس العميل يؤدي إلى زيادة اعتماده مادياً عليه مما يعرض استقلاله للخطر.	0.84	0.001
2	إن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة يؤدي إلى وجود علاقات شخصية وطيدة بينه وبين إدارة الشركة مما يجعل محافظته على استقلاله أمراً صعباً.	0.93	0.001
3	إن تحديد فترة ارتباط للمراجع مع العميل بعدد معين من السنوات يقلل من المنافع المادية المتوقعة منه في المستقبل مما يخلق حافزاً أكبراً لدي المراجع لمقاومة ضغوط إدارة العميل عليه.	0.90	0.001
4	إن طول فترة الارتباط بين المراجع وعميله قد يجعله مؤيداً لإدارة العميل أو مدافعاً عنها للدرجة التي يصعب معها الحفاظ على استقلاله.	0.84	0.001
5	إن إجراء تغيير دوري لفريق العمل المكلف بتنفيذ عملية مراجعة لعميل معين، يقلل من الآثار السلبية لطول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل، ويعزز من استقلال المراجع وجوده أدائه.	0.80	0.001

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

\* قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس/ب (متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة):

يبين الجدول رقم (3-11) أن فقرات المحور الخامس/ب (متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوي دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس/ب صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3-11)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس/ب  
(متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	من 1 - 3 سنوات	0.88	0.001
2	من 4 - 6 سنوات	0.96	0.001
3	من 7 - 9 سنوات	0.93	0.001
4	10 سنوات فأكثر	0.87	0.001

قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

6- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور السادس (أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع):

يتبين من خلال الجدول رقم (3-12) أن فقرات المحور السادس (أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوي دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور السادس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3-12)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس  
(أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	إن زيادة المنافسة على العملاء تؤدي إلى قيام المراجعين تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء مما يؤثر سلباً على استقلالهم.	0.89	0.001
2	إن التنافس على العملاء يمكن أن يؤدي إلى اتصال المراجعين بعملاء مراجعة جدد وعرض خدماتهم عليهم مما يعرض استقلالهم للخطر.	0.89	0.001

0.001	0.85	قد يؤدي التنافس على العملاء إلى الاتفاق معهم على خطة العمل مقدماً بحيث تتحدد خطة العمل حسب رأي العميل، مما يقلل من استقلال المراجع و جودة أدائه.	3
0.001	0.88	إن ازدياد حدة المنافسة على العملاء قد يؤدي إلى ولاء المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة وتحقيق رغباتها، مما يفقده استقلاله.	4
0.001	0.93	إن المنافسة الشديدة بين المراجعين قد تدفع البعض إلى كتابة تقرير به تحفظات ثم تغييره بتقرير نظيف خوفاً من تغييرهم.	5
0.001	0.87	إن زيادة المنافسة على العملاء قد تخلق دافعا لدى الشركات للبحث عن مراجعين أكثر ولاءً لها وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي).	6
0.001	0.88	إن المنافسة الشديدة على العملاء يمكن أن تدفع إدارات بعض الشركات إلى الضغط على مراجعيها لتقليل أتعابهم إلى اقل حد ممكن أو التلويح بتغييرهم مما يؤثر سلباً على استقلالهم.	7
0.001	0.90	قد يؤدي التنافس على العملاء إلى قيام بعض المراجعين بإعطاء عمولة أو نسبة من الأتعاب أو مبلغ مقطوع لأشخاص يحصلون من خلالهم على عملاء مراجعة جدد، مما يضعف من قوتهم أمام عملائهم.	8

قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

#### 7- قياس الاتساق الداخلي لفقرات المحور السابع (أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله):

يتبين من خلال الجدول رقم (3-13) أن فقرات المحور السابع (أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور السابع صادقة لما وضعت لقياسه.

## جدول رقم (3-13)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السابع  
(أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	إن كبر حجم مكتب المراجعة وضخامة موارده المالية تمكنه من تحمل الخسارة الناتجة عن فقدان أحد العملاء مما يزيد في قدرته على مقاومة ضغوط العملاء.	0.79	0.001
2	مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز استقلالها.	0.87	0.001
3	مكاتب المراجعة الكبيرة تسعى إلى المحافظة على مكانتها وسمعتها في سوق الخدمة مما يزيد في حرصها على المحافظة على استقلالها.	0.85	0.001
4	مكاتب المراجعة ذات الشهرة العالمية تمارس عملها وفقاً لمعايير مهنية وأخلاقيات رفيعة المستوى مما يعزز من استقلالها وثقة الجمهور فيها.	0.84	0.001
5	مكاتب المراجعة التي لها ارتباط بمكاتب مراجعة دولية تكتسب شهرتها من تلك المكاتب، ولذلك تكون ملزمة بتطبيق نفس المعايير والإجراءات والأخلاقيات المهنية المطبقة في المكاتب التابعة لها مما يعزز من استقلالها.	0.80	0.001
6	طبيعة الأعمال في مكاتب المراجعة الصغيرة تتميز بصغر حجم الشركات التي تراجعها والنزعة الشخصية في تأدية خدمات المراجعة والعلاقات الشخصية الوطيدة مع العملاء مما يزيد من خطر فقدانها لاستقلالها	0.77	0.001
7	إن تأثير المنافسة الشديدة يكون أكثر وقعاً على مكاتب المراجعة الصغيرة منه على مكاتب المراجعة الكبيرة، بسبب محدودية دخلها وارتفاع نسبة أتعاب عميل معين إلى إجمالي دخل المكتب، مما يزيد من تعرض استقلالها للخطر.	0.73	0.001
8	إن مكاتب المراجع الكبير تكون أكثر قدرة في المحافظة على استقلالها من المكاتب الصغيرة عند أداء الخدمات الاستشارية نظراً لإمكانياتها الكبيرة وقدرتها على تخصيص قسم خاص لتقديم هذه الخدمات.	0.83	0.001

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

### • الصدق البنائي لمحاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء

للتحقق من الصدق البنائي لمحاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء قام الباحث بحساب معاملات الارتباط بين درجة كل محور من محاوره والدرجة الكلية له، حيث يتبين من الجدول رقم (3-14) أن معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك يعتبر المقياس صادقاً لما وضع لقياسه.

#### جدول رقم (3-14)

#### الصدق البنائي لمحاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء

رقم المحور	المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله.	0.54	0.01
2	أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله.	0.57	0.04
3	أثر قيام إدارة الشركة في تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلاله.	0.65	0.01
4	أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع.	0.90	0.001
5	أ- أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله.	0.85	0.001
	ب- متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة.	0.59	0.01
6	أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع.	0.81	0.001
7	أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله.	0.59	0.02

قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

### ثانياً: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء

يتكون الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء من ستة محاور تهدف إلى التعرف على جانب من واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة، والمرتبطة بشكل مباشر باستقلال المراجع الفلسطيني. وقد قام الباحث بحساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا الجزء والمتعلقة بالمحور الأول والثاني والثالث والسادس (وقد تم استثناء المحورين الرابع والخامس بسبب طبيعة الأسئلة) وذلك بحساب معاملات الارتباط لبيرسون بين كل فقرة من فقراته والدرجة الكلية للمحور التابعة له وذلك على النحو التالي:

## 1- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة):

يتبين من خلال الجدول رقم (3-15) أن فقرات المحور الأول (المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (3-15)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول

(المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	ملكية المراجع لحصة في رأسمال الشركة التي يراجعها أو نسبة من أسهمها	0.64	0.001
2	أن يكون المراجع من مديني أو دائني (مقرضي) الشركة محل المراجعة.	0.68	0.001
3	ملكية أحد أقارب المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها.	0.55	0.02
4	أن يكون المراجع شريكاً في عمل تجاري أو استثماري مع الشركة محل المراجعة.	0.67	0.001
5	تدقيق حسابات شركة وحصوله على خصومات نقدية كبير من شرائه لمنتجاتها.	0.79	0.001
6	تدقيق شركة وحصول المراجع لهدايا مادية ذات أهمية من عميل المراجعة.	0.83	0.001
7	قيام المراجع بتدقيق شركة لم تسدد الأتعاب المستحقة له لمدة تزيد عن سنة.	0.56	0.01

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

## 2- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميله)

يبين الجدول رقم (3-16) أن فقرات المحور الثاني (العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (3-16)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني

(العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معاملات الارتباط	مستوى الدلالة
1	أن يدقق المراجع شركة يعمل بها أحد شركائه بعد استقالته من مكتب المراجعة.	0.78	0.001
2	تدقيق حسابات شركة عمل المراجع بها في فترة سابقة.	0.75	0.001
3	تدقيق حسابات شركة يمارس المراجع بها عملاً رسمياً.	0.56	0.01
4	تدقيق حسابات شركة يكون للمراجع فيها علاقة قرابة قوية مع أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد مديريها أو كبار مساهميها.	0.77	0.001
5	تدقيق حسابات شركة يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد مديريها أو أحد كبار مساهميها شريكاً في مكتب المراجعة.	0.53	0.02

قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514 .

## 3- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث/ب (الجهة المؤثرة في تعيين المراجع الفلسطيني):

يتبين من خلال الجدول رقم (3-17) أن فقرات المحور الثالث/ب (الجهة المؤثرة في تعيين المراجع الفلسطيني) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث/ب صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (3-17)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث/ب

(الجهة المؤثرة في تعيين المراجع الفلسطيني) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	مجلس إدارة الشركة.	0.75	0.001
2	المدير العام للشركة.	0.77	0.001
3	لجنة المراجعة (في حالة وجودها).	0.61	0.001

قيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514 .

\* قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث/ج (أسباب سيطرة مجلس الإدارة على قرارات تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده):

يتبين من خلال الجدول رقم (3-18) أن فقرات المحور الثالث/ج (أسباب سيطرة مجلس الإدارة على قرارات تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوي دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث/ج صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (3-18)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث/ج  
(أسباب سيطرة مجلس الإدارة على قرارات تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده)  
والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	امتلاك مجلس الإدارة في بعض الشركات المساهمة لغالبية أسهمها.	0.85	0.001
2	قدرة مجلس الإدارة على إقناع كبار المساهمين والمؤسسين بأن اختيار مراجع معين يحقق فائدة كبيرة للشركة ولهم.	0.83	0.001
3	الجمعية العامة للمساهمين في كثير من الشركات تُهمل ممارسة حقها في تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده وبذلك تتاح الفرصة لمجلس الإدارة لاتخاذ قرار تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده.	0.53	0.04
4	يتم تعيين المراجع عادة بناءً على اقتراح من مجلس إدارة الشركة ونادراً ألا توافق الجمعية العامة للمساهمين على مثل هذا الاقتراح.	0.66	0.001
5	قيام الجمعية العامة للمساهمين بتفويض سلطة تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده إلى مجلس إدارة الشركة.	0.74	0.001

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

#### 4- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور السادس (المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية):

يتبين من خلال الجدول رقم (3-19) أن فقرات المحور السادس (المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية) تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور السادس صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (3-19)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس  
(المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء.	0.60	0.03
2	الاتصال بعملاء مراجعة جدد و عرض خدماتهم عليهم على الرغم من أنهم مرتبطين بمراجعين آخرين.	0.53	0.01
3	الاتفاق مع العميل على خطة العمل مقدماً بحيث تتحدد خطة العمل حسب رأي العميل.	0.77	0.001
4	ولاء المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة وتحقيق رغباتها.	0.62	0.001
5	كتابة تقرير به تحفظات ثم تغييره بتقرير نظيف خوفاً من تغييره.	0.68	0.001
6	خلق دافعاً لدى الشركات لتغيير مراجعيها والبحث عن مراجع يكون أكثر ولاءً لإدارة الشركة وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي).	0.59	0.02
7	تمكين إدارة الشركة من ممارسة الضغوط على مراجعيها لتقليل أتعابه إلى أقل حد ممكن أو التلويح بتغييره.	0.61	0.001
8	إعطاء عمولة أو نسبة من الأتعاب أو مبلغ مقطوع لأشخاص يحصلون من خلالهم على عملاء مراجعة جدد.	0.57	0.03
9	الاتفاق مع عملاء مراجعة جدد دون القيام بالاتصال بالمراجعين السابقين لمعرفة الأسباب التي أدت إلى ترك المهمة أو فسخ العقد.	0.61	0.001

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

**\* الصدق البنائي لمحاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء**

وللتحقق من الصدق البنائي لمحاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء قام الباحث بحساب معاملات الارتباط بين درجة كل محور من محاوره والدرجة الكلية له ، حيث يتبين من الجدول رقم (3-20) أن معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك يعتبر المقياس صادقاً لما وضع لقياسه.

**جدول رقم (3-20)****الصدق البنائي لمحاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء**

ترتيب المحور	المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة.	0.80	0.001
الثاني	العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة.	0.81	0.001
الثالث	الجهة المؤثرة في تعيين المراجع الفلسطيني.	0.88	0.001
	أسباب سيطرة مجلس الإدارة في قرار تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده.	870.	0.001
السادس	المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية.	0.66	0.001

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514 .

**ثالثاً: قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من قائمة الاستقصاء**

يتكون هذا الجزء من قائمة الاستقصاء من محور واحد فقط وذلك بهدف التعرف على آراء المشاركين في الدراسة بخصوص ثمانية سبل مقترحة لتعزيز استقلال مكاتب المراجعة في قطاع غزة، وقد قام الباحث بحساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات هذا المحور وذلك بحساب معاملات الارتباط لبيرسون بين كل فقرة من فقراته على حده والدرجة الكلية للمحور .

يتبين من خلال الجدول رقم (3-21) أن فقرات محور سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

## جدول رقم (3-21)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	إنشاء هيئة لمتابعة شئون ومعايير الاستقلال تكون تابعة مثلاً لجهة مهنية معينة أو لجهة رسمية، تتمثل مهامها في وضع وتطوير معايير المحافظة على الاستقلال لمزاولي المهنة ومراقبة الالتزام بها، وفرض العقوبات على من يخالف تلك المعايير.	0.77	0.001
2	تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب صغيرة ومتوسطة وكبيرة وفقاً للأسس معينه، ويكون لجهة مهنية معينة أو رسمية، دور فعال في الإشراف والرقابة على عمليات التعاقدات بين مكاتب المراجعة و الشركات طالبة الخدمة، بحيث تتناسب إمكانيات المكاتب مع الشركات طالبة الخدمة ومتابعة تجديد تعيين المكاتب سنوياً.	0.67	0.001
3	أن يكون لجهة معينة دوراً أساسياً في تحديد مؤشرات استرشادية للحد الأدنى والأعلى لأتعباب المراجع ومتابعة الالتزام بها، على أن تعتمد الأتعباب المتفق عليها من قبل هذه الجهة.	0.69	0.001
4	تحديد حد أدنى من عدد السنوات ملزم لإدارات الشركات بالاحتفاظ بمراجعيها قبل تغييرهم.	0.60	0.001
5	تحديد حد أقصى لفترة استمرار المراجع في تدقيق حسابات شركة معينة بحيث لا يجوز تجاوزه.	0.79	0.001
6	إلزام الشركات التي تقوم بعزل أو تغيير مراجعيها بتقديم كتاب خطي لجهة مهنية معينة أو رسمية تشرح فيه مبررات ذلك، ويكون للمراجع حق الرد على ادعاءات الشركة، ويكون لهذه الجهة حق الاعتراض على قرار الجمعية العامة إذا شابه تعسف بحق المراجع.	0.71	0.001
7	إلزام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة تعمل كحلقة وصل بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي، يكون من ضمن مسؤوليتها التوصية باختيار مراجع الحسابات ومناقشته أتعابه واقتراح تغييره أو عزله.	0.80	0.001
8	التشدد في تطبيق الجزاءات والعقوبات على كل من يخل من المراجعين بأداب وسلوكيات المهنة و بطريقة تعرض استقلاله عن العمل للخطر.	0.57	0.04

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 13 تساوي 0.514

## 2-6-2 ثبات أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء)

يشير قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها. فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها ولا الأخذ بنتائجها، وبالتالي تكون النتائج مضللة أو غير مُطمئنة. وللتأكد من ثبات قائمة الاستقصاء أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما: طريقة التجزئة النصفية وطريقة معامل ألفا كرونباخ.

### 1-2-6-2 طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم حساب معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتيبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتيبة لكل محور من محاور قائمة الاستقصاء، وقد تم تعديل معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون.

ويبين الجدول رقم (3-22) معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية لمحاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء، حيث تبين أن معامل ارتباط بيرسون لدرجات المقياس الكلية بهذه الطريقة (0.72)، وبعد تعديله باستخدام معادلة سبيرمان براون المعدلة، أصبح معامل الثبات (0.84)، وهذا يدل على أن المقياس لديه درجة ثبات مرتفعة، وأن المحاور بفقراتها تتمتع بمعاملات ثبات عالية، وهذا يطمئن الباحث لتطبيقها على مجتمع الدراسة.

#### جدول رقم (3-22)

#### معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية لمحاور

#### الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء

معامل الثبات بطريقة سبيرمان براون المعدلة	معامل ارتباط بيرسون	المحاور	رقم المحور
0.84	0.73	أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله.	1
0.83	0.71	أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله.	2
0.80	0.77	أثر قيام ادارة الشركة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده على استقلاله.	3
0.96	0.92	أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع.	4
0.89	0.80	أ- أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله.	5
0.83	0.79	ب- متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة.	
0.93	0.87	أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع.	6
0.97	0.93	أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله.	7
0.84	0.72	المقياس الكلي	

كذلك يبين جدول (3-23) معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية لمحاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء، حيث تبين أن معامل ارتباط بيرسون لدرجات المقياس الكلية بهذه الطريقة (0.69)، وبعد تعديله باستخدام معادلة سبيرمان براون المعدلة، أصبح معامل الثبات (0.82)، وهذا يدل على أن المقياس لديه درجة ثبات مرتفعة، وأن المحاور بفقراتها تتمتع بمعاملات ثبات عالية.

### جدول رقم (3-23)

#### معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية لمحاور

#### الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء

ترتيب المحور	المحاور	معامل ارتباط بيرسون	معامل الثبات بطريقة سبيرمان براون المعدلة
الأول	المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة.	0.66	0.79
الثاني	العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة.	0.63	0.77
الثالث	الجهة المؤثرة في تعيين المراجع الفلسطيني.	0.65	0.71
	أسباب سيطرة مجلس الإدارة في قرار تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده.	0.69	0.82
السادس	المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية.	0.52	0.68
	<b>المقياس الكلي</b>	<b>0.69</b>	<b>0.82</b>

### 2-2-6-2 طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ كطريقة ثانية لقياس ثبات فقرات قائمة الاستقصاء، حيث يظهر الجدول رقم (3-24) أن معاملات الثبات لمحاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء بهذه الطريقة مرتفعة، وأن معامل ألفا كرونباخ لدرجات المقياس الكلية بلغ (0.96) وهذا يدل على أن المقياس لديه درجة ثبات مرتفعة، وأن المحاور بفقراتها تتمتع بمعاملات ثبات عالية.

## جدول رقم (3-24)

## معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحاور

## الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المحاور	رقم المحور
0.90	7	أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله.	1
0.91	5	أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله.	2
0.90	4	أثر قيام ادارة الشركة في تعيين المراجع وتحديد أتعبه واستبعاده على استقلاله.	3
0.95	10	أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع.	4
0.93	5	أ- أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله.	5
0.88	4	ب- متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة.	
0.96	8	أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع.	6
0.96	8	أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله.	7
<b>0.96</b>	<b>16</b>	<b>المقياس الكلي</b>	

\* كذلك يبين الجدول رقم (3-25) معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء، حيث تبين أن معاملات الثبات لمحاور هذا الجزء مرتفعة، وأن معامل ألفا كرونباخ لدرجات المقياس الكلية بلغ (0.83) وهذا يدل على أن المقياس لديه درجة ثبات مرتفعة، وأن المحاور بفقراتها تتمتع بمعاملات ثبات عالية.

## جدول رقم (3-25)

## معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحاور

## الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المحاور	ترتيب المحور
880.	7	المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة	الأول
580.	5	العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة.	الثاني
0.66	3	الجهة المؤثرة في قرار تعيين المراجع الفلسطيني.	الثالث
0.78	5	أسباب سيطرة مجلس الإدارة في قرار تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعبه واستبعاده.	
0.72	9	المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية.	السادس
<b>0.83</b>	<b>29</b>	<b>المقياس الكلي</b>	

## خلاصة

استعرض المبحث الأول من هذا الفصل واقع مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، من حيث نشأة المهنة وتطورها، والقوانين التي تنظمها، والمنظمات المهنية المشرفة عليها، مع استعراض أهم الصعوبات التي تواجهها والتي منها على سبيل المثال: عدم وجود معايير مهنية فلسطينية، وإخلال بعض الممارسين للمهنة بقواعد آداب وسلوكيات المهنة، وضعف برامج التأهيل والتدريب المهني المستمر.... الخ.

وقد تبين أن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين قد مرت بعدة مراحل متتالية أثرت فيها، وقد تميزت كل مرحلة بصفات معينة، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

\* الفترة ما قبل سنة 1948م (فترة الانتداب البريطاني): تميزت هذه الفترة بعدم وجود قانون ينظم مهنة تدقيق الحسابات، وكان قانون الشركات لسنة 1929م الصادر عن المندوب السامي البريطاني هو المطبق في فلسطين.

\* الفترة ما بين سنة 1948م-1967م (فترة الإدارة المصرية والأردنية): خضعت مهنة مراجعة الحسابات في الضفة الغربية الفلسطينية لقانون مزاولة المهنة الأردني رقم (10) لسنة 1961م، وقانون الشركات الأردني رقم (12) لسنة 1964م، في حين استمر العمل بتطبيق قانون الشركات البريطاني لسنة 1929م في قطاع غزة.

\* الفترة ما بين سنة 1967م-1994م (فترة الاحتلال الإسرائيلي): عانت المهنة خلال هذه الفترة من تخلف كبير على الصعيد العملي، وخضوعها لقوانين وتعليمات الاحتلال، في حين اتسمت بتأسيس جمعية للمحاسبين والمراجعين في قطاع غزة في سنة 1979م، وأخرى لمدققي الحسابات في الضفة الغربية كفرع لجمعية المدققين في الأردن في سنة 1986م.

\* الفترة ما بين سنة 1994م-1997م (قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية): تميزت هذه الفترة بعدم وجود قانون موحد للمهنة في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، وقد تم خلالها الحصول على ترخيص لجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية.

\* الفترة ما بين سنة 1997م-2004م: صدور قرار رئاسي بخصوص سريان مفعول القانون الأردني رقم (10) لسنة 1961م على جميع أراضي السلطة الفلسطينية، ثم صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م وإلغاء العمل بالقانون الأردني.

\* الفترة ما بعد سنة 2004م وحتى الآن: القانون المنظم للمهنة هو قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م، والجهة المنظمة للمهنة هي جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، مع وجود مجلس مهنة يعمل على تنظيم منح رخص المزاولة وإجراء الامتحانات اللازمة للترخيص.

وقد تناول المبحث الثاني من هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، حيث اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، واستخدم قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين الممارسين للمهنة من خلال مكاتب مراجعة خاصة في قطاع غزة، وقد تم التأكد من مدى ملاءمة هذه الأداة وصلاحيتها لجمع البيانات، حيث قام الباحث بإجراء مجموعة من الاختبارات الإحصائية المتعارف عليها، وقد تبين أن أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء) المستخدمة في الدراسة صادقة في قياس ما وضعت لقياسه، كما أنها تتمتع بدرجة عالية من الثبات؛ مما يؤهلها لتكون أداة قياس مناسبة وفاعلة لتحقيق أهداف الدراسة، بحيث يمكن تطبيقها بثقة واطمئنان.

# الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

## مقدمة

يتناول هذا الفصل تحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال إجراء استقصاء ميداني لمراجعي الحسابات الممارسين لمهنة التدقيق من خلال مكاتب مراجعة خاصة بقطاع غزة من دولة فلسطين، بهدف التعرف على أهم الممارسات والعلاقات الموجودة في بيئة عملهم، وكذلك الوقوف على أهم المخاطر التي تهدد استقلالهم عند أداء عملية المراجعة، وبذلك يمكن التعرف على مجالات التشخيص الممكنة لهذه المشكلة، ومن ثم اقتراح السبل اللازمة لتقليص هذه المخاطر.

وعلى فقد تم تنظيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين هما:

## المبحث الأول: مناقشة واختبار الفرض الأول للدراسة، ويشمل على:

1 + صياغة الفرض الأول للدراسة.

1 2 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف 1-Sample K-S).

1 3 تحليل فقرات محاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء واختبار الفرض الأول للدراسة.

## المبحث الثاني: مناقشة واختبار الفرض الثاني للدراسة، ويشمل على:

2 + صياغة الفرض الثاني للدراسة.

2 2 تحليل فقرات محاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء واختبار الفرض الثاني للدراسة.

2 3 تحليل فقرات سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني.

## المبحث الأول: مناقشة واختبار الفرض الأول للدراسة

### 1-1 صياغة الفرض الأول للدراسة

يهدف هذا الفرض إلى التعرف على آراء المراجعين المشاركين في الدراسة بخصوص سبعة متغيرات مستقلة تمثل خطراً على استقلالهم، وعليه فقد تم صياغة هذا الفرض على النحو التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين زيادة الخطر على استقلال المراجع الخارجي، والمتغيرات المستقلة التالية":

- 1 -المصالح المالية للمراجع في الشركة محل المراجعة.
- 2 -العلاقات الشخصية للمراجع مع الشركة محل المراجعة.
- 3 -دور إدارة الشركة محل المراجعة في تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده.
- 4 -تقديم خدمات استشارية للشركة محل المراجعة.
- 5 -طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة.
- 6 -المنافسة الشديدة في سوق خدمة المراجعة.
- 7 -حجم مكتب المراجعة وشهرته.

ويشمل الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء على سبعة محاور تمثل الفرض الأول للدراسة، وقد اعتمد الباحث على مقياس ليكرت Likert Scale خماسي الدرجات لتحديد مدى تأثير كل فقرة من فقرات المحاور السبعة على استقلال المراجع، وذلك على النحو التالي:

الدرجة	1	2	3	4	5
مدى التأثير	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	متوسط	كبير	كبير جداً
	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً

## 1-2 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف 1-Sample K-S)

استخدم الباحث اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري لتحديد نوع الاختبارات اللازم استخدامها في الدراسة، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

ويوضح الجدول رقم (1-4) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 ( $Sig \geq 0,05$ )، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وأن الاختبارات التي سيتم استخدامها هي اختبارات معلمية.

### جدول رقم (1-4)

#### اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)

المحاور	عنوان المحور	قيمة اختبار Z	مستوى الدلالة
الأول	أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله.	1.05	0.21
الثاني	أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله.	1.35	0.06
الثالث	أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلاله.	0.85	0.46
الرابع	أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع.	1.42	0.13
الخامس	أ- أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله.	1.20	0.11
	ب- متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة.	1.29	0.07
السادس	أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع.	0.67	0.74
السابع	أثر حجم مكتب المراجع وشهرته على استقلاله.	1.65	0.19
فقرات الجزء الرابع	سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني.	0.61	0.84
جميع المحاور		0.474	0.98

### 1-3 تحليل فقرات محاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء واختبار الفرض الأول للدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات محاور الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء، والجداول التالية تحتوي على المتوسط الحسابي ونسبة التأثير (الوزن النسبي) وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات كل محور.

\* وتكون الفقرة إيجابية أي أن أفراد المجتمع يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.04) عند درجة حرية (33) ومستوى دلالة يساوي (0.05). (أو نسبة التأثير (الوزن النسبي) أكبر من 60% ومستوى دلالة أقل من (0.05)).

\* وتكون الفقرة سلبية أي أن أفراد المجتمع لا يوافقون على محتواها، إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي (-2.04) عند درجة حرية (33) ومستوى دلالة (0.05). (أو نسبة التأثير (الوزن النسبي) أقل من 60% ومستوى دلالة أقل من (0.05)).

\* وتكون آراء مجتمع الدراسة في الفقرة محايدة، إذا كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05).

**ملاحظة:** نسبة التأثير (الوزن النسبي) تمثل نسبة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، ويُعبر عنه رياضياً على النحو التالي:

$$\text{نسبة التأثير} = \frac{\text{الوسط الحسابي}}{5} \times 100$$

وسيتم استخدام تعبير نسبة التأثير بدلاً من تعبير الوزن النسبي لأغراض هذه الدراسة.

**1-3-1 تحليل فقرات المحور الأول (أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله)**

لاختبار مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال المراجع الخارجي نتيجة لوجود مصالح مالية له في الشركة التي يراجع حساباتها تم صيانة الفرض المبدئي التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود مصالح مالية للمراجع في الشركة محل المراجعة، وزيادة الخطر على استقلاله"

ولاختبار هذا الفرض تم تحليل فقرات المحور الأول باستخدام اختبار t للعينة الواحد ( On Sample Test). والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-2) والذي يبين المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات هذا المحور، وفيما يلي تحليل لآراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقراته وذلك على النحو التالي:

\* **الفقرة رقم (1):** بلغ المتوسط الحسابي 4.56، ونسبة التأثير 91.8%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن أفراد المجتمع يوافقون على أن ملكية المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها يؤدي إلى زيادة خطر فقد المراجع لاستقلاله.

\* **الفقرة رقم (2):** بلغ المتوسط الحسابي 4.32، ونسبة التأثير 86.47%، ومستوى الدلالة 0.000، أقل من 0.05، مما يعني أن أفراد المجتمع يرون أن كون المراجع مقرضاً أو مديناً للشركة محل المراجعة يؤدي إلى زيادة خطر فقد المراجع لاستقلاله.

\* **الفقرة رقم (3):** بلغ المتوسط الحسابي 3.74، ونسبة التأثير 74.71%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن ملكية أحد أقارب المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها يمثل خطراً على استقلاله.

\* **الفقرة رقم (4):** بلغ المتوسط الحسابي 4.5، ونسبة التأثير 90%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن أفراد المجتمع يوافقون على أن وجود علاقة شراكة بين المراجع وعميل المراجعة في عمل تجاري أو استثماري يؤدي إلى زيادة الخطر على استقلاله.

\* **الفقرة رقم (5):** بلغ المتوسط الحسابي 4.12، ونسبة التأثير 82.35%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، وهذا يعني أن أفراد المجتمع يوافقون على أن قيام المراجع بتدقيق شركة وحصوله على خصومات نقدية كبيرة من شراء منتجاتها يؤدي إلى زيادة الخطر على استقلال المراجع.

\* الفقرة رقم (6): بلغ المتوسط الحسابي 4.15، ونسبة التأثير 82.94%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن قبول المراجع لهدايا مادية ذات أهمية من عميل المراجعة يؤدي إلى زيادة الخطر على استقلاله.

\* الفقرة رقم (7): بلغ المتوسط الحسابي 3.56، ونسبة التأثير 71.18%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن قيام المراجع بتدقيق شركة لم تسدد له أتعابه المستحقة لمدة تزيد عن سنة يمثل خطراً على استقلاله.

#### جدول رقم ( 4-2 )

المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات  
المحور الأول (أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله)

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	نسبة التأثير %	المتوسط الحسابي	الفقرات	رقم الفقرة
1	0.000	13.768	91.18	4.5588	ملكية المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها.	1
3	0.000	9.157	86.47	4.3235	أن يكون المراجع من مديني أو دائني (مقرضي) الشركة التي يراجعها.	2
6	0.000	5.179	74.71	3.7353	ملكية أحد أقارب المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها.	3
2	0.000	12.369	90	4.5000	أن يكون المراجع شريكاً في عمل تجاري أو استثماري مع الشركة محل المراجعة.	4
5	0.000	6.889	82.35	4.1176	تدقيق حسابات شركة وحصوله على خصومات نقدية كبير من شرائه لمنتجاتها.	5
4	0.000	7.497	82.94	4.1471	قبول المراجع لهدايا مادية ذات أهمية من عميل المراجعة.	6
7	0.000	3.514	71.18	3.5588	تدقيق حسابات شركة لم تسدد للمراجع الأتعاب المستحقة له لمدة تزيد عن سنة.	7
-	0.000	10.324	82.69	4.1345	المعدل العام لفقرات المحور	

يتبين من الجدول رقم (4-2) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور يساوي (4.14)، وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، ونسبة التأثير لجميع الفقرات (82.69%)، وهي أكبر من نسبة التأثير المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة تساوي (10.324)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.04)، ومستوى الدلالة (0.000)، وهو أقل من (0.05)، مما يدل على رفض الفرض المبدئي القائل "بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود مصالح مالية للمراجع في الشركة محل المراجعة وزيادة الخطر على استقلاله".

وبناءً على هذه النتيجة فإن الباحث يرى أن وجود مصالح مالية للمراجع في الشركة التي يدقق حساباتها يؤدي إلى زيادة الخطر على استقلاله بشكل كبير. وتتفق هذه النتيجة مع أغلب الدراسات وقواعد السلوك المهني التي تبين أن وجود أية مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة للمراجع في الشركة التي يراجع حساباتها يؤثر سلباً على استقلاله، وخصوصاً من الناحية الشكلية (الاستقلال الظاهري) أمام الأطراف الخارجية المستفيدة من تقريره، وتتفق أيضاً مع دراسة سويلم (2002) التي أشارت إلى أن مشاركة المراجع في أداء أعمال اقتصادية مع عميل المراجعة من شأنه أن يؤثر سلباً على مستوى إدراك الطرف الثالث (المستخدم لتقرير المراجع) لاستقلال المراجع، وتتفق أيضاً مع نتائج دراسة Firth (1980) التي أظهرت أن امتلاك المراجع لأسهم في الشركة التي يراجع حساباتها يعتبر تهديداً لاستقلاله، كما تتفق مع دراسة كل من جربوع (2004/ب) و Pany and Recker (1980) في أن قبول المراجع لهدايا من عملائه أو حصوله على خصومات من شراء منتجاتهم يضعه في موقف لا يستطيع معه مقاومة ضغوط إدارة العميل عليه، الأمر الذي يعرض استقلاله للخطر.

### 1-3-2 تحليل فقرات المحور الثاني (اثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله)

لاختبار مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال المراجع الخارجي نتيجة لوجود علاقات شخصية للمراجع مع الشركة محل المراجعة، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود علاقات شخصية للمراجع مع الشركة محل المراجعة، وزيادة الخطر على استقلاله"

ولاختبار هذا الفرض تم تحليل فقرات هذا المحور باستخدام اختبار t للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في الجدول رقم (3-4) والذي يبين المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقراته، وفيما يلي تحليل لآراء أفراد مجتمع الدراسة لهذه الفقرات وذلك على النحو التالي:

\* **الفقرة رقم (1):** بلغ المتوسط الحسابي 3.74، ونسبة التأثير 74.71%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن المشاركين في الدراسة يوافقون على أن قيام المراجع بتدقيق شركة يعمل بها أحد شركائه السابقين بعد استقالته من مكتب المراجعة يشكل خطراً على استقلاله.

\* **الفقرة رقم (2):** بلغ المتوسط الحسابي 3.85، ونسبة التأثير 77.06%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن قيام المراجع بتدقيق شركة سبق وأن عمل فيها يؤدي إلى زيادة الخطر على استقلاله.

\* **الفقرة رقم (3):** بلغ المتوسط الحسابي 4.38، ونسبة التأثير 87.65%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يعني أن قيام المراجع بتدقيق حساب شركة يمارس بها عملاً رسمياً يمثل تهديداً كبيراً لاستقلاله.

\* **الفقرة رقم (4):** يبلغ المتوسط الحسابي 4.18، ونسبة التأثير 83.53%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن قيام المراجع بتدقيق شركة تربطه بأحد أعضاء مجلس إدارتها، أو أحد مديريها، أو أحد كبار مساهميها، علاقة قرابة قوية، يمثل خطراً كبيراً على استقلاله.

\* **الفقرة رقم (5):** بلغ المتوسط الحسابي 4.09، ونسبة التأثير 81.76%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن قيام المراجع بتدقيق حسابات شركة يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها، أو أحد مديريها، أو أحد كبار مساهميها، شريكاً في مكتب المراجعة، يعتبر خطراً كبيراً على استقلاله.

## جدول رقم (4-3)

المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات  
المحور الثاني (أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله)

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	نسبة التأثير %	المتوسط الحسابي	الفقرات	رقم الفقرة
5	0.000	5.179	74.71	3.7353	أن يدقق المراجع شركة يعمل بها أحد شركائه السابقين بعد استقالته من مكتب المراجعة.	1
4	0.000	4.881	77.06	3.8529	تدقيق حسابات شركة عمل المراجع بها في فترة سابقة.	2
1	0.000	12.362	87.65	4.3824	تدقيق حسابات شركة يمارس المراجع بها عملاً رسمياً.	3
2	0.000	10.195	83.53	4.1765	تدقيق حسابات شركة يكون للمراجع فيها علاقة قرابة قوية مع أحد أعضاء مجلس إدارتها أو مديرها أو أحد كبار مساهمها.	4
3	0.000	6.371	81.76	4.0882	تدقيق حسابات شركة يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها أو مديرها أو أحد كبار مساهمها شريكاً في مكتب المراجعة.	5
-	0.000	10.331	80.9	4.0471	المعدل العام لفقرات المحور	

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4-3) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور يساوي (4.05) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، ونسبة التأثير لجميع الفقرات (80.9%) وهي أكبر من نسبة التأثير المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة (10.33) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.04)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من (0.05)؛ مما يدل على أن وجود علاقات شخصية للمراجع مع عميل المراجعة يؤدي إلى زيادة الخطر بشكل كبير على استقلاله، وبذلك يتم رفض الفرض المبدئي القائل "بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود علاقات شخصية للمراجع مع الشركة محل المراجعة، وزيادة الخطر على استقلاله".

وهذه النتيجة تتفق مع ما أوصت به قواعد السلوك المهني والتشريعات المهنية على أن وجود علاقات شخصية للمراجع (سواء مباشرة أو غير مباشرة) مع عميل المراجعة من شأنه أن يهدد استقلال المراجع ويعرضه للخطر، وبالتحديد استقلاله من حيث المظهر أمام الأطراف الخارجية المستفيدة من تقريره.

### 1-3-3 تحليل فقرات المحور الثالث (أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلاله)

لبيان أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلال المراجع، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده، وبين زيادة الخطر على استقلاله"

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة لتحليل فقرات هذا المحور، والنتائج مبينه في الجدول رقم (4-4) والذي يبين المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث، حيث تبين أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يبلغ (3.88)، ونسبة التأثير (77.65%)، ومستوى الدلالة (0.000) وهو أقل من (0.05)؛ مما يدل على أن قيام مجلس ادارة الشركة محل المراجعة بتعيين مراجع الحسابات أو تحديد أتعابه أو استبعاده يمثل خطراً كبيراً على استقلال المراجع.

كذلك تبين أن المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يبلغ (3.65)، ونسبة التأثير (71.18%)، ومستوى الدلالة (0.001) وهو أقل من (0.05)؛ مما يدل على أن قيام المدير العام للشركة المساهمة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده يزيد من خطر فقد المراجع لاستقلاله بشكل كبير.

#### جدول رقم (4-4)

المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث  
(أثر قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلاله)

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	نسبة التأثير	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	مجلس إدارة الشركة المساهمة	3.8824	77.65	7.059	0.000	1
2	المدير العام للشركة	3.5588	71.18	3.514	0.001	2
-	المعدل العام لفقرات المحور	3.7206	74.41	5.42	0.006	-
1	الجمعية العامة للمساهمين	1.5294	30.59	-12.138	0.000	2
2	لجنة المراجعة في الشركة	2.0882	41.46	-5.338	0.000	1

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرتين السابقتين للمحور الثالث يساوي (3.72)، ونسبة التأثير لهما (74.41%) وهي أكبر من نسبة التأثير المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة تساوي (5.42) وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي (2.04)، ومستوى الدلالة (0.006) وهو أقل من (0.05)؛ مما يدل على أن قيام إدارة الشركة المساهمة بتعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده يمثل خطراً كبيراً على استقلاله، ووفقاً لهذه النتيجة يتم رفض الفرض المبدئي القائل "بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده، وبين زيادة الخطر على استقلاله".

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه الدراسة الحالية في جانبها النظري، وتتفق أيضاً مع نتائج الدراسات التطبيقية التالية: العادلي (1993)، أبو غانم (2003)، هويدي (1992)، الهادي (2003)، الحلبوني (1993)، يمانى (1991)، موسى (1992)، طلبة (1996)، مطر (1994)، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن تزايد دور الإدارة في تعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده يمثل تهديداً كبيراً لاستقلال المراجع، ومن ثم زيادة احتمال فقد المراجع استقلاله.

\* وللتعرف على آراء مجتمع الدراسة بخصوص مدى الخطر الذي يمكن أن يهدد استقلال المراجع الخارجي إذا تم تعيينه أو تحديد أتعابه أو استبعاده من قبل الجمعية العامة للمساهمين، أو لجنة المراجعة في الشركة المساهمة، أظهرت بيانات الجدول رقم (4-4) السابق أن قيام الجمعية العامة للمساهمين بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده لا يمثل خطراً على استقلاله، حيث بلغ المتوسط الحسابي (1.53) وهو أقل من المتوسط الفرضي (3)، ونسبة التأثير (30.59%) وهي أقل بكثير من النسبة المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة تساوي (-12.138) وهي أقل من t الجدولية (-2.04)، ومستوى الدلالة (0.000) وهو أقل من (0.05). كذلك تبين أن قيام لجنة المراجعة بتعيين المراجع أو استبعاده أو تحديد أتعابه لا يمثل خطراً على استقلال المراجع الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.09)، ونسبة التأثير (41.46%) وهي أقل من نسبة التأثير المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة (-5.338) وهي أقل من t الجدولية (-2.04)، ومستوى الدلالة (0.000) وهو أقل من (0.05).

ونتيجة التحليل السابقة تؤكد على ضرورة قيام الجمعية العامة للمساهمين بدورها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتعيين مراجع الحساب أو تحديد أتعابه أو استبعاده، ولذلك حرصت معظم التشريعات وقوانين الشركات في أغلب الدول على أن تكون سلطة تعيين المراجع مقصورة على الجمعية العامة للمساهمين،

وعليه لا ينبغي عليها تفويض سلطة تعيين المراجع إلى مجلس الإدارة لما لهذا الإجراء من خطورة على استقلاله، وعلى الرغم من ذلك فإن دور الجمعية العامة للمساهمين يكون في أغلب الأحيان هو إقرار اختيار المراجع الذي ترشحه إدارة الشركة، بمعنى أن اختيار المراجع يتم فعلياً من قبل إدارتها، لذلك تم التفكير في إيجاد بعض الحلول المناسبة لهذه المشكلة وذلك حمايةً لمصالح المساهمين في الشركة ومستخدمي القوائم المالية، ومحافظة على الثقة في القوائم المالية المستمدة من استقلال المراجع، ولعل من أبرز الحلول المقترحة تشكيل لجنة مراجعة في كل شركة مساهمة تناط إليها مهمة ترشيح المراجع الخارجي ومناقشة أتعابه أو قرار استبعاده، وكذلك متابعة وتقييم أعماله والاهتمام بملاحظاته وتوصياته، على أن يكون اتصال المراجع مباشرة بهذه اللجنة، وبذلك يتم الحد من تأثير إدارة الشركة على المراجع.

ونتائج التحليل التي تم التوصل إليها تدعم هذا التوجه، حيث أظهرت النتائج أن قيام لجنة المراجعة بمهمة تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده لا يمثل خطراً على استقلاله، بل على العكس من ذلك يعزز استقلاله ويقويه. وقد حاز اقتراح إلزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بتشكيل لجان مراجعة على موافقة المشاركين في الدراسة، حيث بلغت نسبة تأثير هذا الاقتراح في تعزيز استقلال المراجع الخارجي (81.17%) (أنظر جدول رقم (4-22)). وقد أكدت كثير من الدراسات - العطار (2003)، الفيومي (1994)، حسين (2000)، علي (2001) - على أن تشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة يدعم استقلال المراجع الخارجي، والثقة في أعمالهم، ويسهم في زيادة قوة القوائم المالية.

### **4-3-1 تحليل فقرات المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع الخارجي)**

لبيان مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال المراجع الخارجي نتيجة لقيامه بأداء خدمات استشارية لعملاء المراجعة، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، وزيادة الخطر على استقلاله".

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لتحليل فقرات المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع الخارجي)، والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-5) والذي يبين

النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات هذا المحور، وفيما يلي تحليل لآراء أفراد المجتمع لكل فقرة من فقراته:

**\*الفقرة رقم (1):** تبين أن 64.7% من أفراد المجتمع يوافقون على أن طبيعة العديد من الخدمات الاستشارية تجعل المراجع في منطقة الأدوار الإدارية مما يعرض موضوعيته واستقلاله للخطر، وأن 35.3% منهم يعارضون ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.44، ونسبة التأثير 68.8%، ومستوى الدلالة 0.066 وهو أكبر من 0.05، مما يعني أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

**\*الفقرة رقم (2):** تبين أن 61.8% من أفراد المجتمع يوافقون على أن قيام المراجع بدور المستشار لعميله قد يجعله في موقف من يراجع معلومات مالية شارك في إعدادها، أو سياسات مالية أوصى بتطبيقها، ومن ثم قد يشعر أنه مسئول عن نجاحها وسلامة ما ينتج عنها من معلومات مما يعرض استقلاله للخطر، وأن 35.3% يعارضون ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.53، ونسبة التأثير 70.60%، ومستوى الدلالة 0.018 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع لهذه الفقرة إيجابي أي يوافقون على ما جاء فيها.

**\*الفقرة رقم (3):** تبين أن 61.7% من المشاركين في الدراسة يرون أن أداء المراجع للخدمات الاستشارية سيقربه كثيراً من الإدارة مما يهيئ الفرصة لنمو نمط من العلاقات الشخصية الوطيدة بينهما، الأمر الذي يعرض استقلاله للخطر، وأن 32.4% منهم لا يوافقون على ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.24، ونسبة التأثير 64.7%، ومستوى الدلالة 0.339 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

**\*الفقرة رقم (4):** تبين أن 59% من أفراد المجتمع تقريباً يوافقون على أن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية قد يجعله مؤيداً أو مدافعاً عن عميله لدرجة يصعب معها المحافظة على استقلاله، وأن 35% منهم تقريباً يعارضون ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.35، ونسبة التأثير 67%، ومستوى الدلالة 0.07 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

**\*الفقرة رقم (5):** تبين أن 67.6% من أفراد المجتمع يرون أن المراجع قد يربط بين النجاح الذي تحققه إدارة الشركة محل المراجعة التي يقدم لها الخدمات الاستثمارية وبين كونه مستشاراً ناجحاً لها، وقد تتطور العلاقة إلى أن يصبح المراجع معتمداً على نجاحها لتكوين سمعة طيبة له، مما يعرض استقلاله للخطر،

وأن 23.6% يعارضون ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.53، ونسبة التأثير 70.6%، ومستوى الدلالة 0.016 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع ايجابي لهذه الفقرة، ويوافقون على ما جاء فيها.

\***الفقرة رقم (6):** تبين أن 64.7% من المشاركين في الدراسة يوافقون على أن ارتفاع نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى أتعاب المراجعة من عميل واحد يزيد من اعتماد المراجع مادياً عليه مما يعرض استقلاله للخطر، وأن 29.4% لا يوافقون على ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.35، ونسبة التأثير 67%، ومستوى الدلالة 0.110 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

\***الفقرة رقم (7):** تبين أن 73.5% من أفراد المجتمع يوافقون على أن طبيعة ونوعية الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة (استشارية، محاسبية، إدارية، ضريبية... الخ) تعتبر عاملاً هاماً في تحديد مدى الخطر على استقلاله، وأن 17.7% يعارضون ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.76، ونسبة التأثير 75.29%، ومستوى الدلالة 0.000 هو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع إيجابي لهذه الفقرة، ويوافقون على ما جاء فيها.

#### جدول رقم (4-5)

النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة

لكل فقرة من فقرات المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع)

الرقم	الفقرة	عدم الموافقة %	محايد %	الموافقة %	متوسط حسابي	نسبة التأثير %	قيمة t	مستوى الدلالة
1	أن طبيعة العديد من الخدمات الاستشارية تجعل المراجع في منطقة الأدوار الإدارية مما يعرض موضوعيته واستقلاله للخطر.	35.3	—	64.7	3.44	68.8	1.91	0.066
2	أن قيام المراجع بدور المستشار لعميله قد يجعله في موقف من يراجع معلومات مالية شارك في إعدادها أو سياسات مالية أوصي بتطبيقها و من ثم قد يشعر انه مسئول عن نجاحها وسلامة ما ينتج عنها من معلومات مما يعرض استقلاله للخطر	35.3	2.9	61.8	3.53	70.6	2.50	0.018
3	أن أداء المراجع للخدمات الاستشارية سيقربه كثيراً من الإدارة مما يهيئ الفرصة لنمو نمط من العلاقات الشخصية الوطيدة بينهما مما يعرض استقلاله للخطر.	32.4	5.9	61.7	3.24	64.7	0.97	0.339

0.070	1.88	67	3.35	58.9	5.8	35.3	4	قد يجد المراجع نفسه عند تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة أنه مؤيداً له أو مدافعاً عنه لدرجة يصعب معها المحافظة على استقلاله.
0.016	2.55	70.6	3.53	67.6	8.8	23.6	5	قد يربط المراجع بين النجاح الذي تحققه إدارة الشركة التي يقدم لها الخدمات الاستشارية وبين كونه مستشاراً ناجحاً لها وقد تتطور العلاقة إلى أن يصبح المراجع معتمداً على نجاح عميله لتكوين سمعه طيبه له مما يعرض استقلاله للخطر.
0.110	1.90	67	3.35	64.7	5.9	29.4	6	أن ارتفاع نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى أتعاب المراجعة من عميل معين يزيد من اعتماد المراجع مادياً عليه مما يعرض استقلاله للخطر.
0.000	4.14	75.3	3.76	73.5	8.8	17.7	7	أن طبيعة ونوعية الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة ( استشارات محاسبية، إدارية، ضريبية... الخ) تعتبر عاملاً هاماً في تحديد مدى الخطر على استقلاله.
0.023	2.50	69.2	3.45	المعدل العام لفقرات المحور				

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الرابع يساوي (3.45) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، ونسبة التأثير لجميع الفقرات (69.16%) وهي أكبر من نسبة التأثير المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة تساوي (2.50) وهي أكبر من t الجدولية (2.04)، ومستوى الدلالة يساوي (0.023) وهو أقل من (0.05)؛ مما يدل على أن قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة يعرض استقلاله للخطر.

ووفقاً لهذه النتيجة يتم رفض الفرض المبدئي القائل " بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، وزيادة الخطر على استقلاله".

وعلى الرغم من النتيجة السابقة، نجد أن آراء المشاركين في الدراسة كان إيجابياً في الفقرات رقم (2)، (5)، (7)، ومحايداً في الفقرات (1)، (3)، (4)، (6) وهذا التباين في الآراء يتفق مع الدراسات السابقة في هذا المجال، حيث تضاربت آراء الفئات المختلفة المهتمة بالمهنة حول مدى تأثير الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجعون لعملاء المراجعة على استقلالهم، ففريق يرى (راضي، 1998؛ سالم، 1994؛ رضوان، 1985؛ البيوك، 1995؛ صبيحي، 1997؛ Goldman and Barlev, 1974؛

(Sitton and Lampe, 1991)، أن أداء هذه الخدمات يعزز استقلال المراجع ويزيد من جودة أدائه، لأنها تساعد في تعميق المعرفة لدى المراجع بعمليات الشركة وأنشطتها وظروفها وتكسبه خبرة كافية لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وجودة عالية، في حين يرى فريق آخر (الراشد، 1994 ؛ سويلم، 2002 ؛ جربوع، 2004/ب ؛ نور، 1987 ؛ أحمد، 2007 ؛ هويدي، 1992 ؛ Flaming, 2002 ؛ Awadallah, 2006 ؛ Abu Bakar et. al.,2009) أن أداء هذه الخدمات لعملاء المراجعة يقلل من موضوعية المراجع واستقلاله، لأنها تقربه من موقع اتخاذ القرار مما يصعب عليه مراجعة قراراته، كذلك يهيئ الفرصة لنمو نمط من العلاقات الشخصية مع إدارة الشركة مما يعرض استقلاله للخطر .

\* ولتعزيز استقلال مكاتب المراجعة التي تؤدي الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، رأى الباحث استطلاع آراء المراجعين المشاركين في الدراسة بخصوص ثلاثة مقترحات تسعى إلى تحقيق هذا الغرض، حيث تم تخصيص الفقرات رقم (8)، (9)، (10) من هذا المحور لمعرفة آرائهم بخصوص هذه المقترحات الثلاثة، ويبين الجدول رقم (4-6) النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من الفقرات المذكورة، وذلك على النحو التالي:

#### جدول رقم (4-6)

النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة للفقرات (8) و(9) و(10) من المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع)

الرقم	الفقرة	عدم الموافقة %	محايد %	الموافقة %	متوسط حسابي	نسبة التأثير	قيمة t	مستوى الدلالة
8	إن إنشاء قسم خاص في مكتب المراجعة يختص فقط بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يسهم في زيادة قدرة المكتب في المحافظة على استقلاله.	26.5	5.9	67.6	3.38	67.6	1.58	0.125
9	إن تحديد قائمة بالخدمات الاستشارية المحظور تقديمها لعملاء المراجعة، يعزز استقلال مكاتب المراجعة.	26.5	5.9	67.6	3.38	67.6	1.58	0.125
10	إن قيام المراجع بالإفصاح عن أنواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعميل المراجعة ونسبة أتعابها إلى أتعاب عملية المراجعة يعزز من استقلاله أما الغير.	14.7	8.8	76.5	3.82	76.5	5.13	0.000
	المعدل العام لفقرات المحور				3.53	70.6	2.61	0.013

1- تبين أن 67.6% من أفراد المجتمع يوافقون على أن إنشاء قسم خاص في مكتب المراجعة يختص فقط بتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة سوف يسهم في زيادة قدرة المكتب في المحافظة على استقلاله، وأن 26.5% يعارضون ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3.38، ونسبة التأثير 67.6% ومستوى الدلالة 0.125 وهو أكبر من 0.05؛ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذا الاقتراح.

2- تبين أن 67.6% من أفراد المجتمع يرون أن تحديد قائمة بالخدمات الاستشارية المحظور تقديمها لعملاء المراجعة يعزز استقلال مكاتب المراجعة عند تقديم الخدمات الاستشارية، وأن 26.5% لا يوافقون على ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3.38، وبنسبة تأثير 67.6%، ومستوى الدلالة 0.125 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذا الاقتراح.

3- تبين أن 76.5% من المشاركين في الدراسة يوافقون على أن قيام المراجع بالإفصاح عن أنواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعميل المراجعة، ونسبة أتعابها إلى أتعاب عملية المراجعة يعزز من استقلاله أمام الغير، وأن 14.7% منهم لا يوافقون على ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3.82، ونسبة التأثير 76.5%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع إيجابي لهذا الاقتراح ويوافقون عليه.

وبصفة عامة تبين أن المتوسط الحسابي للمقترحات الثلاثة يساوي (3.53)، وبنسبة التأثير (70.6%)، وقيمة t المحسوبة (2.61) وهي أكبر من t الجدولية (2.04)، وأن مستوى الدلالة (0.013) وهو أقل من (0.05)؛ مما يدل على أن المقترحات الثلاثة السابقة تسهم في تعزيز استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المشاركين في الدراسة.

### **1-3-5 تحليل فقرات المحور الخامس (أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله)**

لبيان مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال المراجع نتيجة لطول فترة ارتباطه مع عميل المراجعة، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجع، وزيادة الخطر على استقلاله".

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار  $t$  للعينة الواحدة لتحليل فقرات المحور الخامس (أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله)، والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-7)، والذي يبين النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات هذا المحور، وفيما يلي تحليل لآراء المشاركين في الدراسة لكل فقرة وذلك على النحو التالي:

**\*الفقرة رقم (1):** تبين أن 44% من أفراد المجتمع تقريباً يوافقون على أن طول الفترة التي يقضيها المراجع في تدقيق حسابات نفس العميل يؤدي إلى زيادة اعتماد المراجع على عميله مادياً مما يعرض استقلاله للخطر، وأن 53% لا يوافقون على ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3.03، ونسبة التأثير 60.6%، ومستوى الدلالة 0.902 وهو أكبر من 0.05؛ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

**\*الفقرة رقم (2):** تبين أن 44% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة يؤدي إلى وجود علاقات شخصية وطيدة بينه وبين إدارة الشركة مما يجعل محافظته على استقلاله أمراً صعباً، وأن 50% يعارضون ذلك، وأن المتوسط الحسابي 2.94، ونسبة التأثير 58.8%، ومستوى الدلالة 0.794 وهو أكبر من 0.05؛ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

**\*الفقرة رقم (3):** تبين أن 47% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن تحديد فترة ارتباط للمراجع مع العميل بعدد معين من السنوات يقلل من المنافع المادية المتوقعة منه في المستقبل مما يخلق حافزاً أكبراً لدى المراجع لمقاومة ضغوط إدارة العميل عليه. وأن 50% منهم لا يرون ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي 3.12، ونسبة التأثير 62.3%، ومستوى الدلالة 0.613 وهو أكبر من 0.05؛ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

**\*الفقرة رقم (4):** تبين أن 47% من أفراد المجتمع تقريباً يوافقون على أن طول فترة الارتباط بين المراجع وعميله قد يجعله مؤيداً لإدارة العميل أو مدافعاً عنها لدرجة يصعب معها الحفاظ على استقلاله، وأن 50% يعارضون ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 2.91، ونسبة التأثير 58.2%، ومستوى الدلالة 0.697 وهو أكبر من 0.05؛ مما يعني أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4-7) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (3) ونسبة التأثير (60%) وهي تساوي تماماً نسبة التأثير المحايدة (60%)، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي 0.000 وهي أقل من  $t$  الجدولية التي تساوي (2.04)، ومستوى الدلالة يساوي (1) وهو أكبر من (0.05)، مما يدل

على صحة الفرض المبدئي القائل "بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة، وزيادة الخطر على استقلاله"، مما يعني أن طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة لا يمثل خطراً على استقلال المراجع. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Shockley.1981)، ودراسة متولي (1990) التي أشارتا إلى أن الفترة الزمنية التي يقضيها المراجع في مراجعة حسابات العميل نفسه ليس لها تأثير يذكر على استقلال المراجع الخارجي.

جدول رقم (4-7)

النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة

لكل فقرة من فقرات المحور الخامس (أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله)

الرقم	الفقرة	عدم الموافقة %	محايد %	الموافقة %	متوسط حسابي	نسبة التأثير %	قيمة t	مستوى الدلالة
1	أن طول الفترة التي يقضيها المراجع في تدقيق حسابات نفس العميل يؤدي إلى زيادة اعتماده مادياً عليه مما يعرض استقلاله للخطر.	53	2.9	44.1	3.03	60.6	0.12	0.902
2	أن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة يؤدي إلى وجود علاقات شخصية وطيدة بينه وبين إدارة الشركة مما يجعل محافظته على استقلاله أمراً صعباً.	50	5.9	44.1	2.94	58.8	-0.26	0.794
3	أن تحديد فترة ارتباط للمراجع مع العميل بعدد معين من السنوات يقلل من المنافع المادية المتوقعة منه في المستقبل مما يخلق حافزاً أكبراً لدي المراجع لمقاومة ضغوط إدارة العميل عليه.	50	2.9	47.1	3.12	62.3	0.51	0.613
4	أن طول فترة الارتباط بين المراجع وعميله قد يجعله مؤيداً لإدارة العميل أو مدافعاً عنها للدرجة التي يصعب معها الحفاظ على استقلاله.	50	2.9	47.1	2.91	58.2	-0.39	0.697
	<b>المعدل العام لفقرات المحور</b>							
					3.00	60	0.00	1.00
5	أن قيام مكاتب المراجعة بإجراء تغيير دوري لفريق العمل المكلف بتنفيذ عملية مراجعة لعميل معين، يقلل من الآثار السلبية لطول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة و العميل، و يعزز من استقلاله وجودة أدائه.	20.6	17.6	61.8	3.50	70.0	3.13	0.004

كذلك تبين البيانات الظاهرة في الجدول (4-7) السابق أن هناك تبايناً في آراء أفراد المجتمع بخصوص تأثير طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة على استقلاله، وهذه النتيجة تتفق مع الدراسات السابقة في هذا المجال والتي أظهرت عدم وجود اتفاق بين الباحثين والمهتمين بمهنة المراجعة

حول مدى تأثير العلاقة طويلة الأجل بين المراجع وعميله على استقلال المراجع، فهناك اتجاه مؤيد لسياسة التغيير الإلزامي للمراجعين، واتجاه آخر معارض لها، فالمؤيدون لسياسة تغيير المراجع بشكل دوري (صبيحي (2001) ؛ George (2004) ؛ Chung (2004) ؛ Dopuch وزملاؤه (2001) ؛ Casterella وزملاؤه (2002) ؛ لجنة Metcalf) يرون أن طول الفترة التي يقضيها المراجع في تدقيق حسابات نفس الشركة قد تؤدي إلى مخاطر كبيرة على استقلاله منها على سبيل المثال: اعتماد المراجع مادياً على عميله، ونشوء علاقات شخصية وطيدة بينه وبين إدارة الشركة، وقد يصبح المراجع مؤيداً لإدارة الشركة أو مدافعاً عنها لدرجة قد تفقده استقلاله وكذلك التراخي وعدم الابتكار وفقدان خاصية الشك المهني. أما المعارضون لسياسة تغيير المراجع (Zeff (2003) ؛ Johnson وزملاؤه (2002) ؛ Solomon وزملاؤه (1999) ؛ لجنة Cohen ؛ لجنة Treadway) فيرون أن طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة لا يمثل خطراً على استقلال المراجع، لأن طول فترة الارتباط تكسب المراجع خبرة ومعرفة كبيرة بعمليات العميل وأنظمتها المالية؛ مما يزيد من جودة وكفاءة عملية المراجعة، وأن حالات فشل المراجعة تكون عادةً في الارتباطات قصيرة الأجل، لعدم قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الهامة والغش التي قد تحتويها القوائم المالية، وذلك لعدم معرفته الكافية بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل، وأن هذه المعرفة لا يمكن اكتسابها إلا من خلال طول العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله، هذا بالإضافة إلى أن تغيير المراجع يترتب عليه زيادة في التكاليف بالنسبة للشركة محل المراجعة، وكذلك زيادة أتعاب عملية المراجعة.

\* ولتعزيز استقلال مكاتب المراجعة التي ترتبط بعملائها لفترات طويلة نسبياً، استقصى الباحث المشاركين في الدراسة بخصوص اقتراحين في هذا الشأن وهما:

**الإقتراح الأول:** يرى الباحث أن إجراء تغيير دوري لفريق العمل (وليس لمكتب المراجعة) المكلف بتنفيذ عملية مراجعة لعميل معين سوف يقلل من وجود علاقات وطيدة بين المراجعين وإدارة العميل، ويساعد في تطوير منهج مراجعة جديد وتوفير رؤية متجددة من قبل فريق العمل المعين حديثاً لمراجعة حسابات هذا العميل. وقد استطلع الباحث آراء أفراد المجتمع بهذا الخصوص، حيث تم تخصيص الفقرة رقم (5) من هذا المحور لهذا الغرض. وقد تبين أن نسبة (61.8%) من أفراد المجتمع يوافقون على أن قيام مكاتب المراجعة بإجراء تغيير دوري لفريق العمل المكلف بتنفيذ عملية مراجعة لعميل معين يقلل من الآثار السلبية لطول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل، وأن (20.6%) لا يوافقون على ذلك، وبلغ

المتوسط الحسابي (3.50)، ونسبة التأثير (70.0%)، ومستوى الدلالة (0.004) وهو أقل من (0.05)، مما يدل على أن هذا الاقتراح مقبول من قبل المشاركين في الدراسة.

**الاقتراح الثاني:** يرى الباحث ضرورة استمرار مكتب المراجعة في تدقيق حسابات نفس الشركة لفترات طويلة نسبياً تتراوح ما بين 5-7 سنوات على اعتبار أن ذلك يقلل من قدرة إدارة الشركة في ممارسة الضغط على المراجع سنوياً عن طريق التهديد بتغييره، وأن الفترة الطويلة نسبياً تتيح للمراجع اكتساب المعرفة والخبرة الكافية بطبيعة نشاط العميل وعملياته، مما يزيد من جودة أداء عملية المراجعة وتقليل تكلفتها. وقد استطلع الباحث آراء أفراد المجتمع بهذا الخصوص لمعرفة مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال مكاتب المراجعة في حالة الاستمرار في مراجعة حسابات نفس الشركة لمدد زمنية محددة، والجدول رقم (4-8) يبين النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل مدة زمنية مقترحة، وقد أظهرت نتائج التحليل ما يلي:

1- إذا كانت مدة ارتباط المكتب بالشركة محل المراجعة تتراوح ما بين 1-3 سنوات فإن 94% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن هذه المدة لا تمثل خطراً على استقلال المراجع، وأن 3% تقريباً منهم يرون عكس ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي (1.41)، ونسبة التأثير (28.2%) وهي أقل بكثير من النسبة المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة (-13.2) وهي أقل من t الجدولية (-2.04)، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05؛ مما يدل على أن ارتباط المراجع بعميل المراجعة لمدة تتراوح ما بين 1-3 سنوات لا يمثل خطراً على استقلال المراجع الخارجي.

2- إذا كانت مدة ارتباط المكتب بالشركة محل المراجعة تتراوح ما بين 4-6 سنوات، فإن (67.6%) من أفراد المجتمع يرون أن هذه المدة لا تمثل خطراً على استقلال مكتب المراجعة، وأن 6% منهم تقريباً يرون عكس ذلك، وقد بلغ المتوسط الحسابي (2.29)، ونسبة التأثير (45.8%)، وهي أقل من نسبة التأثير المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة تساوي (-5.73) وهي أقل من t الجدولية (-2.04) ومستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من (0.05)، مما يدل على أن استمرار مكتب المراجعة في تدقيق حسابات نفس الشركة لمدة تتراوح بين 4-6 سنوات لا يمثل خطراً على استقلاله.

3- إذا كانت مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة محل المراجعة تتراوح من 7-9 سنوات فإن (20.6%) من أفراد المجتمع يرون أن هذه المدة لا تمثل خطراً على استقلال مكتب المراجعة، بينما يرى (47%) أن

الخطر على استقلاله متوسط، ويرى (32.4%) أن هذه المدة تمثل خطراً على استقلاله، وبلغ المتوسط الحسابي (3.03)، ونسبة التأثير (60.6%) وهي قريبة من نسبة التأثير المحايدة (60%)، وأن مستوى الدلالة (0.851) وهو أكبر من (0.05)، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد بهذا الشأن.

5 إذا كانت مدة ارتباط مكتب المراجعة مع عميل المراجعة تستمر لمدة 10 سنوات فأكثر، فإن (76.4%) من أفراد المجتمع يرون أن ذلك يمثل خطراً على استقلال مكتب المراجعة، بينما يرى (17.5%) منهم عكس ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي (3.82)، ونسبة التأثير (76.4%) وهي أكبر من النسبة المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة (3.87) وهي أكبر من t الجدولية (2.04)، ومستوى الدلالة (0.000) وهو أقل من (0.05) مما يدل على أن استمرار مكتب المراجعة في تدقيق حسابات نفس الشركة لمدة 10 سنوات فأكثر يمثل خطراً كبيراً على استقلاله.

#### جدول رقم (4-8)

النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة

لمتوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة

الرقم	متوسط عدد السنوات	عدم وجود خطر %	خطر متوسط %	وجود خطر %	متوسط حسابي	نسبة التأثير %	قيمة t	مستوى الدلالة
1	من 1 - 3 سنوات	94.2	2.9	2.9	1.41	28.2	-13.2	0.000
2	من 4 - 6 سنوات	67.6	26.5	5.9	2.29	45.8	-5.73	0.000
3	من 7 - 9 سنوات	20.6	47	32.4	3.03	60.6	0.190	0.851
4	10 سنوات فأكثر	17.5	5.9	76.6	3.82	76.4	3.87	0.000

يتبين من التحليل السابق أن استمرار مكتب المراجعة في تدقيق حسابات نفس الشركة لا يمثل خطراً على استقلاله إذا لم تتجاوز مدة الارتباط ست سنوات، وهذه النتيجة تتفق إلى حد كبير مع اقتراح الباحث الذي مفاده ضرورة استمرار مكتب المراجعة في تدقيق حسابات نفس الشركة لفترات طويلة نسبياً تتراوح ما بين 5-7 سنوات.

**1-3-6 تحليل فقرات المحور السادس (أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع)**

لبيان خطر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع الخارجي، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة الشديدة في سوق خدمة المراجعة، وزيادة الخطر على استقلال المراجع"

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة لتحليل فقرات المحور السادس (أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع)، والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-9)، حيث أظهرت نتائج تحليل آراء المشاركين في الدراسة عن كل فقرة من فقرات هذا المحور الآتي:

\***الفقرة رقم (1):** تبين أن 82% من أفراد المجتمع تقريباً يوافقون على أن زيادة المنافسة على العملاء تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء، بينما 15% منهم تقريباً يعارضون ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 4.44، ونسبة التأثير 88.8%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء المشاركين في الدراسة إيجابية لهذه الفقرة، ويوافقون على ما جاء فيها.

\***الفقرة رقم (2):** تبين أن 73.5% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن التنافس على العملاء قد يؤدي إلى اتصال المراجعين بعملاء مراجعة جدد وعرض خدماتهم عليهم مما يعرض استقلالهم للخطر، وأن 20.6% لا يرون ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3.70، ونسبة التأثير 74% ومستوى الدلالة 0.001 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع إيجابية لهذه الفقرة، ويوافقون على ما جاء فيها.

\***الفقرة رقم (3):** تبين أن 44% من أفراد المجتمع تقريباً يوافقون على أن التنافس على العملاء قد يؤدي إلى الاتفاق معهم على خطة العمل مقدماً بحيث تتحدد خطة العمل حسب رأي العميل ما يقلل من استقلال المراجع وجودة أدائه، وأن 41% منهم تقريباً يعارضون ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3.03، ونسبة التأثير 60.6%، ومستوى الدلالة 0.493 وهو أكبر من 0.05؛ مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

\***الفقرة رقم (4):** تبين أن 47% من أفراد المجتمع يرون أن زيادة حدة المنافسة على العملاء قد يؤدي إلى ولاء المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة وتحقيق رغباتها مما يفقده استقلاله، وأن 50% لا يرون ذلك، وأن المتوسط الحسابي 2.78، ونسبة التأثير 55.6، ومستوى الدلالة 0.889 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

\***الفقرة رقم (5):** تبين أن 41% من أفراد المجتمع تقريباً يوافقون على أن المنافسة الشديدة بين المراجعين قد تدفع البعض إلى كتابة تقرير به تحفظات ثم تغيير إلى تقرير نظيف خوفاً من تغييرهم، وأن 44% منهم تقريباً يعارضون ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 2.91، ونسبة التأثير 58.2%، ومستوى الدلالة 0.687 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع محايد لهذه الفقرة.

\***الفقرة رقم (6):** تبين أن 73.5% من أفراد المجتمع يوافقون على أن زيادة المنافسة على العملاء قد تخلف دافعاً لدى الشركات للبحث عن مراجعين أكثر ولاء لها وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي)، وأن 12% منهم تقريباً لا يوافقون على ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3.89، ونسبة التأثير 77.8%، ومستوى الدلالة 0.001 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع إيجابي لهذه الفقرة ويوافقون على ما جاء فيها.

\***الفقرة رقم (7):** تبين أن 79% من أفراد المجتمع تقريباً يعتبرون المنافسة الشديدة على العملاء يمكن أن تدفع إدارات بعض الشركات إلى الضغط على مراجعيها لتقليل أتعابهم إلى أقل حد ممكن، أو التلويح بتغييرهم؛ مما يؤثر سلباً على استقلالهم، وأن 12% منهم لا يعتقدون ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 4.12، ونسبة التأثير 82.4%، ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع إيجابي لهذه الفقرة، وأنهم يوافقون على ما جاء فيها.

\***الفقرة رقم (8):** تبين أن 70.5% من أفراد المجتمع يرون أن التنافس على العملاء يؤدي إلى قيام بعض المراجعين بإعطاء عمولة أو نسبة من الأتعاب أو مبلغ مقطوع لأشخاص يحصلون من خلالهم على عملاء مراجعة جدد مما يضعف من قوتهم أمام عملائهم، وأن 20.7% لا يوافقون على ذلك، وبلغ المتوسط الحسابي 3.68، ونسبة التأثير 73.6%، ومستوى الدلالة 0.016 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن آراء أفراد المجتمع إيجابي لهذه الفقرة ويوافقون على ما جاء فيها.

## جدول رقم (4-9)

النسب المئوية والمتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة  
لكل فقرة من فقرات المحور السادس (أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع)

الرقم	الفقرة	عدم الموافقة %	محايد %	الموافق %	متوسط حسابي	نسبة التأثير	قيمة t	مستوى الدلالة
1	أن زيادة المنافسة على العملاء تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء.	14.7	2.9	82.4	4.44	88.8	7.21	0.000
2	أن التنافس على العملاء يمكن أن يؤدي إلى اتصال المراجعين بعملاء مراجعة جدد وعرض خدماتهم عليهم مما يعرض استقلالهم للخطر.	20.6	5.9	73.5	3.70	74	4.12	0.001
3	قد يؤدي التنافس على العملاء إلى الاتفاق معهم على خطة العمل مقدماً بحيث تتحدد خطة العمل حسب رأي العميل، مما يقلل من استقلال المراجع وجودة أدائه.	41.2	14.7	44.1	3.03	60.6	0.14	0.493
4	أن ازدياد حدة المنافسة على العملاء قد يؤدي إلى ولاء المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة وتحقيق رغباتها، مما يفقده استقلاله.	50	3	47	2.78	55.6	1.67	0.889
5	أن المنافسة الشديدة بين المراجعين قد تدفع البعض إلى كتابة تقرير به تحفظات ثم تغييره بتقرير نظيف خوفاً من تغييرهم.	44.1	14.7	41.2	2.91	58.2	1.47	0.687
6	أن زيادة المنافسة على العملاء قد تخلق دافعا لدى الشركات للبحث عن مراجعين أكثر ولاءً لها وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي).	11.8	14.7	73.5	3.89	77.8	3.89	0.001
7	أن المنافسة الشديدة على العملاء يمكن أن تدفع إدارات بعض الشركات إلى الضغط على مراجعيها لتقليل أتعابهم إلى أقل حد ممكن أو التلويح بتغييرهم مما يؤثر سلباً على استقلالهم.	11.8	8.8	79.4	4.12	82.4	5.34	0.000
8	قد يؤدي التنافس على العملاء إلى قيام بعض المراجعين بإعطاء عمولة أو نسبة من الأتعاب أو مبلغ مقطوع لأشخاص يحصلون من خلالهم على عملاء مراجعة جدد، مما يضعف من مكانتهم أمام عملائهم.	20.7	8.8	70.5	3.68	73.6	3.55	0.016
	<b>المعدل العام لفقرات المحور</b>				<b>3.57</b>	<b>71.4</b>	<b>2.69</b>	<b>0.012</b>

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4-9) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور السادس يساوي (3.57)، ونسبة التأثير لجميع الفقرات (71.40%) وقيمة t المحسوبة (2.69) وهي أكبر من t الجدولية (3.57)

التي تساوي (2.04)، ومستوى الدلالة يساوي (0.012) وهو أقل من (0.05)، مما يعني رفض الفرض المبدئي القائل "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة في سوق خدمة المراجعة، وزيادة الخطر على استقلال المراجع"

وبناءً على هذه النتيجة يرى الباحث أن المنافسة الشديدة في سوق خدمة المراجعة تمثل خطراً على استقلال المراجع الخارجي، وهذه النتيجة تتفق مع نتائج بعض الدراسات - أبو غانم (2003) ؛ جربوع (2004/ب) ؛ يمانى (1991) ؛ مطر (1994) ؛ Abu bakar وزملاؤه (2005) ؛ قنديل (2001) - التي ترى أن مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة العميل تكون أقل في ظل درجة المنافسة العالية بين مكتب المراجعة.

### **1-3-7 تحليل فقرات المحور السابع (أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله)**

لبيان أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وشهرته، وبين زيادة الخطر على استقلاله"

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لتحليل فقرات هذا المحور، والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-10)، والذي يبين المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور السابع (أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله). وفيما يلي تحليل لآراء أفراد المجتمع لكل فقرة من فقرات هذا المحور:

\***الفقرة رقم (1):** تبين أن المتوسط الحسابي 4.15، ونسبة التأثير 82.94% ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن أفراد المجتمع يوافقون على أن كبر حجم مكتب المراجعة وضخامة موارده المالية تمكنه من تحمل الخسارة الناتجة عن فقدان أحد العملاء، مما يزيد من قدرته على مقاومة ضغوط العملاء عليه.

\***الفقرة رقم (2):** بلغ المتوسط الحسابي 4.24، ونسبة التأثير 84.71%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز استقلالها.

\***الفقرة رقم (3):** بلغ المتوسط الحسابي 4.26، ونسبة التأثير 85.29%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن مكتب المراجعة الكبيرة تسعى إلى المحافظة على مكانتها وسمعتها في سوق الخدمة مما يزيد من حرصها في المحافظة على استقلالها.

\***الفقرة رقم (4):** بلغ المتوسط الحسابي 4.15، ونسبة التأثير 82.93%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن مكتب المراجعة ذات الشهرة العالمية تمارس عملها وفقاً لمعايير وأخلاقيات رفيعة المستوى مما يعزز من استقلالها وثقة الجمهور بها.

\***الفقرة رقم (5):** بلغ المتوسط الحسابي 4.00، ونسبة التأثير 80%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن مكاتب المراجعة التي لها ارتباط بمكاتب مراجعة دولية تكتسب شهرتها من تلك المكاتب، ولذلك تكون ملزمة بتطبيق نفس المعايير والإجراءات والأخلاقيات المهنية المطبقة في المكاتب التابعة لها مما يعزز من استقلالها.

\***الفقرة رقم (6):** بلغ المتوسط الحسابي 3.85، ونسبة التأثير 77.06%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن طبيعة الأعمال في مكاتب المراجعة الصغيرة تتميز بصغر حجم الشركات التي تراجعها والنزعة الشخصية في تأدية خدمات المراجعة والعلاقات الشخصية الوطيدة مع العملاء مما يزيد من خطر فقدانها لاستقلالها.

\***الفقرة رقم (7):** بمتوسط حسابي 3.94، وبنسبة تأثير 78.82%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يعني أن تأثير المنافسة الشديدة يكون أكثر وقفاً على مكاتب المراجعة الصغيرة منه على مكتب المراجعة الكبيرة بسبب محدودية دخلها وارتفاع نسبة أتعاب عميل معين إلى إجمالي دخل المكتب مما يزيد من تعرض استقلالها للخطر.

\***الفقرة رقم (8):** بلغ المتوسط الحسابي 4.21، ونسبة التأثير 84.12%، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر قدرة في المحافظة على استقلالها من المكاتب الصغيرة عند أداء الخدمات الاستشارية نظراً لإمكانياتها الكبيرة ومقدرتها على تخصيص قسم خاص لتقديم هذه الخدمات.

## جدول رقم (4-10)

المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور السابع  
(أثر حجم مكتب المراجعة وشهرته على استقلاله)

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	نسبة التأثير	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	أن كبر حجم مكتب المراجعة وضخامة موارده المالية تمكنه من تحمل الخسارة الناتجة عن فقدان أحد العملاء مما يزيد في قدرته على مقاومة ضغوط العملاء .	4.147	82.94	5.910	0.000	4
2	مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز استقلالها.	4.235	84.71	7.301	0.000	2
3	مكاتب المراجعة الكبيرة تسعى إلى المحافظة على مكانتها وسمعتها في سوق الخدمة مما يزيد في حرصها على المحافظة على استقلالها.	4.264	85.29	5.910	0.000	1
4	مكاتب المراجعة ذات الشهرة العالمية تمارس عملها وفقاً لمعايير مهنية وأخلاقيات رفيعة المستوى مما يعزز من استقلالها وثقة الجمهور بها.	4.147	82.93	7.301	0.000	5
5	مكاتب المراجعة التي لها ارتباط بمكاتب مراجعة دولية تكتسب شهرتها من تلك المكاتب، ولذلك تكون ملزمة بتطبيق نفس المعايير والإجراءات والأخلاقيات المهنية المطبقة في المكاتب التابعة لها مما يعزز من استقلالها.	4.000	80	7.418	0.000	6
6	طبيعة الأعمال في مكاتب المراجعة الصغيرة تتميز بصغر حجم الشركات التي تراجعها والنزعة الشخصية في تأدية خدمات المراجعة والعلاقات الشخصية الوطيدة مع العملاء مما يزيد من خطر فقدها لاستقلالها.	3.852	77.06	5.531	0.000	8
7	أن تأثير المنافسة الشديدة يكون أكثر وقعاً على مكاتب المراجعة الصغيرة منه على مكاتب المراجعة الكبيرة، بسبب محدودية دخلها وارتفاع نسبة أتعاب عميل معين إلى إجمالي دخل المكتب، مما يزيد من تعرض استقلالها للخطر.	3.941	78.82	5.050	0.000	7
8	أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر قدرة في المحافظة على استقلالها من المكاتب الصغيرة عند أداء الخدمات الاستشارية نظراً لإمكانياتها الكبيرة وقدرتها على تخصيص قسم خاص لتقديم هذه الخدمات.	4.205	84.12	4.200	0.000	3
-	المعدل العام لفقرات المحور	4.099	81.99	5.58	0.000	-

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (4-10) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (4.01) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، ونسبة التأثير (82%) وهي أكبر من نسبة التأثير المحايدة (60%) ، وقيمه t المحسوبة تساوي (5.58) وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي (2.04) ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من (0.05) ، مما يدل على عدم صحة الفرض المبدئي القائل:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وشهرته وزيادة الخطر على استقلاله".

وبذلك يمكن القول أن مكاتب المراجعة الكبيرة وذات الشهرة العالية أكثر قدرة في المحافظة على استقلالها من مكتب المراجعة الصغيرة وذات الشهرة القليلة.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة كل من هويدي (1992)؛ الراشد (1994)؛ أبو غانم (2003)؛ يمانى (1991)؛ مطر (1994)؛ محمد (1993)؛ Gul (1991)؛ Lindsay (1989)؛ Abu Bakar (2000)؛ Gaynor (2000) وزملاؤه (2005)، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن قدرة المراجع على مقاومة ضغوط إدارة العميل عليه، ومن ثم المحافظة على استقلاله، تكون أكبر للمراجعين العاملين في مكتب المراجعة الكبيرة منها للمراجعين العاملين في مكتب المراجعة الصغير.

## المبحث الثاني: مناقشة واختبار الفرض الثاني للدراسة

### 1-2 صياغة الفرض الثاني للدراسة

يهدف هذا الفرض إلى التعرف على مدى استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني عند القيام بعملية المراجعة، وذلك من خلال التعرف على جانب من واقع ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة من دولة فلسطين، والمرتبطة مباشرة باستقلال المراجع الخارجي، وعليه فقد تم صياغة هذا الفرض على النحو التالي:

"من المتوقع أن يتعرض استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني لمخاطر عديدة عند القيام بعملية المراجعة نتيجة لوجود الممارسات والعلاقات التالية في بيئة عمله:

- 1- وجود مصالح مالية للمراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة.
- 2- وجود علاقات شخصية للمراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة.
- 3- إدارة الشركة المساهمة العامة لها دور كبير في تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده.
- 4- قيام المراجع الفلسطيني بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.
- 5- طول فترة ارتباط المراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة.
- 6- ارتفاع درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية.

### 2-2 تحليل فقرات محاور الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء واختبار الفرض الثاني للدراسة

يشتمل الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء على ستة محاور تمثل الفرض الثاني للدراسة، وقد اعتمد الباحث على المقاييس الوصفية كالنسب المئوية والتكرارات لمناقشة كل فقرة من فقرات محاور هذا الجزء، ومن ثم اختبار الفرض الثاني للدراسة، وذلك على النحو التالي:

#### 1-2-2 تحليل فقرات المحور الأول (المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة)

للتعرف على مدى وجود مصالح مالية للمراجع الفلسطيني في الشركات التي يراجع حساباتها، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"يتعرض استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني لمخاطر ناتجة عن وجود مصالح مالية له مع عملاء المراجعة".

ولاختبار هذا الفرض تم حساب النسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الأول، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (4-11)، حيث تم تحليل آراء أفراد مجتمع الدراسة لكل فقرة من فقرات هذا المحور وذلك على النحو التالي:

\***الفقرة رقم (1):** تبين أن نسبة 8% من أفراد المجتمع يرون أن المراجع الفلسطيني يقبل مراجعة حسابات شركة يملك جزءاً من رأسمالها أو نسبة من أسهمها، في حين أن 92% منهم لا يرون ذلك.

\***الفقرة رقم (2):** تبين أن نسبة 26.5% من أفراد المجتمع يرون أن المراجع الفلسطيني يقبل تدقيق حسابات شركة يكون مقرضاً أو مديناً لها، في حين أن 73.5% لا يرون ذلك.

\***الفقرة رقم (3):** تبين أن نسبة 73.5% من أفراد المجتمع يرون أن المراجع الفلسطيني يقبل تدقيق حسابات شركة يملك أحد أقاربه لحصة في رأسمالها أو نسبة من أسهمها، وأن 26.5% يرون أنه لا يقبل ذلك.

\***الفقرة رقم (4):** تبين أن نسبة 12% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن المراجع الفلسطيني يقبل تدقيق حسابات شركة تربطه بها علاقة شراكة في عمل تجاري أو استثماري، في حين أن 88% منهم تقريباً لا يرون ذلك.

\***الفقرة رقم (5):** تبين أن 35% من أفراد المجتمع تقريباً يوافقون على أن المراجع الفلسطيني يقوم بتدقيق حسابات شركة وحصوله على خصومات نقدية كبيرة من شرائه لمنتجاتها، في حين أن 65% منهم تقريباً لا يوافقون على ذلك.

\***الفقرة رقم (6):** تبين أن 26.5% من أفراد المجتمع يعتقدون أن المراجع الفلسطيني يقوم بمراجعة حسابات شركة وحصوله على هدايا مادية ذات أهمية من عميل المراجع، في حين أن 73.5% لا يعتقدون ذلك.

\***الفقرة رقم (7):** تبين أن 53% من أفراد المجتمع يعتقدون أن المراجع الفلسطيني يقبل مراجعة شركة لم تسدد الأتعاب المستحقة له لمدة تزيد عن سنة، وأن 47% منهم لا يعتقدون ذلك.

## جدول رقم (4-11)

النسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الأول  
( المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة )

رقم الفقرة	الفقرات	نعم %	لا %
1	ملكية المراجع لحصة في رأسمال الشركة التي يراجعها أو نسبة من أسهمها.	8	92
2	أن يكون المراجع من مديني أو دائني (مقرضي) الشركة محل المراجعة.	26.5	73.5
3	ملكية أحد أقارب المراجع لحصة في رأسمال الشركة أو نسبة من أسهمها.	73.5	26.5
4	أن يكون المراجع شريكاً في عمل تجاري أو استثماري مع الشركة التي يراجعها.	11.8	88.2
5	تدقيق شركة وحصول المراجع على خصومات نقدية كبير من شرائه لمنتجاتها.	35.3	64.7
6	قبول المراجع لهدايا مادية ذات أهمية من عميل المراجعة.	26.5	73.5
7	قيام المراجع بتدقيق شركة لم تسدد الأتعاب المستحقة له لمدة تزيد عن سنة.	53	47

وبصفة عامة يتبين من التحليل السابق أن أغلب المراجعين المشاركين في الدراسة لا يعتقدون بوجود مصالح مالية للمراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة، مما يعني عدم صحة الفرض المبدئي القائل "بأن استقلال المراجع الفلسطيني يتعرض لمخاطر ناتجة عن وجود مصالح مالية مع عملاء المراجعة". وبناءً على هذه النتيجة يرى الباحث أن المراجع الفلسطيني يمارس عمله في بيئة خالية من المصالح المالية مع عملاء المراجعة مما يعزز ذلك من استقلاله.

### 2-2-2 تحليل فقرات المحور الثاني (العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة)

للتعرف على مدى وجود علاقات شخصية للمراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"يتعرض استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني لمخاطر ناتجة عن وجود علاقات شخصية له مع عملاء المراجعة"

ولاختيار هذا الغرض تم احتساب النسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الثاني (العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة)، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (4-12)، وتم تحليل آراء المشاركين في الدراسة هذه الفقرات وذلك على النحو التالي:

\*الفقرة رقم (1): تبين أن 47% من أفراد المجتمع تقريباً يوافقون على أن المراجع الفلسطيني يقبل تدقيق حسابات شركة يعمل بها أحد شركائه السابقين بعد استقالته من مكتب المراجعة، وأن 53% منهم تقريباً لا يوافقون على ذلك.

\*الفقرة رقم (2): تبين أن نسبة 38% من المشاركين في الدراسة تقريباً يرون أن المراجع الفلسطيني يقبل تدقيق حسابات شركة كان قد عمل بها في فترة سابقة، بينما 62% منهم تقريباً لا يرون ذلك.

\*الفقرة رقم (3): تبين أن نسبة 15% من أفراد المجتمع تقريباً يعتقدون أن المراجع الفلسطيني يقبل تدقيق حسابات شركة يمارس بها عملاً رسمياً، في حين أن 85% منهم يعارضون ذلك.

\*الفقرة رقم (4): تبين أن 44% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن المراجع الفلسطيني يقبل تدقيق حسابات شركة تربطه علاقة قرابة قوية مع أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد مديريها أو أحد مساهميها، وأن 56% منهم لا يعتقدون ذلك.

\*الفقرة رقم (5): تبين أن 15% من أفراد المجتمع تقريباً يعتقدون أن المراجع الفلسطيني يقبل تدقيق حسابات شركة يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد مديريها أو أحد كبار مساهميها شريكاً في مكتب المراجعة، بينما 85% منهم تقريباً لا يعتقدون ذلك.

#### جدول رقم (4-12)

النسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحور الثاني

( العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة )

رقم الفترة	الفقرات	نعم %	لا %
1	أن يدقق المراجع شركة يعمل بها أحد شركائه السابقين بعد استقالته من مكتب المراجعة.	47.1	52.9
2	تدقيق حسابات شركة عمل المراجع بها في فترة سابقة.	38.2	61.8
3	تدقيق حسابات شركة يمارس المراجع بها عملاً رسمياً	14.7	85.3
4	أن يدقق المراجع شركة له فيها علاقة قرابة قوية مع أحد أعضاء مجلس إدارتها أو مديريها أو أحد كبار مساهميها.	44.1	55.9
5	تدقيق حسابات شركة يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها أو مديريها أو أحد كبار مساهميها شريكاً في مكتب المراجعة.	14.7	85.3

يتضح من التحليل السابق أن أغلب المراجعين المشاركين في الدراسة لا يعتقدون بوجود علاقات شخصية للمراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة، وبذلك لم يثبت صحة الفرض القائل "بأن استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني يتعرض لمخاطر ناتجة عن وجود علاقات شخصية له مع عملاء المراجعة".

وبناءً على هذه النتيجة يرى الباحث أن المراجع الفلسطيني يمارس عمله في بيئة تكاد تكون خالية من العلاقات الشخصية مع عملاء المراجعة مما يعزز ذلك من استقلاله.

### 2-2-3 تحليل فقرات المحور الثالث (إدارة الشركة المساهمة لها دور كبير في تعيين المراجع الفلسطيني أو تحديد أتعابه أو استبعاده)

للتعرف على الدور الذي تلعبه إدارات الشركات المساهمة الفلسطينية في تعيين مراجعي الحسابات أو تحديد أتعابهم أو استبعادهم، تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"يتعرض استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني لمخاطر ناتجة عن تزايد دور إدارة الشركة المساهمة في تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه واستبعاده"

ولاختبار هذا الفرض قام الباحث باستقصاء المشاركين في الدراسة بخصوص ثلاث نقاط رئيسة وهي:

- 1- ما الجهة المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟
- 2- ما مدى تأثير وسيطرة إدارة الشركة المساهمة الفلسطينية في قرار تعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده؟
- 3- ما الأسباب الكامنة وراء قدرة مجلس إدارة الشركة المساهمة الفلسطينية في السيطرة على قرار تعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده؟

أولاً: الجهة المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية:

يُبين الجدول رقم (4-13) النسب المئوية وتكرارات إجابات أفراد المجتمع بخصوص الجهة المسؤولة عن تعيين مراجع الحسابات في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، حيث تبين النتائج أن 94% من أفراد المجتمع تقريباً يعتبرن الجمعية العامة للمساهمين هي المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي، بينما يرى 6% منهم تقريباً أن المسئول عن تعيينه مجلس إدارة الشركة.

وهذه النتيجة تتفق مع القاعدة العامة في سائر التشريعات وقوانين الشركات في أغلب دول العالم، وهي أن الجمعية العامة للمساهمين هي صاحبة الحق في تعيين مراجع الحسابات حتى يكون بعيداً عن تأثير مجلس الإدارة، فعلى سبيل المثال أعطت المادة رقم (105) من قانون الشركات الفلسطيني لسنة 1929م والمطبق في قطاع غزة، الحق لكل شركة في اجتماعها السنوي تعيين مراجع حسابات أو أكثر للقيام بفحص حساباتها لحين انعقاد الاجتماع السنوي التالي، وكذلك الحال في الضفة الغربية الفلسطينية، فإن المادة رقم (168) من قانون الشركات الأردني رقم (12) لسنة 1964م، أشارت إلى أن للهيئة العامة للمساهمين الحق في انتخاب مراجع أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد.

#### جدول رقم (4-13)

##### الجهة المسئولة عن تعيين مراجع الحسابات

##### في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية

رقم الفقرة	الفقرات	التكرار	النسبة %
1	الجمعية العامة للمساهمين.	32	94.1
2	مجلس الإدارة.	2	5.9
4	المدير العام للشركة.	-	-
3	لجنة المراجعة في الشركة (في حال وجودها).	-	-
5	أخرى.	-	-
	الإجمالي	34	100

ثانياً: مدى تأثير إدارة الشركة المساهمة في قرار تعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده:

على الرغم من أن المشرع قد أعطى حق تعيين المراجع الخارجي للجمعية العامة للمساهمين في الشركات المساهمة العامة، فإن ذلك لا يعني أنها هي الجهة المؤثرة أو المسيطرة فعلاً على قرار تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده، لذلك رأى الباحث التعرف على آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول إمكانية وجود جهات أخرى يمكن أن تؤثر في قرار تعيين المراجع الفلسطيني أو تحديد أتعابه أو استبعاده. والجدول رقم (4-14) يبين النسب المئوية لإجابات أفراد مجتمع الدراسة بهذا الخصوص، حيث أظهرت نتائج التحليل الآتي:

- 1- أن 91% من أفراد المجتمع تقريباً يعتقدون أن مجلس إدارة الشركة المساهمة له تأثير كبير في تعيين المراجع الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده، في حين 9% منهم تقريباً لا يعتقدون ذلك.
- 2- تبين أن 12% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن المدير العام للشركة له تأثير كبير في قرار تعيين المراجع الخارجي، بينما يرى 71% منهم تقريباً أن له تأثير متوسط، في حين يعتقد 18% منهم تقريباً بأنه لا تأثير للمدير العام في قرار تعيين المراجع.
- 3- تبين أيضاً أن 30% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن لجنة المراجعة لها دور كبير في قرار تعيين المراجع، في حين يرى 23% أن لها دوراً متوسطاً، في حين يرى 48% منهم أنه لا أثر للجنة المراجعة في قرار تعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده.

## جدول رقم (4-14)

## الجهة المؤثرة في قرارات تعيين

## مراجع الحسابات الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده

رقم الفقرة	الفقرات	قليل جداً %	قليل %	متوسط %	كبير %	كبير جداً %
1	مجلس إدارة الشركة	-	8.8	-	67.7	23.5
2	المدير العام للشركة	-	17.6	70.6	5.9	5.9
3	لجنة المراجعة في حالة وجودها	12.8	35.2	22.5	29.5	-

تبين نتائج التحليل بصفة عامة أن الغالبية العظمى من المراجعين المشاركين في الدراسة يرون أن إدارة الشركة المساهمة العامة (مجلس الإدارة/ المدير العام) لها تأثير كبير في قرار تعيين مراجع الحسابات الفلسطيني أو تحديد أتعابه أو استبعاده، وبذلك يثبت صحة الفرض المبدئي القائل بأن "استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني يتعرض لمخاطر ناتجة عن تزايد دور إدارة الشركة المساهمة في تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه واستبعاده".

وبناءً على هذه النتيجة يرى الباحث أنه بالرغم من أن الجمعية العامة للمساهمين هي صاحبة الحق في تعيين المراجع الخارجي، فإن مجلس إدارة الشركة المساهمة هي الجهة المسيطرة فعلاً على قرار تعيينه أو تحديد أتعابه أو استبعاده، مما يؤثر ذلك سلباً على استقلاله ويعرضه للخطر. كذلك تُبين النتائج أن دور لجنة المراجعة في تعيين المراجع محدود، لذلك ينبغي تفعيل دورها في ترشيح المراجع

الخارجي ومناقشة أتعابه أو قرار استبعاده، بحيث يكون اتصال المراجع مباشرة بهذه اللجنة، مما يقلل ذلك من تأثير إدارة الشركة المساهمة على المراجع، وخصوصاً أن نتائج الدراسة الحالية (أنظر الجدول رقم 4-4) قد أظهرت أن قيام لجنة المراجعة بترشيح مراجع الحسابات ومناقشة أتعابه وقرار استبعاده لا يمثل خطراً على استقلاله، بل يعززه ويقويه.

ثالثاً: أسباب سيطرة مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية على قرار تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده:

يبين الجدول رقم (4-15) النسب المئوية لآراء المشاركين في الدراسة بخصوص الأسباب الكامنة وراء سيطرة مجلس الإدارة على قرارات تعيين المراجع الخارجي الفلسطيني وتحديد أتعابه واستبعاده، وقد تبين الآتي:

1- أن 73.5% من أفراد المجتمع يرون أن امتلاك مجلس الإدارة في بعض الشركات المساهمة لغالبية أسهمها يُمكنه من السيطرة على قرارات تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده، في حين 26.5% لا يوافقون على ذلك.

2- تبين أن 67.6% من أفراد المجتمع يعتقدون بأن قدرة مجلس الإدارة على إقناع كبار المساهمين والمؤسسين بأن اختيار مراجع معين يحقق فائدة كبيرة للشركة ولهم، يُمكنه من السيطرة على قرار تعيين المراجع الخارجي أو استبعاده، في حين 32.4% منهم لا يعتقدون ذلك.

3- تبين أن 79.4% من المشاركين في الدراسة يرون أن إهمال الجمعية العامة للمساهمين في كثير من الشركات المساهمة في ممارسة حقها في تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده، يتيح الفرصة لمجلس الإدارة لاتخاذ هذه القرارات، في حين أن 20.6% منهم لا يعتقدون ذلك.

4- تبين أن 82% من المشاركين في الدراسة يرون أن تعيين المراجع الخارجي في الشركات المساهمة يتم عادةً بناءً على اقتراح من مجلس إدارتها، ونادراً ألا توافق الجمعية العامة للمساهمين على مثل هذا الاقتراح، بينما 18% منهم لا يرون على ذلك.

5- تبين أن 67% من أفراد المجتمع يرون أن الجمعية العامة للمساهمين تقوم بتفويض سلطة تعيين المراجع وتحديد أتعابه وعزله إلى مجلس الإدارة، في حين أن 33% منهم لا يوافقون على ذلك.

## جدول رقم (4-15)

## أسباب سيطرة الإدارة على قرارات

## تعيين وتحديد أتعاب واستبعاد مراجع الحسابات الفلسطيني

رقم الفقرة	الفقرات	نعم %	لا %
1	امتلاك مجلس الإدارة في بعض الشركات المساهمة لغالبية أسهمها.	73.5	26.5
2	قدرة مجلس الإدارة على إقناع كبار المساهمين والمؤسسين بأن اختيار مراجع معين يحقق فائدة كبيرة للشركة و لهم.	67.6	32.4
3	الجمعية العامة للمساهمين في كثير من الشركات تُهمل ممارسة حقها في تعيين المراجع أو استبعاده، وبذلك تتاح الفرصة لمجلس الإدارة لاتخاذ قرار تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده.	79.4	20.6
4	يتم تعيين المراجع عادة بناءً على اقتراح من مجلس إدارة الشركة و نادراًًّ الأ توافق الجمعية العامة للمساهمين على مثل هذا الاقتراح.	82	18
5	قيام الجمعية العامة للمساهمين بتفويض سلطة تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده إلى مجلس إدارة الشركة.	67	33

وبصفة عامة تُظهر نتيجة التحليل هذه أن مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية هي في حقيقة الأمر المسيطرة على قرارات الهيئة العامة للمساهمين، مما يؤكد صحة الفرض المبدئي القائل بأن "استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني يتعرض لمخاطر نتيجة لتزايد دور إدارة الشركات المساهمة في تعيين مراجع الحسابات وتحديد أتعابه واستبعاده".

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج بعض الدراسات التطبيقية في بيئات مماثلة لبيئة عمل المراجع الفلسطيني - دراسة يمانى (1991)، الهادي (2003)، مطر (1994) - والتي أشارت إلى أن مجالس إدارات الشركات المساهمة في هذه الدول (السعودية/ مصر/ الأردن على التوالي) هي المسيطرة فعلاً على قرارات الجمعية العامة للمساهمين، وهذا يعكس ما هو عليه الحال في الدول النامية حيث تضيق قاعدة الملكية لأسهم الشركات فتصبح السيطرة على القرارات فيها حكراً لقلّة من المساهمين هي في الغالب مجلس الإدارة، بعكس الحال في الدول المتقدمة التي تتسم بالانتساع النسبي لقاعدة الملكية لأسهم الشركات فيها، إضافة إلى حرص الجمعيات العامة للمساهمين في تلك الشركات على ممارسة دورها في تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه واستبعاده، مما يقلل إلى حدٍ كبير من دور الإدارة كعامل مؤثر على استقلال المراجع الخارجي.

## 4-2-2 تحليل فقرات المحور الرابع (تقديم المراجع الفلسطيني خدمات استشارية لعملاء المراجعة)

لاختبار الفرض المبدئي القائل بأن "استقلال المراجع الفلسطيني قد يتعرض لمخاطر ناتجة عن تقديمه خدمات استشارية لعملاء المراجعة"، ينبغي أولاً معرفة هل يقوم المراجع الفلسطيني بأداء خدمات استشارية لعملاء المراجعة؟

والإجابة يُظهرها الجدول رقم (4-16) الذي يبين توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب أداء الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، حيث تبين أن 88% من أفراد مجتمع الدراسة تقريباً يقومون بأداء خدمات استشارية لعملاء المراجعة، في حين 12% منهم لا يقومون بذلك.

### جدول رقم (4-16)

توزيع مجتمع الدراسة حسب

أداء الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة

النسبة %	التكرار	أداء الخدمات الاستشارية
88.2	30	نعم
11.8	4	لا
100	34	الإجمالي

\* ويرى الباحث أن طبيعة ونوعية الخدمات الاستشارية المقدمة لعملاء المراجعة تعتبر عاملاً هاماً في تحديد مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال المراجع الخارجي، لذلك رأى الباحث ضرورة التعرف على نوعية الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الفلسطيني لعملاء المراجعة، حتى في النهاية يمكن تحديد مدى الخطر الذي يتعرض له استقلاله عند أداء هذه الخدمات.

والجدول رقم (4-17) يبين التكرارات والنسب المئوية لإجابات المشاركين في الدراسة حول نوعية الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الفلسطينية لعملاء المراجعة، حيث تبين الآتي:

\* 47% من أفراد المجتمع تقريباً يؤدون خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر لعملاء المراجعة.

\* 27% تقريباً منهم يقومون بإعداد الحسابات الختامية (القوائم المالية) لعملائهم.

\* 18% تقريباً يقدمون خدمات اختيار وتدريب وتقييم المديرين لعملاء المراجعة.

- \* 12% تقريباً منهم يقدمون خدمات المراجعة الداخلية.
- \* 15% منهم تقريباً يقومون بإعداد دراسات جدوى لعملائهم.
- \* 56% تقريباً يقدمون خدمات التقييم المالي للأصول المملوكة لعملاء المراجعة.
- \* 44% تقريباً يقدمون خدمات الاستشارات الاستثمارية لعملائهم.
- \* 74% من أفراد المجتمع يقدمون استشارات ضريبية لعملاء المراجعة.
- \* كذلك تبين أن 35% تقريباً يقدمون خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية.
- \* وأخيراً اتضح أن 12% تقريباً يقومون بتصميم نظم الرقابة الداخلية لعملاء المراجعة والإشراف عليها.

## جدول رقم (4-17)

## نوع الخدمات الاستشارية المقدمة لعملاء المراجعة

الترتيب	النسبة	التكرار	نوع الخدمة الاستشارية	الرقم
3	47.1	16	خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر.	1
6	26.5	9	إعداد الحسابات الختامية.	2
7	17.7	6	خدمات اختيار وتدريب وتقييم المديرين.	3
9	11.8	4	خدمات المراجعة الداخلية.	4
8	14.7	5	إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية.	5
2	55.9	19	خدمات التقييم المالي للأصول المملوكة للشركة.	6
4	44.1	15	تقديم الاستشارات الاستثمارية.	7
1	73.5	25	تقديم الاستشارات الضريبية.	8
5	35.3	12	خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية (أنظمة مالية أو تكاليفية.....).	9
9	11.8	4	تصميم نظم الرقابة الداخلية والإشراف عليها.	10

يتضح من التحليل السابق أن غالبية الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الفلسطيني لعملاء المراجعة تصنف ضمن الخدمات المحظور على المراجعين تقديمها لعملاء المراجعة في الدول المتقدمة نظراً لخطورتها على استقلال المراجع الخارجي. فقد منع قانون Sarbanes-Oxley وكذلك الهيئة

المنظمة لتداول الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية مكاتب المراجعة من أداء ثمانية أنواع من الخدمات الاستشارية منها الآتي:

- 1- خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر.
- 2- خدمات المراجعة الداخلية.
- 3- خدمات التقييم المالي للأصول المملوكة للشركة محل المراجعة.
- 4- تقديم الاستشارات الاستثمارية.
- 5- خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية.

كذلك حدد المكتب الأمريكي العام للمحاسبة (GAO) بعض الخدمات الاستشارية التي تمثل خطراً على استقلال المراجع الخارجي أهمها:

- 1- خدمات اختيار وتدريب وتقييم المديرين.
- 2- خدمات التقييم المالي للأصول المملوكة للشركة محل المراجعة.
- 3- تصميم نظم الرقابة الداخلية والإشراف عليها.

وبناءً على ما تم ذكره، يرى الباحث أن قيام المراجع الفلسطيني بأداء خدمات استشارية لعملاء المراجعة يمثل خطراً على استقلاله، وبذلك يثبت صحة الفرض المبدئي القائل بأن "استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني قد يتعرض لمخاطر ناتجة عن قيامه بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة".

## 5-2-2 تحليل فقرات المحور الخامس (طول فترة ارتباط المراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة)

للتعرف على أثر طول فترة ارتباط المراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة على استقلاله تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"يتعرض استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني لمخاطر ناتجة عن طول فترة ارتباطه مع عملاء المراجعة".

ولاختبار هذا الفرض تم حساب التكرارات والنسب المئوية لإجابات المراجعين المشاركين في الدراسة بخصوص فقرات هذا المحور، والنتائج مبينة في جدول رقم (4-18)، حيث تبين أن 62% من أفراد

المجتمع تقريباً يستمرون في تدقيق حسابات نفس الشركة لمدة تتراوح من 1-3 سنوات، وأن 29% منهم يستمر ارتباطهم بعملائهم لمدة تتراوح من 4-6 سنوات، في حين أن 9% منهم فقط يستمر ارتباطهم بعملاء المراجعة لمدة 10 سنوات فأكثر.

وثبتت نتيجة التحليل هذه أن الغالبية العظمى من مكاتب المراجعة لا تتجاوز مدة ارتباطها بعملاء المراجعة الست سنوات، وتتفق هذه النتيجة مع ما تم التوصل إليه سابقاً (أنظر الجدول رقم (4-8)) من أن استمرار مكتب المراجعة في تدقيق حسابات نفس الشركة مدة لا تتجاوز الست سنوات لا يمثل خطراً على استقلاله، وبذلك يتضح عدم صحة الفرض المبدئي القائل بأن "استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني قد يتعرض لمخاطر ناتجة عن طول فترة ارتباطه مع عملاء المراجعة".

#### جدول رقم (4-18)

متوسط عدد السنوات التي يقضيها مكتب المراجعة  
في مراجعة حسابات نفس الشركة

النسبة %	التكرار	متوسط عدد السنوات
61.8	21	من 1-3 سنوات
29.4	10	من 4-6 سنوات
-	-	من 7-9 سنوات
8.8	3	10 سنوات فأكثر
<b>100</b>	<b>34</b>	<b>الإجمالي</b>

\* وجديرٌ بالذكر التأكيد على أن الهدف الرئيس من إجراء تغيير دوري لمراجع الحسابات هو في النهاية تعزيزٌ لاستقلاله، وتقليل الضغوط التي يمكن أن تُمارسها عليه إدارة الشركة محل المراجعة. وعملية تغيير المراجع أو تعيين مراجع جديد تكون بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، والتي في الواقع يكون مجلس إدارتها هو المسيطر عليها - كما بينا سابقاً - لذلك ينبغي ألا تستخدم عملية التغيير كوسيلة للضغط على المراجع سنوياً عن طريق التهديد بتغييره إذا لم يخضع للإدارة وتحقيق رغباتها، وقد يكون تغيير المراجع وسيلة للتخلص منه نتيجة لاكتشافه مخالفات تود الإدارة طمسها، أو لعدم تمثيه مع رغباتها في توجهاتها وسياساتها، لذلك رأى الباحث استقصاء المراجعين المشاركين في الدراسة بخصوص الأسباب

التي تدفع الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لتغيير مراجعيها، نظراً لما لهذا الأمر من أثرٍ على استقلال المراجع الخارجي.

ويبين الجدول رقم (4-19) التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد المجتمع حول الأسباب المحتملة لتغيير المراجع الفلسطيني، وقد أظهرت نتائج التحليل ما يلي:

\* أن 77% من أفراد المجتمع تقريباً يعتقدون بأن أهم سبب يدفع الشركات المساهمة لتغيير مراجعيها، رغبتها في تخفيض أتعاب عملية المراجعة، وقد حاز هذا السبب على الترتيب الأول من حيث الأهمية.

\* تبين أيضاً أن 71% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن سبب التغيير يرجع إلى تطبيق سياسة التغيير الدوري للمراجعين.

\* يرى 65% منهم تقريباً أن إصدار المراجعين لتقارير بها تحفظات تدفع الشركات إلى تغييرهم.

\* وأن 38% يرون أن عدم توافر الكفاءة المهنية والفنية المناسبة للمراجعين يدفع الشركات إلى تغييرهم.

\* وأن 35% منهم يرى أن الخلاف حول طريقة العرض والإفصاح أو تقييم الأصول الثابتة يؤدي إلى تغييرهم.

\* ويرى 32% من أفراد المجتمع تقريباً أن عدم موافقة المراجعين التنازل عن تحفظاتهم التي تحتويها تقاريرهم يؤدي إلى تغييرهم.

\* في حين يعتقد 12% منهم تقريباً أن سبب التغيير هو حاجة الشركات إلى الحصول على خدمات أخرى بخلاف المراجعة.

\* وأخيراً تبين أن 3% من أفراد المجتمع يعتقدون أن الخلاف حول نطاق الاختبارات وإجراءات المراجعة قد تدفع الشركات المساهمة إلى تغيير مراجعيها، وقد حاز هذا السبب على الترتيب الأخير من حيث الأهمية.

## جدول رقم (4-19)

## الأسباب المحتملة لتغيير المراجع الفلسطيني

الرقم	أسباب تغيير المراجع	التكرار	النسبة	الترتيب
1	إصدار تقارير بها تحفظات.	22	64.7	3
2	عدم موافقة المراجع التنازل عن تحفظاته.	11	32.4	6
3	الخلافاً حول نطاق الاختبارات وإجراءات المراجعة.	1	2.9	8
4	حاجة الشركات إلى الحصول على خدمات أخرى بخلاف المراجعة.	4	11.8	7
5	سياسة التغيير الدوري للمراجعين الخارجيين.	24	70.6	2
6	الخلافاً حول طريقة العرض والإفصاح وتقييم الأصول الثابتة.	12	35.3	5
7	تخفيض الأتعاب.	26	76.5	1
8	عدم توافر الكفاءة المهنية والفنية المناسبة للمراجعين.	13	38.2	4

يتبين من التحليل السابق أن بعض أسباب التغيير السابقة لا تمثل خطراً على استقلال المراجع الخارجي، بل يعتبر التغيير مشروعاً، فسياسة التغيير الدوري للمراجعين مثلاً تعزز من استقلالهم ونقل من ضغوط إدارة الشركات عليهم، أو في حالة حاجة الشركة للحصول على خدمات أخرى بخلاف المراجعة، أو لعدم توافر الكفاءة المهنية والفنية المناسبة للمراجعين.

في حين أن البعض الآخر من أسباب التغيير تعتبر غير مشروعة، وتمثل خطراً على استقلال المراجع الفلسطيني، مثل الخلافاً مع المراجع حول نطاق الاختبارات وإجراءات المراجعة، أو الخلافاً حول طريقة العرض والإفصاح، أو تقييم الأصول الثابتة، أو إصدار المراجع لتقرير به تحفظات وعدم موافقته التنازل عن تحفظاته، أو بسبب تخفيض أتعاب عملية المراجع، وقد تستخدم إدارة الشركة كل ذلك للتأثير على المراجع ليخضع لإرادتها، أو التهديد بتغييره، مما يولد ضغطاً عليه، ويعرض استقلاله للخطر.

**6-2-2 تحليل فقرات المحور السادس (المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية)**

للتعرف على مدى تأثير المنافسة في سوق خدمة المراجعة في فلسطين على استقلال المراجع الخارجي تم صياغة الفرض المبدئي التالي:

"يتعرض استقلال المراجع الخارجي لمخاطر ناتجة عن ارتفاع درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية".

ولاختبار هذا الفرض، رأى الباحث التعرف أولاً على درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة، حيث أظهرت البيانات الواردة في الجدول رقم (4-20) أن 6% من أفراد المجتمع تقريباً يرون أن درجة المنافسة قليلة جداً، بينما يرى 14.7% بأنها قليلة، وأن 17.6% يرون بأنها متوسطة، ويرى 41.2% بأنها كبيرة، في حين يرى 20.6% أن درجة المنافسة كبيرة جداً.

#### جدول رقم (4-20)

##### درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية

النسبة %	التكرار	درجة المنافسة
5.9	2	قليلة جداً
14.7	5	قليلة
17.6	6	متوسطة
41.2	14	كبيرة
20.6	7	كبيرة جداً
<b>100</b>	<b>34</b>	<b>الإجمالي</b>

وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية تصنف على أنها مرتفعة، ولمعرفة مدى تأثيرها على تصرفات المراجعين وموضوعية أدائهم واستقلالهم، تم استقصاء أفراد المجتمع حول تأثير المنافسة على سلوك وتصرفات المراجعين الممارسين للمهنة في قطاع غزة، والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-21) حيث تبين الآتي:

أولاً: يرى أغلب المشاركين في الدراسة أن ارتفاع المنافسة بين المراجعين يؤدي إلى التصرفات السلبية التالية:

- 1- تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء، فهذا التصرف يؤدي إلى التأثير سلباً على جودة عملية المراجعة وعلى استقلالهم وموضوعية أدائهم.
- 2- اتصال المراجعين بعملاء مراجعة جدد وعرض خدماتهم عليهم على الرغم من أنهم مرتبطين بمراجعين آخرين، وهذا التصرف مخالف لقواعد وآداب وسلوكيات مهنة تدقيق الحسابات، ويؤدي إلى الإضرار باستقلال المراجع الخارجي.
- 3- خلق دافع لدى الشركات المساهمة لتغيير مراجعيها والبحث عن آخرين يكونوا أكثر ولاءً لها وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي)، وتهدف إدارة الشركات من هذا التصرف إلى الضغط

على مراجعيها من خلال التلويح بإمكانية تغييرهم بمراجعين آخرين لديهم استعداد لتأييد مواقف الإدارة، مما يشكل خطراً حقيقياً على استقلالهم.

4- تمكين إدارات الشركات من ممارسة الضغوط على مراجعيها لتقليل أتعابهم إلى أقل حد ممكن، أو الاستغناء عن خدماتهم، وهذا التصرف يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة وعلى استقلال المراجعين أيضاً.

5- الاتفاق مع عملاء مراجعة جدد دون القيام بالاتصال بالمراجعين السابقين لمعرفة الأسباب التي أدت إلى ترك المهمة أو فسخ العقد، وفي هذا التصرف مخالفة لقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، فقد يكون تغيير المراجعين السابقين وسيلة للتخلص منهم نتيجة لاكتشافهم مخالفات تود إدارة الشركات محل المراجعة إخفائها، أو لحرصهم على حقوق المساهمين والمحافظة عليها، الأمر الذي قد يدفع المراجعين الجدد إلى عدم الارتباط مع مثل هذه الشركات.

ثانياً: تبين أن 41%-44% من المشاركين في الدراسة يرون أن ارتفاع درجة المنافسة بين المراجعين الفلسطينيين قد يؤدي إلى التصرفات السلبية التالية:

1- الاتفاق مع العملاء على خطة العمل مقدماً بحيث تتحدد حسب رأيهم، وهذا يعني أن المراجع لم يتحرر من سيطرة وتأثير إدارة العميل عليه، مما يمثل خطراً كبيراً على استقلاله وموضوعية أدائه.

2- ولاء المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة وتحقيق رغباتها، وفي ذلك إشارة واضحة لتخلي المراجع عن استقلاله.

3- قيام المراجع بكتابة تقرير به تحفظات ثم تغييره بتقرير نظيف (بدون تحفظات) خوفاً من تغييره، وفي ذلك مخالفة واضحة لمعايير المهنة وسلوكياتها.

ثالثاً: أظهرت النتائج أن 32% من المشاركين في الدراسة يرون أن ازدياد حدة المنافسة بين المراجعين قد يؤدي إلى قيام البعض بإعطاء عمولة أو نسبة من الأتعاب أو مبلغ مقطوع لأشخاص يحصلون من خلالها على عملاء مراجعة جدد. وهذا التصرف يعتبر مخالفاً لقواعد وآداب وسلوكيات مهنة المراجعة، ويعمل على إضعاف موقف المراجع اتجاه إدارة الشركة محل المراجعة.

ووفقاً لنتائج التحليل السابقة تثبت صحة الفرض المبدئي القائل "بأن استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني يتعرض لمخاطر نتيجة لارتفاع درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية".

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة حلس (2005) التي أشارت إلى أن إحدى المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في فلسطين، تكمن في التصرفات غير المهنية لبعض المراجعين الذين يحاولون استيعاب أكبر قدر ممكن من الشركات والمؤسسات والمشاريع والبنوك لتدقيق حساباتها، وذلك على حساب زملائهم في المهنة وسلوكياتها، وخلق سوق منافسة غير شريفة، كما أضاف إلى أن عدم وعي كثير من الشركات لمفهوم مهنة المراجعة وأهميتها، دفعهم إلى البحث عن مراجعين جدد يكونون بدلاء لزملاء تم عزلهم أو رفضوا الاستمرار في العمل مع تلك الشركات، ودون الرجوع إليهم والحصول على موافقتهم، مما يشكل انتهاكاً لأخلاقيات المهنة وتعدياً على حقوق الآخرين، الأمر الذي أدى إلى تشجيع الشركات على العزل التعسفي لمراجعيها وإضعافهم أمام مجلس إدارتها.

ويرى الباحث أن وجود مثل هذه التصرفات المسيئة للمهنة يرجع إلى تراخي الجمعيات المهنية بقطاع غزة في تطبيق عقوبات مهنية تردع المراجعين وتدعم الالتزام المهني لهم.

#### جدول رقم (4-21)

##### الآثار السلبية للمنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية

رقم الفقرة	الفقرات	نعم %	لا %
1	تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء.	79.4	20.6
2	اتصال المراجعين بعملاء مراجعة جدد و عرض خدماتهم عليهم على الرغم من أنهم مرتبطين بمراجعين آخرين.	55.9	44.1
3	الاتفاق مع العميل على خطة العمل مقدماً بحيث تتحدد حسب رأي العميل.	41.2	58.8
4	ولاء المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة وتحقيق رغباتها.	44.1	55.9
5	كتابة تقرير به تحفظات ثم تغييره بتقرير نظيف خوفاً من تغييره.	41.2	58.8
6	خلق دافعاً لدى الشركات لتغيير مراجعيها والبحث عن مراجع يكون أكثر ولاءً لإدارة الشركة وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي).	67.6	32.4
7	تمكين إدارة الشركة من ممارسة الضغوط على مراجعها لتقليل أتعابه إلى أقل حد ممكن أو التلويح بتغييره.	82.4	17.6
8	قيام بعض المراجعين بإعطاء عمولة أو نسبة من الأتعاب أو مبلغ مقطوع لأشخاص يحصلون من خلالها على عملاء مراجعة جدد.	32.3	67.7
9	الاتفاق مع عملاء مراجعة جدد دون القيام بالاتصال بالمراجعين السابقين لمعرفة الأسباب التي أدت إلى ترك المهمة أو فسخ العقد.	76.5	23.5

## 2-3 تحليل فقرات سُبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني

تم تخصيص الجزء الرابع من قائمة الاستقصاء للتعرف على آراء المشاركين في الدراسة بخصوص بعض السبل المقترحة لتعزيز استقلال المراجع الفلسطيني، وقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لتحليل فقرات هذا الجزء من قائمة الاستقصاء والمتعلقة بسبل تعزيز استقلال المراجع الفلسطيني، والنتائج موضحة في الجدول رقم (4-22) الذي يبين المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات هذا المحور، وفيما يلي تحليل لآراء المراجعين المشاركين في الدراسة بخصوص هذه السبل المقترحة:

\* **اقتراح رقم (1):** "إنشاء هيئة لمتابعة شؤون معايير الاستقلال تكون تابعة مثلاً لجهة مهنية معينة أو لجهة رسمية، تتمثل مهامها في وضع وتطوير معايير المحافظة على الاستقلال لمزاولي المهنة ومراقبة الالتزام بها، وفرض العقوبات على من يخالف تلك المعايير". وقد حاز هذا الاقتراح على الترتيب الثاني من حيث الأهمية في تعزيز استقلال المراجع حيث بلغت نسبة تأثيره 85.29%، ومتوسطه الحسابي 4.26.

\* **اقتراح رقم (2):** "تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب صغيرة ومتوسطة وكبيرة وفقاً لأسس معينة، ويكون لجهة معينة أو رسمية دور فعال في الإشراف والرقابة على عمليات التعاقدات بين مكاتب المراجعة والشركات طالبة الخدمة، بحيث تتناسب إمكانيات المكاتب مع الشركات طالبة الخدمة ومتابعة تجديد تعيين المكاتب سنوياً". وقد حاز هذا الاقتراح على الترتيب الرابع من حيث الأهمية في تعزيز استقلال المراجع، وبلغت نسبة تأثيره 81.18%، ومتوسطه الحسابي 4.06.

\* **اقتراح رقم (3):** "وجود جهة معينة يكون لها دور أساسي في تحديد مؤشرات استرشادية للحد الأدنى والأعلى لأتعاب المراجع ومتابعة الالتزام بها على أن تُعتمد الأتعاب المتفق عليها من قبل هذه الجهة". وقد حاز هذا الاقتراح على الترتيب السابع من حيث الأهمية في تدعيم استقلال المراجع، وبلغت نسبة تأثيره 75.29%، والمتوسط الحسابي 3.75.

\* **الاقتراح رقم (4):** "تحديد حد أدنى من عدد السنوات ملزم لإدارات الشركات بالاحتفاظ بمراجعيها قبل تغييرهم". وقد حاز هذا الاقتراح على الترتيب الثامن وهو أدنى ترتيب من حيث أهميته في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، حيث بلغت نسبة تأثيره 69.41%، ومتوسطه الحسابي 3.47.

\***الاقتراح رقم (5):** "تحديد حد أقصى لفترة استمرار المراجع في تدقيق حسابات شركة معينة بحيث لا يجوز تجاوزه". وقد حاز هذا الاقتراح على الترتيب السادس من حيث الأهمية في تدعيم استقلال المراجع، حيث بلغت نسبة تأثيره 79.41%، ومتوسطه الحسابي 3.97.

\***الاقتراح رقم (6):** "التزام الشركات التي تقوم بعزل أو تغيير مراجعيها بتقديم كتاب خطي لجهة مهنية معينة أو رسمية تشرح فيه مبررات ذلك، ويكون للمراجع حق الرد على ادعاءات الشركة، ويكون لهذه الجهة حق الاعتراض على قرار الجمعية العامة إذا شابه تعسف بحق المراجع". وقد حاز هذا الاقتراح على الترتيب الثالث من حيث الأهمية في تدعيم استقلال المراجع، حيث بلغت نسبة تأثيره 84.12%، ومتوسطه الحسابي 4.21.

\***الاقتراح رقم (7):** "إلزام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة تعمل كحلقة وصل بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي، ويكون من ضمن مسؤولياتها التوصية باختيار مراجع الحسابات ومناقشة أتعابه واقتراح تغييره أو عزله" وقد حاز هذا الاقتراح على الترتيب الخامس من حيث الأهمية في تدعيم استقلال المراجع، حيث بلغت نسبة تأثيره 81.17%، ومتوسطه الحسابي 4.06.

\***الاقتراح رقم (8):** "التشدد في تطبيق الجزاءات والعقوبات على كل من يخل من المراجعين بأداب وسلوكيات المهنة وبطريقة تعرض استقلاله عن العميل للخطر". وقد حاز هذا الاقتراح على الترتيب الأول من حيث الأهمية في تقرير استقلال المراجع، حيث بلغت نسبة التأثير له 89.41%، ومتوسطه الحسابي 4.47.

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4-22) أن المتوسط الحسابي لجميع السبل المقترحة يساوي (4.033) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3)، ونسبة التأثير تساوي (80.66%)، وهي أكبر من نسبة التأثير المحايدة (60%)، وقيمة t المحسوبة تساوي (10.50) وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي (2.04)، مما يعني أن جميع السبل المقترحة تعمل على تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني بشكل كبير من وجهة نظر المراجعين المشاركين في الدراسة.

## جدول رقم (4-22)

المتوسط الحسابي ونسبة التأثير ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات

محور سبل تعزيز استقلال المراجع الفلسطيني

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	نسبة التأثير	المتوسط الحسابي	الفقرات	رقم الفقرة
2	0.000	11.926	85.29	4.264	إنشاء هيئة لمتابعة شئون ومعايير الاستقلال تكون تابعة مثلاً لجهة مهنية معينة أو لجهة رسمية، تتمثل مهامها في وضع وتطوير معايير المحافظة على الاستقلال لمزاولة المهنة ومراقبة الالتزام بها، وفرض العقوبات على من يخالف تلك المعايير.	1
4	0.000	7.257	81.18	4.058	تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب صغيرة ومتوسطة وكبيرة وفقاً لأسس معينه، ويكون لجهة مهنية معينة أو رسمية، دور فعال في الإشراف والرقابة على عمليات التعاقدات بين مكاتب المراجعة و الشركات طالبة الخدمة، بحيث تتناسب إمكانيات المكاتب مع الشركات طالبة الخدمة ومتابعة تجديد تعيين (العقد) المكاتب سنوياً.	2
7	0.000	4.520	75.29	3.764	أن يكون لجهة معينة دوراً أساسياً في تحديد مؤشرات استرشادية للحد الأدنى والأعلى لأتعاب المراجع ومتابعة الالتزام بها، على أن تعتمد الأتعاب المتفق عليها من قبل هذه الجهة.	3
8	0.01	2.685	69.41	3.470	تحديد حد أدنى من عدد السنوات ملزم لإدارات الشركات بالاحتفاظ بمراجعيها قبل تغييرهم.	4
6	0.000	8.403	79.41	3.970	تحديد حد أقصى لفترة استمرار المراجع في تدقيق حسابات شركة معينة بحيث لا يجوز تجاوزه.	5
3	0.000	10.970	84.12	4.205	إلزام الشركات التي تقوم بعزل أو تغيير مراجعيها بتقديم كتاب خطي لجهة مهنية معينة أو رسمية تشرح فيه مبررات ذلك، ويكون للمراجع حق الرد على ادعاءات الشركة، ويكون لهذه الجهة حق الاعتراض على قرار الجمعية العامة إذا شابه تعسف بحق المراجع.	6
5	0.000	6.281	81.17	4.058	إلزام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة تعمل كحلقة وصل بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي، يكون من ضمن مسؤولياتها التوصية باختيار مراجع الحسابات ومناقشة أتعابه واقتراح تغييره أو عزله.	7
1	0.000	15.223	89.41	4.470	التشدد في تطبيق الجزاءات والعقوبات على كل من يخل من المراجعين بأداب وسلوكيات المهنة و بطريقة تعرض استقلاله عن العمل للخطر.	8
-	0.000	10.50	80.66	4.033	المعدل العام لفقرات المحور	

## خلاصة

تتناول هذا الفصل مناقشة واختبار فرضي الدراسة، وعرضاً تفصيلياً للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية والتي يمكن إيجازها على النحو التالي:

1- أظهرت نتائج اختبار الفرض الأول للدراسة أن المشاركين فيها يرون أن استقلال المراجع الخارجي يتعرض لمخاطر كبيرة نتيجة لوجود مصالح مالية أو علاقات شخصية مع عملاء المراجعة، أو لسيطرة إدارة الشركة محل المراجعة على قرارات تعيين المراجع وتحديد أتعابه واستبعاده، في حين يرون أن الخطر الذي يتعرض له استقلال المراجع نتيجة لأداء خدمات استشارية لعملاء المراجعة يصنف على أنه متوسط التأثير، كذلك لم تُظهر النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع بعملاء المراجعة، وزيادة الخطر على استقلاله، وأن آراء المشاركين قد تباينت بهذا الخصوص. كما أظهرت النتائج أن المنافسة الشديدة بين المراجعين تمثل خطراً على استقلالهم، وأخيراً تبين أن هناك انقفاً في الرأي على أن مكاتب المراجعة الكبيرة وذات الشهرة العالية أكثر قدرةً في المحافظة على استقلالها من مكاتب المراجعة الصغيرة والأقل شهرة.

2- أظهرت نتائج اختبار الفرض الثاني للدراسة أن المراجع الفلسطيني يمارس عمله في بيئة خالية من المصالح المالية والعلاقات الشخصية مع عملاء المراجعة، مما يعزز ذلك من استقلاله، وأن إدارات الشركات المساهمة العامة تلعب دوراً هاماً في عملية تعيين المراجعين وتحديد أتعابهم واستبعادهم مما يشكل خطراً كبيراً على استقلالهم، كذلك تبين أن أغلب الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجعون تصنف ضمن الخدمات المحظور تقديمها لعملاء المراجعة مما يعرض استقلالهم للخطر، وتبين أيضاً أن متوسط عدد السنوات التي تقضيها مكاتب المراجعة الفلسطينية في مراجعة حسابات نفس الشركات لا يتجاوز الست سنوات، مما يساعد ذلك في تقليل ضغوط العملاء عليهم وتعزيز استقلالهم، كذلك أظهرت النتائج أن المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية مرتفعة، وتؤدي إلى قيام بعض المراجعين بتصرفات مخالفة لقواعد آداب المهنة وسلوكياتها، ولها انعكاسات سلبية على نزاهة المراجع وموضوعية أدائه. وأخيراً أظهرت النتائج أن الغالبية العظمى للمشاركين في الدراسة يوافقون على جميع السبل المقترحة لتعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني.

# خاتمة الدراسة

تتضمن خاتمة الدراسة استعراضاً لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة بشقيها النظري والميداني، ولأهم المقترحات التي انتهت إليها، ومجالات البحث المقترحة.

### أولاً: نتائج الدراسة

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني عند أداء عملية المراجعة، وكذلك على أهم العوامل التي تهدد هذا الاستقلال. وقد تمكن الباحث وبعد إجراء الدراسة الميدانية التوصل إلى عدة نتائج يمكن توضيحها على النحو التالي:

#### (أ) نتائج الدراسة النظرية

يرى الباحث ضرورة استعراض أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة النظرية لموضوع البحث لكي يتم الربط بينها وبين ما تم التوصل إليه من نتائج الدراسة الميدانية، وقد أظهرت نتائج الدراسة النظرية ما يلي:

1- أن المحاسبة كنظام للمعلومات تهدف إلى إنتاج معلومات مالية مفيدة لكل الأطراف المستخدمة لها، سواء كانت من داخل المنشأة أو من خارجها، ونظراً للتأثير المباشر للمعلومات المحاسبية على العديد من القرارات الاقتصادية لمستخدميها؛ ظهرت الحاجة الماسة إلى خدمات المراجعة الحيادية (الخارجية)، والتي تهدف إلى الفحص الحيادي لتلك المعلومات، ومن ثم تخفيض المخاطر المرتبطة بها (احتمال عدم صحة المعلومات التي تقدمها الإدارة إلى مستخدميها)، ومن هنا لعبت المراجعة دوراً حيوياً وهاماً في المجتمع عن طريق إبداء الرأي علي تلك المعلومات والتصديق على صحتها، مما يسهم في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها من قبل مستخدميها.

2- أن الثقة التي يوليها المستخدمون للمعلومات المحاسبية تنبع في الأساس من ثقتهم في استقلال مراجع الحسابات، ومتى تعرض استقلال المراجع للشك؛ اهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه، وأصبح من الصعوبة بمكان الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وتعرضت الحالة الاقتصادية للاضطراب.

3- يعتبر استقلال المراجع الخارجي العمود الفقري لعمل المراجعة، والدعامة الأساسية التي تقوم عليها المهنة، والسبيل إلى رفعتها وتطورها، وهي السمة المميزة للمراجع الخارجي، والتي بدونها يتحول إلى

مراجع داخلي ليس لتقاريره أية أهمية تذكر، خاصةً للمستخدمين الخارجيين (كالمستثمرين والمقرضين) الذين يعتمدون على تقاريره في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المختلفة.

4- أثار مفهوم الاستقلال في مهنة المراجعة كثيراً من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، نظراً لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع، ووجود العديد من العوامل والمتغيرات التي تؤثر فيه، ونتيجة لذلك فقد تعددت وتنوعت التعريفات التي حاولت الإحاطة بمفهومه، ولكنها جميعاً تتمحور حول المفاهيم التالية:

\* ارتباط مفهوم الاستقلال بالنزاهة والأمانة والصفات الأخلاقية الحميدة للمراجع، وبالموضوعية وعدم التحيز أثناء تأدية عملية المراجعة.

\* ضرورة تحرر المراجع من رقابة أو سيطرة أية جهة - داخل أو خارج المنشأة - ومقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن تُمارس عليه من قبلها - خصوصاً الإدارة - بهدف التأثير على أحكامه.

\* تفادي أية علاقات من شأنها أن تظهر المراجع أمام الغير بأن له مصلحة شخصية في المنشأة التي يراجع حساباتها.

5- يتضمن مفهوم الاستقلال عنصرين أساسيين ومتلازمين يكونان معاً المفهوم العام لاستقلال المراجع الخارجي، وهما الاستقلال الذهني (الحقيقي) والاستقلال الظاهري، وهذا يعني أنه لا يكفي أن يكون المراجع مستقلاً بينه وبين نفسه فقط، ولكن المهم أن يعتبره الغير كذلك، لذلك ينبغي على المراجع تجنب أية مواقف أو علاقات مع العملاء يمكن أن تسبب شكاً في نظرة الأطراف الخارجية في استقلاله.

6- يمارس المراجع عمله في بيئة تتسم بتعارض المصالح (تعارض بين الملاك والإدارة / تعارض بين الشركة (إدارةً وملاكاً) والمراجع / تعارض بين المصلحة الذاتية للمراجع والمعايير المهنية). ويتحدد استقلال المراجع من خلال علاقته بهذه الأطراف المختلفة، ومدى قوة كل منها في التأثير على استقلاله، ومدى قدرته في تحقيق توازن المصالح بينها ومقاومة الضغوط الواقعة عليه منها.

7- تضاربت الآراء حول مدى تأثير الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة على استقلاله، فهناك من يرى أن تقديمها يساعد في تعميق المعرفة لدى المراجع بعمليات الشركة وأنشطتها

وظروفها وتكسبه خبرة كافية لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وجودة عالية، في حين يرى آخرون أن تقديمها سوف يقرب المراجع من موقع اتخاذ القرار؛ مما يصعب عليه مراجعة قراراته، وكذلك سيهيئ الفرصة لنمو نمط من العلاقات الشخصية مع إدارة الشركة مما يعرض استقلاله للخطر.

8- تزايد دور إدارة الشركات المساهمة العامة في عملية اختيار المراجع وتحديد أتعابه وعزله نتيجة لقدرتها في التأثير على قرارات الجمعية العامة، مما يشكل تهديداً حقيقياً لاستقلال المراجع الخارجي، ويزيد من احتمال فقد المراجع لاستقلاله.

9- اتضح أن العلاقات الشخصية والمصالح المالية للمراجع مع عميل المراجعة لها تأثير سلبي على استقلال المراجع الخارجي - وخصوصاً الاستقلال الظاهري - لذلك حظرت كثير من المنظمات المهنية والحكومية وقوانين الشركات على المراجع القيام ببعض التصرفات أو وجود بعض العلاقات مع عملاء المراجعة، والتي من شأنها إثارة أية شكوك بخصوص موضوعيته ونزاهته.

10- تباينت الآراء حول مدى تأثير طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة على استقلاله وجودة أدائه، فهناك من يرى أن استمرار المراجع مع عميل المراجعة لفترات طويلة يؤدي إلى الإضرار باستقلاله وبجودة عملية المراجعة، وذلك بسبب نشوء علاقات شخصية وطيدة مع إدارة الشركة، وزيادة الثقة بالعميل، وعدم التجديد والابتكار، وعدم الالتزام بإجراءات المراجعة المطلوبة. وعلى العكس من ذلك يرى آخرون أن طول فترة ارتباط المراجع مع عميله وتكرار عملية المراجعة سنوياً يكسبه خبرة ومعرفة كبيرة بعمليات العميل وأنظمتها المالية، مما يزيد من جودة وكفاءة عملية المراجعة وخفض تكلفتها.

11- تبين أن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر حرصاً من مكاتب المراجعة الصغيرة في المحافظة على استقلالها، وأن مستخدمي القوائم المالية يرون أن شهرة مكتب المراجعة وسمعته الطيبة وكثرة عدد الشركات التي يخدمها، يعد دليلاً على صحة ودقة وحيادية المعلومات الواردة في القوائم المالية وعلى جودة الخدمات المقدمة.

12- اتضح أن المنافسة الشديدة بين المراجعين تعتبر خطراً يهدد استقلالهم، لأنه في ظل المنافسة المرتفعة سيحاول بعض المراجعين إبداء رأياً يتمشي مع رغبات الإدارة خوفاً من استبداله بمراجع آخر على استعداد لتنفيذ رغباتها. واتضح أيضاً أن مكاتب المراجعة الصغيرة ذات الدخل المحدود أقل قدرة

على تحمل المنافسة الشديدة من مكاتب المراجعة الكبيرة ذات الموارد المالية الضخمة والسمعة الجيدة في سوق المهنة، مما يزيد من مخاطر تعرض هذه المكاتب لفقد استقلالها.

13- يتأثر استقلال المراجع بمدى قوة أو ضعف المركز المالي لعميل المراجعة، فهناك من يرى أن قدرة المراجع على مقاومة ضغوط الإدارة تزداد في ظل المركز المالي السيئ للعميل، لأن المراجع في هذه الحالة يكون أكثر خوفاً من تعرضه للمساءلة القانونية، وبذلك يكون أكثر حرصاً في المحافظة على استقلاله. في حين يرى آخرون أن قدرة المراجع في المحافظة على استقلاله تزداد في ظل المركز المالي الجيد للعميل، لأنه في هذه الحالة يكون من مصلحة الشركة أن يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة واستقلال تام حتى يُظهر تقريره حقيقة المركز المالي الجيد للشركة.

14- تبين من قراءة واقع المهنة في فلسطين أن القوانين التي نظمت المهنة في قطاع غزة قد اختلفت عن التي نظمتها في الضفة الغربية، وذلك بسبب الارتباط القانوني للضفة الغربية مع الأردن، وقطاع غزة مع مصر خلال الفترة ما بين سنة 1948م و1967م، وتبعاً لذلك فقد خضعت مهنة مراجعة الحسابات في الضفة الغربية الفلسطينية لقانون مزاولة المهنة الأردني رقم (10) لسنة 1961م، وقانون الشركات الأردني رقم (12) لسنة 1964م، في حين استمر العمل بتطبيق قانون الشركات البريطاني لسنة 1929م في قطاع غزة، وقد تم تأسيس جمعية للمحاسبين والمراجعين في قطاع غزة في سنة 1979م، وأخرى لمدققي الحسابات في الضفة الغربية كفرع لجمعية المدققين في الأردن في سنة 1986م. وبعد قدوم السلطة الفلسطينية سنة 1994م، صدر قرار رئاسي بخصوص سريان مفعول القانون الأردني رقم (10) لسنة 1961م على جميع أراضي السلطة الفلسطينية، ثم تم صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م، والمطبق لحد الآن، وإلغاء العمل بالقانون الأردني، وأصبحت الجهة المنظمة للمهنة حالياً هي جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، مع وجود مجلس مهنة يعمل على تنظيم منح رخص المزاولة وإجراء الامتحانات اللازمة للترخيص.

15- تبين أن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين تواجه عدة صعوبات أهمها على سبيل المثال: عدم وجود معايير مهنية فلسطينية، وإخلال البعض بقواعد آداب وسلوكيات المهنة، وضعف برامج التأهيل والتدريب المهني المستمر، بالإضافة إلى عدم وعي الأطراف التي تتعامل مع مراجع الحسابات بأهمية الدور الذي يقوم به والهدف منه.

## (ب) نتائج الدراسة الميدانية

استهدفت الدراسة الميدانية اختبار فرضي الدراسة الرئيسيين، ولتحقيق ذلك تم تصميم قائمة استقصاء لتجميع البيانات المطلوبة من مجتمع الدراسة المتمثل بالمراجعين الممارسين للمهنة من خلال مكاتب مراجعة خاصة في قطاع غزة من دولة فلسطين، وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية ما يلي:

أولاً: نتائج اختبار الفرض الأول للدراسة:

1- يرى المشاركون في الدراسة أن وجود مصالح مالية للمراجع الخارجي مع عميل المراجعة (الشركة محل المراجعة) يمثل خطراً كبيراً على استقلاله، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير 4.13، ونسبة تأثيره 83% تقريباً.

2- كذلك يرون أن وجود علاقات شخصية للمراجع مع عملاء المراجعة يمثل خطراً كبيراً على استقلاله، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.13، ونسبة تأثيره 81% تقريباً.

3- أظهرت النتائج أن قيام إدارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده يمثل خطراً كبيراً على استقلاله، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير 3.72، ونسبة تأثيره 74% تقريباً.

4- كذلك تبين أن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة يمثل خطراً على استقلاله، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير 3.45، ونسبة تأثيره 69%، وقد أظهر تحليل آراء المراجعين المشاركين في الدراسة تبايناً بخصوص هذا المتغير، حيث يعتقد بعضهم أن أداء هذه الخدمات إلى عملاء المراجعة لا يمثل خطراً على استقلالهم.

5- أظهرت النتائج أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طول فترة ارتباط المراجع بعملاء المراجعة وزيادة الخطر على استقلاله، ولتوضيح ذلك، تم تحليل آراء المشاركين في الدراسة بهذا الخصوص، حيث اتضح أن هناك تبايناً في الآراء حول مدى الخطر الذين يمكن أن يتعرض له استقلالهم نتيجة لطول فترة ارتباطهم بعملاء المراجعة، وهذا التباين يعتبر أمراً طبيعياً، حيث أظهرت الدراسات السابقة في هذا المجال وجود اختلافاً في الآراء حول تأثير هذا المتغير على استقلال المراجع الخارجي.

6- يرى المشاركون في الدراسة أن استمرار مكتب المراجعة في تدقيق حسابات نفس الشركة مدة لا تتجاوز الست سنوات لا يشكل خطراً على استقلال المكتب.

7- أثبتت النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة في سوق خدمة المراجع وزيادة الخطر على استقلال المراجع الخارجي، وهذا يعني أن المنافسة الشديدة بين المراجعين تمثل خطراً على استقلالهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير 3.57، ونسبة التأثير 71.4%.

8- أظهرت النتائج أيضاً أن مكاتب المراجعة الكبير وذات الشهرة العالية أكثر قدرة في المحافظة على استقلالها من مكاتب المراجعة الصغيرة وذات الشهرة القليلة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.09، ونسبة التأثير 82% تقريباً، وهذه النتيجة تتفق تماماً مع نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال.

#### ثانياً: نتائج اختبار الفرض الثاني للدراسة:

1 تبين أن المراجع الخارجي الفلسطيني يمارس عمله في بيئة خالية من المصالح المالية والعلاقات الشخصية مع عملاء المراجعة، مما يعزز من استقلاله ويقلل من الضغوط التي يمكن أن تُمارس عليه من قبل إدارات الشركات التي يدقق حساباتها، ويعتبر ذلك مؤشراً جيداً للمهنة في فلسطين.

2- تبين أن الجمعية العامة للمساهمين هي المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي الفلسطيني في الشركات المساهمة العامة، وفي ذلك اتفاقاً لما ورد في قانون الشركات الفلسطيني لسنة 1929م الذي أعطى الحق لكل شركة مساهمة تعيين مراجع حسابات أو أكثر في اجتماعها السنوي للقيام بفحص حساباتها لحين انعقاد الاجتماع السنوي التالي، وعلى الرغم من أن المشرع قد أعطى هذا الحق للجمعية العامة للمساهمين؛ فإن النتائج أظهرت أن إدارة الشركة المساهمة (ممثلة بمديرها العام ومجلس إدارتها) لها تأثير كبير في قرار تعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده، مما يمثل خطراً كبيراً على استقلاله.

3- بتحليل الأسباب الكامنة وراء قدرة إدارة الشركة المساهمة العامة الفلسطينية في السيطرة على قرار تعيين المراجع الخارجي أو تحديد أتعابه أو استبعاده، تبين أن أهم هذه الأسباب (مرتبة تنازلياً حسب تأثيرها) ما يلي:

\* يتم تعيين المراجع عادة بناءً على اقتراح من مجلس إدارة الشركة ونادراً ألاً توافق الجمعية العامة للمساهمين على مثل هذا الاقتراح.

\* الجمعية العامة للمساهمين في كثير من الشركات تُهمل ممارسة حقها في تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده، وبذلك تتاح الفرصة لمجلس الإدارة لاتخاذ هذه القرارات.

\* امتلاك مجلس الإدارة في بعض الشركات المساهمة لغالبية أسهمها.

\* قدرة مجلس الإدارة على إقناع كبار المساهمين والمؤسسين بأن اختيار مراجع معين يحقق فائدة كبيرة للشركة ولهم.

\* قيام الجمعية العامة للمساهمين بتفويض سلطة تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده إلى مجلس إدارة الشركة.

4- أظهرت النتائج أن نسبة كبيرة من المراجعين المشاركين في الدراسة (88%) يقومون بتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، ونظراً لعدم وجود اتفاق بين الباحثين والمهتمين بالمهنة حول مدى تأثير أداء هذه الخدمات على استقلال المراجع الخارجي، رأى الباحث التعرف على طبيعة ونوعية الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الفلسطيني لعملاء المراجعة، لأن ذلك يعتبر عاملاً هاماً في تحديد مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلاله، وقد أظهرت النتائج أن معظم الخدمات الاستشارية المقدمة تصنف ضمن الخدمات المحظور على المراجعين تقديمها لعملاء المراجعة وفقاً لقانون Sarbanes-Oxley وتعليمات الهيئة المنظمة لتداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC)، وكذلك المكتب الأمريكي العام للمحاسبة (GAO). مما يعني أن استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني يتعرض لمخاطر ناتجة عن تقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة.

وقد أظهرت النتائج أن أهم الخدمات الاستشارية المقدمة لعملاء المراجعة والمحظور أدائها ما يلي:

\* خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية.

\* خدمات التقييم المالي للأصول المملوكة للشركة.

\* تقديم الاستشارات الاستثمارية.

\* خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية (أنظمة مالية أو تكاليفية .....).

\* خدمات اختيار وتدريب وتقييم المديرين.

5- تبين أن حوالي 62% من المراجعين المشاركين في الدراسة يستمرون في مراجعة حسابات نفس الشركة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات، وأن 29% منهم لا تزيد مدة ارتباطهم بعملاء المراجعة عن ست سنوات، وهذا يعني أن متوسط عدد السنوات التي تقضيها مكاتب المراجعة الفلسطينية في تدقيق حسابات نفس العملاء لا يمثل خطراً على استقلالها.

6- أظهرت النتائج أن من الأسباب المحتملة لتغيير المراجعين في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية ما هو مشروع مثل: سياسة التغيير الدوري للمراجعين الخارجيين، أو عدم توافر الكفاءة المهنية والفنية لديهم، أو بسبب حاجة الشركات إلى الحصول على خدمات أخرى بخلاف المراجعة. وقد يكون التغيير لأسباب غير مشروعة قد تستخدمها إدارات الشركات في الضغط على مراجعيها ليخضعوا لإرادتها مثل: تخفيض أتعاب عملية المراجعة، أو إصدار تقارير بها تحفظات وعدم موافقة المراجعين التنازل عن تحفظاتهم، أو الخلاف حول طريقة العرض والإفصاح وتقييم الأصول الثابتة، وفي ذلك إشارة إلى وجود ظاهرة تسوق الرأي لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

7- أظهرت النتائج أن درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية مرتفعة، ويرى أغلب المشاركين في الدراسة أن هذا الارتفاع في درجة المنافسة يؤدي إلى وجود الممارسات السلبية التالية:

\* تمكين إدارة الشركة من ممارسة الضغوط على مراجعيها لتقليل أتعابه إلى أقل حد ممكن أو التلويح بتغييره.

\* تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء.

\* اتفاق المراجعين مع عملاء مراجعة جدد دون القيام بالاتصال بالمراجعين السابقين لمعرفة الأسباب التي أدت إلى ترك المهمة أو فسخ العقد.

\* خلق دافعاً لدى الشركات المساهمة لتغيير مراجعيها والبحث عن مراجعين يكونون أكثر ولاءً لإدارة الشركة وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي).

\* اتصال المراجعين بعملاء مراجعة جدد وعرض خدماتهم عليهم على الرغم من أنهم مرتبطين بمراجعين آخرين.

وواضح أن مثل هذه التصرفات فيها إساءة للمهنة، وإخلالاً بقواعد آدابها وسلوكياتها، وإشارةً إلى تراخي الجمعيات المهنية الفلسطينية في تطبيق عقوبات مهنية تردع المراجعين وتدعم الالتزام المهني لهم.

ثالثاً: نتائج تحليل السبل المقترحة لتعزيز استقلال المراجع الفلسطيني:

استطلع الباحث آراء المراجعين المشاركين في الدراسة بخصوص عدة سبل مقترحة لتعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني، وفيما يلي أكثر السبل المقترحة قبولاً من قبل المراجعين المشاركين في الدراسة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها:

1- التشدد في تطبيق الجزاءات والعقوبات على كل من يخل من المراجعين بآداب وسلوكيات المهنة وبطريقة تعرض استقلاله عن العميل للخطر (نسبة التأثير 89.4%).

2- إنشاء هيئة لمتابعة شئون ومعايير الاستقلال تكون تابعة مثلاً لجهة مهنية معينة أو لجهة رسمية، تتمثل مهامها في وضع وتطوير معايير المحافظة على الاستقلال لمزاولة المهنة ومراقبة الالتزام بها، وفرض العقوبات على من يخالف تلك المعايير (نسبة التأثير 85.3%).

3- إلزام الشركات التي تقوم بعزل أو تغيير مراجعيها بتقديم كتاب خطي لجهة مهنية معينة أو رسمية تشرح فيه مبررات ذلك، ويكون للمراجع حق الرد على ادعاءات الشركة، ويكون لهذه الجهة حق الاعتراض على قرار الجمعية العامة إذا شابه تعسف بحق المراجع (نسبة التأثير 84.1%).

4- تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب صغيرة ومتوسطة وكبيرة وفقاً لأسس معينة، ويكون لجهة مهنية معينة أو رسمية، دور فعال في الإشراف والرقابة على عمليات التعاقدات بين مكاتب المراجعة والشركات طالبة الخدمة، بحيث تتناسب إمكانيات المكاتب مع الشركات طالبة الخدمة، مع متابعة تجديد تعيين (العقد) المكاتب سنوياً (نسبة التأثير 81.18%).

5- إلزام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة تعمل كحلقة وصل بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي، يكون من ضمن مسؤولياتها التوصية باختيار مراجع الحسابات ومناقشة أتعابه واقتراح تغييره أو عزله (نسبة التأثير 81.17%).

6- تحديد حد أقصى لفترة استمرار المراجع في تدقيق حسابات شركة معينة بحيث لا يجوز تجاوزه (نسبة التأثير 79.4%).

\* هذا وقد استطلع الباحث آراء المشاركين في الدراسة بخصوص ثلاثة مقترحات لتعزيز استقلال مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات استشارية لعملاء المراجعة، وأظهرت النتائج موافقة أغلبهم على هذه المقترحات الثلاثة والتمثلة في ضرورة إفصاح المراجع عن أنواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعملاء المراجعة، وإنشاء قسم خاص في مكتب المراجعة يختص فقط بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء، وتحديد قائمة بالخدمات الاستشارية المحظور على المراجعين تقديمها لعملاء المراجعة.

\* كذلك وافق أغلب المشاركون في الدراسة على أن قيام مكاتب المراجعة بإجراء تغيير دوري لفريق العمل المكلف بتنفيذ عملية مراجعة لعميل معين، يقلل من الآثار السلبية لطول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة والعميل، ويعزز من استقلاله وجودة أدائه.

### ثانياً: مقترحات الدراسة

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها في كلٍ من الدراسة النظرية والميدانية يقترح الباحث ما يلي:

1 يتعين على مكاتب المراجعة رفض كافة الارتباطات التي تقلل من أهمية أحكامهم المهنية للآخرين، والابتعاد عن كافة التصرفات التي قد تخلق شكاً في استقلالهم وخصوصاً عند أداء الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة.

2 ضرورة تنمية وتدعيم مفهوم الاستقلال لدى مراجعي الحسابات، وذلك من خلال الاهتمام والتركيز على مفهوم الاستقلال وأهميته في مرحلة الدراسة الجامعية الأولى (البكالوريوس)، ومرحلة الدراسات العليا، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية للمزاولين للمهنة.

3 - ضرورة تعيين (بقاء) المراجع لفترات طويلة نسبياً تتراوح ما بين أربع إلى ست سنوات، على اعتبار أن هذه الفترة تقلل من قدرة إدارة شركة العميل في ممارسة الضغط على المراجع سنوياً عن طريق التهديد بتغييره، بالإضافة إلى أن هذه الفترة الطويلة نسبياً تتيح للمراجع اكتساب المعرفة والخبرة الكافية بطبيعة نشاط العميل وعملياته؛ مما يزيد من جودة أداء عملية المراجعة وتقليل تكلفتها. ولتعزيز استقلال المراجعين داخل المكتب خلال هذه المدة، فإنه ينصح بإجراء تغيير دوري لفريق العمل من المراجعين ( وليس مكتب المراجعة) المكلف بتنفيذ عملية مراجعة لعميل معين، وذلك لتجنب وجود علاقات وطيدة بين المراجعين وإدارة العميل، وليساعد أيضاً في تطوير منهج تدقيق جديد وتوفير رؤية متجددة من قبل فريق العمل المعين حديثاً لمراجعة حسابات العميل نفسه.

4 - ضرورة إلزام مكاتب المراجعة بالإفصاح عن أنواع الخدمات الاستشارية التي تقدمها للإدارة، ونسبة أتعاب هذه الخدمات إلى إجمالي أتعاب عملية المراجعة، حتى يستطيع مستخدمو القوائم المالية الحكم على مدى تأثير أداء هذه الخدمات على موضوعية المراجع واستقلاله.

5 - العمل على إنشاء قسم خاص في مكتب المراجعة يختص فقط بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء - سواء عملاء المراجعة أو غيرهم من العملاء - وفي حالة عدم قدرة المكتب على إنشاء هذا القسم بسبب ارتفاع تكاليفه - وهذا يكون في مكاتب المراجعة الصغيرة - فيمكن الاستعاضة عن ذلك بتقسيم موظفي المكتب إلى مجموعات، منها من يقوم بعمليات المراجعة المالية للعملاء وأخرى تؤدي الخدمات الاستشارية لهم، بحيث لا يسمح للمجموعة التي تقوم بعملية المراجعة لعميل معين أن تؤدي له الخدمات الاستشارية.

6 - تشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تعمل كحلقة وصل بين إدارة الشركة ومراجع الحسابات الخارجي، يكون من ضمن مهامها اختيار المراجع وتجديد عقده ومناقشة أتعابه وقرار تغييره، وكذلك الاهتمام بما يبديه من ملاحظات أو توصيات، على أن يكون هناك اتصال مباشر بين مراجع الحسابات ولجنة المراجعة، وذلك كله لحمايته المراجع من الضغوط التي قد تمارسها عليه إدارة الشركة محل المراجعة بهذا الخصوص.

7 - ضرورة المساهمة في زيادة الوعي لدى المساهمين وأعضاء الجمعيات العامة للمساهمين بأهمية الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في المحافظة على أموالهم، مما يؤدي إلى وجود جمعيات عامة في الأجل الطويل قادرة على فهم ومناقشة أية اتجاهات غير سليمة من جانب الإدارة.

8 - ضرورة تدعيم دور التنظيم الذاتي للمهنة من خلال التنظيمات المهنية بحيث يكون لها دور أساسي في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، وذلك من خلال توفير معايير مهنية واضحة ومحددة، ومتابعة تطبيقها بما يوفر الحماية لمزاولي المهنة في مواجهة ضغوط العملاء عليهم، والعمل على تطوير معايير لجودة الأداء وإيجاد آلية لمتابعة تطبيقها، مع وضع نظام للعقوبات الرادعة للمخالفين، هذا بالإضافة إلى ضرورة تدخل المنظمات المهنية لتنظيم سوق المهنة بما يحد من مخاطر المنافسة بين المراجعين، وذلك بوضع حدود استرشادية لأتعاب المراجعة، تعتمد على طبيعة نشاط شركة العميل، وحجم أعمالها، ودرجة المخاطرة المرتبطة بها.

9 - إنشاء مجلس فلسطيني لمعايير الاستقلال (على غرار المجلس الأمريكي للاستقلال ISB)، وذلك بالتعاون مع المنظمات المهنية الفلسطينية، تتمثل مهامه في وضع وتطوير معايير المحافظة على الاستقلال لمزاولي المهنة ومراقبة الالتزام بها، وفرض العقوبات على من يخالف تلك المعايير.

10 - ضرورة وجود نموذج نمطي لدى جهة مهنية أو رسمية معينة، يتم تعينته من قبل الشركة التي تقرر عزل مراجعها أو تغييره، تبين فيه الأسباب الكامنة وراء تغيير المراجع أو عزله، ويكون هناك مكان خاص في النموذج نفسه يتم تعينته عن طريق المراجع يوضح فيه أسباب التغيير، ويكون لهذه الجهة حق الاعتراض على قرار الشركة إذا شابه تعسف بحق المراجع.

### ثالثاً: مجالات البحث المقترحة

أثارت نتائج الدراسة الحالية بعض النقاط البحثية المستقبلية التي يمكن اقتراحها للاستفادة منها في مجال تدقيق الحسابات وخاصة في مجال استقلال المراجع الخارجي، وقد تمثلت هذه النقاط البحثية في إمكانية القيام بالدراسات التالية:

1 - دراسة وتحليل العلاقة بين التحفظات التي يبديها المراجع في تقريره السنوي، وبين إمكانية تغييره في السنة التي تلي رأيه المتحفظ، بحيث تعتمد الدراسة على البيانات الفعلية المتاحة في التقارير السنوية المنشورة في السنوات الماضية.

2 - إجراء دراسة استطلاعية لمدى إمكانية تطبيق لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، بحيث يتم تحديد الدوافع أو الأسباب التي تجعل الشركات المساهمة تُقبل على تشكيل هذه اللجان بها، بالإضافة إلى بحث الآثار أو النتائج التي قد تترتب على وجودها، وكذلك محددات فعالية أدائها.

3 - إجراء دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعية المنظمة للمهنة في فلسطين وبعض الدول العربية، مع استخلاص مقومات الاستقلال في دول المقارنة من واقع التشريعات والديناميات المهنية فيها.

4 - دراسة وتحليل العلاقة بين قيام المراجع بأداء الخدمات الاستشارية وبين استقلاله وجودة أدائه، بحيث يتم التعرف على مفهوم هذه الخدمات ومجالاتها ومعاييرها وأوجه اختلافها عن خدمات المراجعة المالية التقليدية، مع دراسة تأثيرها على استقلال المراجع وجودة أدائه من خلال التعرف على آراء الممارسين للمهنة وكذلك طالبها (الشركات محل المراجعة) بهذا الخصوص.

5 - إجراء دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الفلسطينية للتعرف على آراء مديري الائتمان بخصوص بعض العوامل التي يمكن أن تؤثر سلباً على استقلال المراجع الخارجي، ومدى ارتباط قرارات الائتمان بالقوائم المالية المدققة واستقلال المراجع.

6 -دراسة وتحليل تأثير بعض العوامل الأخرى على استقلال المراجع والتي لم تتضمنها الدراسة الحالية، منها على سبيل المثال المركز المالي للشركة محل المراجعة، وحجمها، وطبيعة مشكلة التعارض بين المراجع وإدارتها، وحجم أتعاب عملية المراجعة منسوباً إلى دخل مكتب المراجعة السنوي.....الخ.

7 -دراسة مدى وجود ظاهرة تسوق رأي المراجعة في البيئة الفلسطينية بهدف الكشف عن مسببات وجودها وقياس وتحليل تأثيرها على تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في فلسطين.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع العربية

- أبو الحسن، علي أحمد (1993). " الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية ". الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، العدد 77 (يناير).
- أبو دف، محمود خليل (1995). "الشخصية المستقلة: قراءة تربوية على ضوء الفكر الإسلامي ". مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد 8 ( مارس ).
- أبو زيد، حسن محمد (1985). " العلاقة بين حجم المنشأة و حجم مكتب المراجعة وبين استقلال المراجع ". مجلة المال والتجارة، جامعة القاهرة، العدد 190.
- أبو زيد، حسن محمد (1988). دراسات في المراجعة : الجزء الأول . القاهرة: دار الثقافة العربية.
- أبو غانم، بلال عبد العزيز صالح (2003). العوامل المؤثرة على استقلالية مدقي الحسابات الخارجيين في الأردن. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت.
- أبو هين، إياد حسن حسين (2005). العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية بغزة.
- أحمد، محمود شعبان حسين (2007). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها : دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومدراء البنوك وموظفي ضريبة الدخل بقطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- أحمد، عادل عبد الرحمن (1999). دراسة تحليلية و تطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة.
- أحمد، محمد الرملي (2003). " إطار مقترح لإعادة هندسة الخدمات الاستشارية المقدمة للعملاء في ظل المتغيرات البيئية: دراسة نظرية تطبيقية ". المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية، جامعة حلوان.
- أرينز، الفين ولوبك، جيمس (2005). المراجعة: مدخل متكامل. ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي. الرياض: دار المريخ للنشر.
- إشتيوي، إدريس عبد السلام (1990). المراجعة: معايير وإجراءات. مصراتة: الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع و الإعلان.

- آل عباس، محمد (2008). " المنافسة والاحتكار في سوق التدقيق و المراجعة ". الاقتصادية - الإلكترونية، العدد 5401.

[www.aleqt.com/2008/07/25/article\\_13062.html](http://www.aleqt.com/2008/07/25/article_13062.html)

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2002). قواعد آداب وسلوكيات المهنة. منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2005). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة. ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. نيويورك: الاتحاد الدولي للمحاسبين.

- الأحمد، سعود (2007). " المطالبة بمؤتمر لاستقلال مراجعي الحسابات". جريدة العرب الدولية- الشرق الأوسط، العدد 1071 (يوليو).

[www.aawsat.com/default.asp?myday=30&mymonth=7&myyear=2007](http://www.aawsat.com/default.asp?myday=30&mymonth=7&myyear=2007)

- الأغا، مروان سليم (2007). العلاقة بين الالتزام بالمسئولية الاجتماعية والتوجه بالتسويق والأداء في المؤسسات الصناعية بغزة. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.

- الباز، مصطفى علي (1999). " استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية: دراسة ميدانية على محافظة القناة في جمهورية مصر العربية ". المجلة العربية للمحاسبين، العدد 1.

- البحيصي، عصام محمد (2007). نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين: دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لعام 2004م. ورقة عمل . الجامعة الإسلامية بغزة.

- البيوك، عطا محمد (1995). " هل يقدم المحاسب القانوني خدمات أخرى للمنشأة التي يراجع حساباتها ؟ ". مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 7.

- الجندي، حسين محمد حسين (1995). " تدعيم استقلال المراجع في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية المصرية ". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 1.

- الحداد، سامح عبد الرزاق (2008). تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.

- الحسني، صادق (1990). " استقلال مراقب الحسابات دراسة مقارنة وخاصة في الكويت والإمارات العربية " . دراسات - آفاق اقتصادية، العدد 44(أكتوبر).
- الحسني، صادق (1999). " استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة. " دراسات . العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، العدد 1.
- الحلبوني، سوسن سعدي (1993). الانطباع السائد عن استقلالية المدقق الخارجي لدى البنوك والشركات المالية الأردنية: دراسة تحليلية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية.
- الخزندار، آية جارالله نعمان (2008). مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله. دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية بغزة.
- الدهراوي، كمال الدين مصطفى (1991). " توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على استقلال المراجع. " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2.
- الراشد، وائل إبراهيم (1994). " استقلال المدقق - دراسة مقارنة على استقلال مراقب الحسابات وفق التنظيمات المهنية المتقدمة والتنظيم الكويتي " . مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد 1 (يناير).
- الرفاعي، إبراهيم مبارك (1989). تحليل سلوك المراجع عند إبداء الرأي النهائي على القوائم المالية باستخدام مدخل تعظيم المنفعة الذاتية. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة، جامعة طنطا.
- الرحيلي، عوض بن سلامة (2008). "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات - حالة السعودية". مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد والإدارة، العدد (1).
- الصبان، محمد سمير (1988). الأصول العلمية للمراجعة - بين النظرية والتطبيق. بيروت: دار النهضة العربية.
- الصبان، محمد سمير (1993). المراجعة - مدخل علمي تطبيقي. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- الصبان، محمد سمير وعلي، عبد الوهاب نصر (2002). المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية. الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

- الصحن، عبد الفتاح محمد وأبو زيد، كمال (1991). **المراجعة علماً وعملاً**. منشورات كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- العادلي، صابر كامل إبراهيم (1993). **دراسة التعارض بين الإدارة والمدقق الخارجي وأثر ذلك على معيار الاستقلالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية.
- العجمي، فهيد محمد (2002). **دعم استقلال المراجع لغرض تضيق فجوة التوقعات بالتطبيق على دولة الكويت**. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- العطار، حسن عبد الحميد (2003). "دراسة اختباره لمدى مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي - بالتطبيق على البيئة المصرية". **مجلة البحوث التجارية**، جامعة الزقازيق، العدد 2/1 (يناير/يوليو).
- الغباري، أيمن فتحي (2002). "تأثير تنامي المخاطر التي تتعرض لها استقلالية المدقق على فاعلية التدقيق ظل العولمة". **مجلة الدراسات المالية و التجارية**، جامعة القاهرة، العدد 3 (ديسمبر) .
- الفضل، مؤيد محمد علي (2003). "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق: دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين". **المجلة العربية للمحاسبة**. معهد الإدارة العامة بالرياض، العدد 1 ( مايو ) .
- الفيومي، محمد (1994). "دراسة أسلوب استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية". **مجلة التجارة والتمويل**، جامعة طنطا، العدد 1.
- المطارنة، غسان فلاح (2006). **تدقيق الحسابات المعاصرة - الناحية النظرية**. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع .
- الناغي، محمد السيد (1982). "حياد مراقب الحسابات بين النظرية والممارسة". **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، جامعة عين شمس، العدد 2.
- النظام الأساسي المعدل لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، المادة رقم (4).
- النظام الأساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، المادة رقم (7).
- الهادي، أشرف يحيى محمد (2003). "تقييم استقلال المراجع في شركات المساهمة المغلقة: دراسة نظرية تطبيقية". **مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر**، العدد 21.

- الهلولي، سعود مسعود (1991). "معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا: دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية ودولة الكويت". الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، العدد 70 (ابريل).
- الهواري، محمد نصر وآخرون (2000/1999). دراسات متقدمة في المراجعة: المشكلات المعاصرة في المراجعة - الإطار العلمي والمشكلات العملية. القاهرة: مكتبة دعم الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس.
- الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (2003). دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين.
- باسودان، يوسف عبد الله وآخرون (2004). "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية". دورية الإدارة العامة، العدد 1 (مارس).
- بلال، محمد سمير عبد الرؤوف (1997). دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة والرقابة عليها مع تطبيق خاص على الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- توماس، وليم وهنكي، أرسون (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق. ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد. الرياض: دار المريخ للنشر.
- جريوع، يوسف محمود (2004/أ). "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة". مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، العدد 2 (يونيو).
- جريوع، يوسف محمود (2004/ب). "العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند أدائه عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة". المجلة العلمية - التجارة والتمويل، جامعة طنطا، ملحق للعدد 2.
- جريوع، يوسف محمود (2008). "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله". مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، العدد 1.
- جمعة، أحمد حلمي (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- حجازي، محمد عباس (1981). المراجعة - الأصول العلمية والممارسة الميدانية. القاهرة: مكتبة عين شمس.

- حسين، أماني (2000). " لجان المراجعة في الشركات وأهميتها ". *مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين، العدد 6 (ابريل)*.
- حَس، سالم عبد الله (2005). "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين". *المحاسب الفلسطيني، العدد 15 (مارس)*.
- حَس، سالم عبد الله (2008). "أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني في قطاع غزة". *المحاسب الفلسطيني، العدد 16 (مارس)*.
- حمّاد، أكرم إبراهيم عطية (2007). "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين". ورقة عمل مقدمة لليوم الدراسي "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها". كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- خليفة، ذكاء محمد (1994). " العلاقة بين نوع تقرير المراجعة و عزل المراجع في ظل وجود أو عدم وجود لجنة للمراجعة بالشركة وأثر ذلك على استقلال المراجع ". *المجلة العلمية، جامعة الأزهر بنين، العدد 20 (يوليو)*.
- خليل، هاني محمد (2009). *مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين*. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية بغزة.
- راضي، محمد سامي (1991). " التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع: دراسة ميدانية". *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 1*.
- راضي، محمد سامي (1998). " الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية على المحيط في مصر ". *مجلة آفاق جديدة، جامعة المنوفية، العدد 2*.
- راضي، محمد سامي (1999). " فجوة التوقعات في المراجعة - التشخيص والحلول: دراسة انتقادية". *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 1 (مارس)*.
- رضوان، عباس أحمد (1985). " نحو نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجي ". *المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 3*.
- سالم، محمد يوسف (1994). " العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان ". *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد 2*.

- سلامة، محمد صادق (1995). " دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر العربية ودول التعاون الخليجي". *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، العدد 1.

- سلطة النقد الفلسطينية (2009). *دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين*. تعليمات رقم (2009/03).

- سوق المال الفلسطيني (2009). "دور المدقق الخارجي على محك الأزمة العالمية". العدد 12. <http://www.p-s-e.com/PSEWebSite/publications/MAGAZINE12.pdf>

- سويلم، حسن علي محمد (2002). "مدى الحاجة لتفعيل إدراك الطرف الثالث لاستقلال مراجع الحسابات: دراسة اختبارية". *مجلة البحوث التجارية*، جامعة الزقازيق، العدد 2 (يوليو).

- شاهين، إبراهيم عثمان (1986). "مظاهر حياد المراجع الخارجي في شركات الأموال: دراسة دولية مقارنة بين الكويت ومجموعة دول أخرى". *مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية*، العدد 47 (يوليو).

- شاهين، إبراهيم عثمان (1992). *أصول المراجعة*. مكان ودار النشر {بدون}.

- صالح، أحلام أحمد محمد (2008). *استقلالية المراجع الخارجي وحياده وأثرها في التقارير المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية*. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

- صبيحي، محمد حسني عبد الجليل (1997). " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية ". *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، جامعة حلوان، العدد 1.

- صبيحي، محمد حسني عبد الجليل (2001). " تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية في بيئة المراجعة: دراسة تحليلية ". *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، جامعة الزقازيق، العدد 2.

- طلبة، علي إبراهيم (1996). " التكييف العلمي والمهني لحياد مراقب الحسابات الذي يقدم خدمات المراجعة الداخلية: دراسة تحليلية لواقع بيئة المراجعة في سلطنة عمان. الإداري، العدد 67 (ديسمبر).

- طلبة، علي إبراهيم (1999). " العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات: دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان ". *الإداري*، معهد الإدارة العامة بمسقط، العدد 79 (ديسمبر).

- عبد الله، خالد أمين (1986). علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية. عمان: المطبعة الوطنية.
- عبد الله، خالد أمين (1998). مبادئ المحاسبة (1). برنامج التعليم المفتوح القدس.
- علي، عادل حسن (2001). دراسة استطلاعية لمدى إمكانية تطبيق لجان المراجعة. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- عوض، آمال محمد محمد (2005). "مصادقية المعلومات المحاسبية في إطار خدمة الثقة وأثرها على استقلال المراجع. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 1 (مارس).
- غالي، جورج دانيال (2003/2002). تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- قانون الشركات الأردني، رقم 22 لعام 1997م، الجريدة الرسمية، العدد 4204.
- قانون الشركات المصري، رقم 159 لعام 1981م، تنظيم الشركات المساهمة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة 1987م.
- قانون الشركات رقم 12 لعام 1964م، الساري المفعول في الضفة الغربية الفلسطينية.
- قانون الشركات لعام 1929م الصادر عن المندوب السامي البريطاني، الساري المفعول في قطاع غزة.
- قطب، أحمد سباعي (2005). "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات في قطر: دراسة تحليلية ميدانية". مجلة المال والتجارة، جامعة القاهرة، العدد 429 (يناير).
- قنديل، ياسر سعيد (2001). دراسة وتقييم العوامل المؤثرة في مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية.
- كُلاَّب، سعيد يوسف (2007). "معوقات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين - الواقع والتحديات". ورقة عمل مقدمة لليوم الدراسي "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها". كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- لطفي، أمين السيد أحمد (2005). مراجعات مختلفة لإغراض مختلفة. الإسكندرية: الدار الجامعية.

- لطفي، أمين السيد أحمد ( 2006). **المراجعة بين النظرية والتطبيق**. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- لطفي، أمين السيد أحمد (2008). **المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes Oxley** الإسكندرية: الدار الجامعية.
- لوقا، عدلي بخيت (1989). " مدى استقلال مراقب الحسابات في المملكة العربية السعودية: دراسة مقارنة ". **الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، العدد 46 (نوفمبر)**.
- متولي، سامي وهبة (1990). " مفهوم الاستقلال في المراجعة و المخاطر التي تهدده ". **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد 2** .
- محمد، توفيق محمد (1993). "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات بين الفكر المراجعي والممارسة العملية". **المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1 (يناير)**.
- مركز الميزان لحقوق الإنسان (2003). **مؤتمر الموازنة العامة الأول للسلطة الوطنية الفلسطينية**.
- مسواك، حميد عبد الله علي (2008). **العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي: دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط**.
- مطر، محمد عطية (1989). **أصول التدقيق**. منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- مطر، محمد عطية (1992). " مدقق الحسابات و الخدمات الاستشارية ". **المحاسب القانوني العربي، العدد 73 (يوليو/أغسطس)**.
- مطر، محمد عطية (1994). " سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على المهنة ". **دراسات- العلوم الإنسانية، الجامعة الأردنية، العدد 3**.
- ملح، جمال (2007). **الإطار القانوني والمؤسسي لمهنة المحاسبة في فلسطين**. ورقة عمل. كلية التجارة والاقتصاد، جامعة بيرزيت.
- موسى، علي محمد (1992). **استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة، رسالة ماجستير غير منشور، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس** .
- نور، أحمد (1987). **مراجعة الحسابات**. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.

- هويدي، على محمد حسن (1992). " دراسة اختباريه لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع ".  
مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد 1 (يناير).
- ورشة عمل حول قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004م المنعقدة في 24 مايو  
2005م. منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.
- يماني، عبد الله قاسم (1991). "دراسة اختباريه لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع  
من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية". الإدارة العامة،  
معهد الإدارة العامة بالرياض، العدد 71 (يوليو).

### ثانيا: المراجع الأجنبية

- Abu Bakar, Nur Barizah and et al. (2005). "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perception." **Managerial Auditing Journal**. Vol. 20, No.8.
- Agacer, G. and Doupnik, T. (1991)." Perception of auditor independence: Across-cultural study ." **The International Journal of Accounting** , Vol . 26, No. 1
- Al-Meghames, Ahmad Abdullah (1997). **Perception of auditor's independence: A regional study involving Saudi Arabia, Kuwait and United Arab Emirates**. Ph.D., Mississippi State University.
- AICPA (1973). **Statements on Auditing Standards, No. 1**, New York : AICPA .
- AICPA (1988) . **Code of professional conduct**. New York: AICPA.
- Arrunada , B. And Pas-Ares, C. (1997). "Mandatory rotation of company auditors: A critical examination ". **International Review of Law and Economics**, Vol. 17.
- Awadallah, Emad (2006). "Investigating professional auditors' perceptions of factors affecting their ability to resist client management pressure in audit

disputes ". **International Journal of Accounting , Auditing and Performance Evaluation** . Vol. 3, No. 2.

- Balvers, R. J. and et al. (1988)." Under price of new issues and the choice of auditors as signal of investment banker reputation ". **The Accounting Review**, Vol. 63, No. 4 (October).

- Bartlett, R.W. (1993)." A scale of perceived independence: new evidence on an old concept . "**Accounting Auditing and Accountability Journal**, Vol. 6, No.2.

- Beatty, R.(1989)."Auditor reputation and the pricing of initial public offerings"**The Accounting Review**, Vol. 64, No. 4 (October).

- Beaver, W. (2002). "Perception on recent capital market research." **The Accounting Review**, Vol. 77, N. 2 (April).

- Carcello, j. v. and Neal, T. L. (2000). "Audit committee composition and auditor reporting ". **The Accounting Review**, Vol. 75, No. 4 (October).

- Carcello, j. v. and Neal, T. L. (2003). "Audit committee characteristics and auditor dismissals following new going-concern reports ". **The Accounting Review** , Vol. 78 , No. 1 (January) .

- Carmichael, D. R. (1999)." In search of concept of auditor independence." **The CPA Journal**. (May).

- Casterella, J. and et al. (2002). **The relationship of audit failures and auditor tenure**. Working paper, University of Florida.

- Chung, Hyeesoo Hyun (2004). **Selective Mandatory auditor rotation and audit quality: An empirical investigation of auditor designation policy in Korea**. Ph .D, Purdue University.

- Copley , Paul A. and Doucet , Mary S.(1993). " The impact of Competition on the quality of government audits. " **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 12, No .1(spring ).

- De Angelo, linda Elizabeth (1981). " Auditor size and Audit Quality. " **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, No. 3 (December).

- De Fond , Mark L. and et al. (2002). "Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions ". **Journal of Accounting Research**. Vol. 40, No. 4 (September).
- Dopuch , N. and et al. (2001). " An experimental investigation of retention and rotation requirements ". **Journal of Accounting Research**, Vol. 39, No. 1 (Jun).
- Dopuch , N. and et al. (2003). "Independence in appearance and in fact : An experimental investigation ." **Contemporary Accounting Research**, Vol. 20, No. 1 (Spring).
- Farmer, et al.(1987). "An investigation to the impact of Economic and Organizational Factors on auditors independence." **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Fall ).
- Fearnley, Stella and et al. (2005). " Auditor independence and audit risk : A reconceptualization ." **Journal of International Accounting Research** , Vol. 4 , No. 1 .
- Firth. M. (1980). "Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines ". **The Accounting Review**, Vol. 55, No. 3 (July).
- Flaming , Linda Jeanne (2002) . **The effect of non-audit services on investor judgments about quality and investment**. Ph D. University of Oklahoma.
- Gaynor, Lisa Milici (2000). **The effects of current and prospective regulation on investor perception of auditor independence: A theoretical framework and analysis**. Ph.D., The University of Texas Austin.
- George, N. (2004). "Auditor rotation and quality of audits ". **The CPA Journal**, Vol. 74, No. 12 (December).
- Gietzmann, M. and Sen, P. k. (2002). "Improving auditor independence through selective mandatory rotation ". **International Journal of Auditing**. Vol. 6.
- Goldman, A. and Barlev, B. (1974). "The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence ".**The Accounting Review**, Vol. 49, No. 4 (October).

- Gul, F. A. (1991)." Size audit fees and perceptions of auditors ability to resist management pressure in audit conflict situation." **Abacus** (September ).
- Gul, F. A. and Tsui, J. S. (1992)."An empirical analysis of honking bankers perceptions of auditor ability to resist management pressure in an audit conflict situation." **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, Vol. 1, No. 1.
- Guy, Dan M. and Zeff , Stephen A. (2002)." Independence and objectivity retired partners on committee." **The CPA Journal** (July).
- Imhoff , E. , A. (1978) . "Employment effects on auditor independence". **The Accounting Review**, Vol. 53, No. 4 (October).
- ISB (1999)." Standards No. 1, Independence Discussion with audit committee : official Releases." **Journal of Accounting** (April).
- Jenkins, Gregory (1999). "A declaration of independence ". **Journal of Accountancy**, Vol. 187, No. 5 (May).
- Jenkins, N. T. (2002) . **Auditor independence audit committee effectiveness, and earnings management**. Ph. D. The University of Iowa (USA).
- Johnson and et al. (2002). "Audit-firm tenure and the quality of financial report ". **Contemporary Accounting Research**, Vol. 19.
- Knapp, M. C. (1991). "Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality." **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 10, No. 1 (Spring).
- Knapp, M. C. (1987). "An empirical study of audit disputes with client management ". **The Accounting Review**, Vol. 62, No. 3 (July).
- Knapp, M. C. (1985)." Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure." **The Accounting Review** (April).
- Koh, Hian Chye and et al. (1993)." The effects of client employment on auditor independence." **The British Accounting Review**, Vol. 25, No. 3 (September).

- Krishman, J. (2002). "The timing and information content of auditors' exhibit letters relating to auditor change ". **Auditing: A journal of practice and theory**, Vol. 21, No. 1 (March).
- Lee, Chi-Wen Jevons and Gu, Zhaoyany (1998). "Low balling, legal liability and auditor independence." **The Accounting Review**, Vol. 73, No. 1 (October).
- Lee, T. A. (1986). **Company auditing, concepts and practice**. London: Gee and Co. Publishers Ltd.
- Lee, T. A. (1993). **Corporate audit theory**. London: Champman and Hall.
- Lee, T. A. (1994). "Financial reporting quality labels." **Accounting Auditing and Accountability Journal**, Vol. 7, No. 2.
- Lindsay, D. (1989). "Financial statement users perception of factors affecting the ability auditors to resist client pressure in conflict situations." **Accounting and Finance** (November) .
- Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. (1982). **The philosophy of auditing**. Sarasota, Florida: American Accounting Association.
- Menon, K. and Williams, D. (1991). "Auditor credibility and initial public offerings ". **The Accounting Review**, Vol. 66, No.2 (April).
- Murphy, R. (1991). "Time to rebuild the audit foundation ". **Accountancy**, Vol. 107, No. 1173 (May).
- Nicholos, D. R. and Price, K. H. (1976). " The auditor-firm conflict : An analysis using concepts of exchange theory ". **The Accounting Review**. Vol. 51, No. 2 (April).
- Palmorse, Zoe-Vonna (1988). "An analysis of auditor litigation and audit service quality. " **The Accounting Review**, Vol. 63, No. 1 (January).
- Pany, Kurt and Recker, Philip M. (1980). " The effect of gifts , discounts , and client size on perceived auditor independence ". **The Accounting Review**, Vol.55, No. 1 (January).

- Persons, O. (1995). " Firms' financial conditions and investors' perception of auditor changes ". **The Mid-Atlantic Journal of Business**, Vol. 31, No. 2 (Jun).
- Pierre, K . and Anderson J. (1984) . " An analysis of factors associated with lawsuits against public accountants ". **The Accounting Review**, Vol. 59, No. 2.
- Porter, B. (1993)." An empirical study of audit expectation gap." **Accounting and Business Research** (Winter).
- Porter, B. and et al. (1996). **Principal of external auditing**. New York: John wiley and Sons Ltd.
- Razaee, Z. (2004). "Restoring public trust in accounting profession by developing anti-fraud education, programs and auditing ". **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19, No. 1.
- Sarbanes-Oxley Act 2002. **Corporate Responsibility**, IS USC 7201 note.
- Schultz , W. P.(1993)." Reporting by independent auditors on internal control". **The CPA Journal**, Vol. 63, No. 10 (October).
- Schulte, Arthur. A. (1965). "Compatibility of management consulting and auditing." **The Accounting Review**, Vol. 40, No.3 (July).
- Shaikn, Junaid M. and Talha, Mohammad (2003). " Credibility and expectation gaping reporting on uncertainties ." **Managerial Auditing Journal**, Vol. 18, No. 6.
- Shockley, Randolph A. (1981). "Perception of auditors, independence: An empirical analysis." **The Accounting Review** (Apr1).
- Solomon , I . and et al. (1999) . "What do industry specialist auditors know? **Journal of Accounting Research**, Vol. 37, No. 1 (Spring).
- Stephen, E. (1978). **Ethics in the accounting profession**. John Willy and Sons Inc.
- Sutton, S and Lampe. J. (1991). "A Framework for evaluating process quality for audit engagement ". **Accounting and Business research**. Vol. 21, No. 33 (Summer).

- Teoh and et al. (1996). "An empirical study of effects of audit committees, disclosure of non-audit fees and others issues on audit independence: Malaysian evidence." **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. 5, No. 2.
- Teoh, Siew Hong (1992). "Auditor independence dismissal threats, and the market reaction to auditor switches." **Journal of Accounting Research**. Vol.30, No 1(spring).
- Vanasco, Rocco R. (1996). "Auditor independence: An International perspective ". **Managerial auditing Journal**, Vol. 11, No. 9.
- Windsor, C. and Ashkansy, N.(1995). "The effect of client management bargaining power moral reasoning development and belief in a just world on auditor independence". **Accounting, Organizations and Society**, Vol.20, No. 7/8.
- Wolnizer, P. W. (1995). "Are audit committees red herrings?" **Abacus**. Vol. 31, No. 1.
- Woo, S. and Koh , H. C. (2001) . "Factors associated with auditor change: A Singapore study ". **Accounting and Business Research**, Vol. 31, No. 2 (Spring).
- Zeff . S. A. (2003). "Du pont's early policy on rotation of audit firms ". **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 22, No. 1.

# الملاحق

ملحق رقم (1): أسماء مكاتب المراجعة المسجلين لدى جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية بغزة

الرقم	اسم مكتب أو شركة المراجعة	الرقم	اسم مكتب أو شركة المراجعة
1	شركة طلال أبو غزالة	23	مكتب الشرق الوسط
2	الوفاء وشركاهم / KPGM	24	مكتب فرج الله مرتجى
3	Ernst and Young	25	مكتب عطية قرمان
4	نشوان / BDO	26	مكتب غراب
5	سابا وشركاه / Deloitte	27	مكتب البلبيسي
6	شركة دار المحاسبة	28	مكتب المنار
7	مؤسسة الحاطوم	29	مكتب الرئيس
8	مكتب العلمي	30	مكتب فلسطين
9	مكتب الخبراء العرب	31	مكتب غبن
10	مؤسسة حمادة	32	مجموعة الغد
11	مكتب الخطيب	33	مكتب كباجة
12	مكتب تيسير الصيغ	34	مكتب النونو
13	مكتب أبو سلمية	35	مكتب حبوش
14	مكتب الهادي	36	مكتب صافي أبو شعبان
15	مكتب نبيل فروانة	37	مكتب قويدر
16	المكتب العصري	38	مكتب بدر الدين
17	المكتب القانوني	39	مكتب ماهر أبو شعبان
18	مكتب شعاع	40	مكتب النديم
19	مكتب اليرموك	41	مكتب حمد
20	مكتب عبد المالك صيام	42	مكتب عكيلة
21	مؤسسة كنعان	43	مكتب الزيتون
22	مكتب الأهرامات		

المصدر: جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية بقطاع غزة.

ملحق رقم (2): أسماء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة

الرقم	اسم الشركة المساهمة العامة	تاريخ التأسيس
1	شركة بنك فلسطين المحدود	1960/10/9
2	شركة بنك الاستثمار الفلسطيني	1994/10/8
3	شركة بنك القدس للتنمية و الاستثمار	1995/2/4
4	شركة البنك الإسلامي الفلسطيني	1995/12/16
5	شركة البنك الوطني الإسلامي	2008/11/9
6	شركة بنك القاهرة عمان	1986
7	شركة فلسطين للاستثمار العقاري	1994/9/19
8	شركة فلسطين لتمويل الرهن العقاري	2000/4/15
9	شركة غزة للاستثمار والتنمية	2004/5/5
10	شركة إعمار فلسطين للاستثمار العقاري	2006/2/16
11	شركة الأمين للاستثمار والتنمية	2000/9/21
12	شركة الاتحاد للأعمار والاستثمار	2005/5/17
13	شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل	2000/5/17
14	شركة تصدير المحاصيل الزراعية	2005/12/21
15	الشركة المتحدة لتعبئة الأثمار الحمضية	1982/10/25
16	شركة مركز التجارة العالمي - فلسطين	1996/8/21
17	شركة فلسطين للتأمين	1995/10/9
18	شركة ترست العالمية للتأمين	1995/2/10
19	شركة المجموعة الأهلية للتأمين	1994/1/11
20	شركة الملتزم للتأمين والاستثمار	2008/11/13
21	شركة كهرباء فلسطين	1998/2/15
22	الشركة الفلسطينية للكهرباء	1999/12/14
23	شركة سيارات غزة والقرى الجنوبية	1938/3/16
24	شركة الاتصالات الفلسطينية " فرع غزة"	1995
25	شركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية "جوال" " فرع غزة"	1996
26	شركة حضارة للانترنت والحلول الالكترونية " فرع غزة"	2005

المصدر: إعداد الباحث بالرجوع إلى دليل وزارة الاقتصاد الفلسطيني

ملحق رقم (3): البنوك التجارية العاملة في قطاع غزة

عدد الفروع	سنة التأسيس أو افتتاح أول فرع	البنوك المحلية
12	1960	بنك فلسطين
1	1994	البنك التجاري الفلسطيني
1	1994	بنك الاستثمار الفلسطيني
2	1995	بنك القدس للتنمية والاستثمار
1	1997	بنك فلسطين الدولي
6	1995	البنك الإسلامي الفلسطيني
2	1995	البنك الإسلامي العربي
1	2001	المؤسسة المصرفية الفلسطينية
1	2008	البنك الوطني الإسلامي
27		المجموع
عدد الفروع	سنة التأسيس أو افتتاح أول فرع	البنوك الأجنبية
5	1986	بنك القاهرة عمان
4	1994	البنك العربي
2	1994	بنك الأردن
3	1994	البنك العقاري المصري العربي
1	1995	بنك الإسكان للتجارة والتمويل
1	1996	البنك الرئيسي للتنمية والائتمان الزراعي
16		المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالرجوع إلى سلطة النقد الفلسطينية

## ملحق رقم (4): قائمة الاستقصاء

الأخ(ت)/ الكريم(ة)..... حفظه(ها) الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد:

يعتبر استقلال المراجع الخارجي الدعامة الأساسية التي تقوم عليها مهنة مراجعة الحسابات والسبيل إلى رفعتها وتطورها، ولكي يكون المراجع مستقلاً عليه أن يؤدي عمله بنزاهة وموضوعية وبدون تحيز لأية جهة، وان يكون قادراً على مقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن يتعرض إليها من أية جهة بهدف التأثير على أحكامه، بالإضافة إلى قدرته على تجنب أية علاقاتٍ من شأنها أن تظهره أمام الغير بأن له مصلحة شخصية في الشركة التي يراجع حساباتها.

ومن خلال هذه الدراسة يحاول الباحث التعرف على مدى استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني عند أدائه لعملية المراجعة، وكذلك على أهم العوامل التي يمكن أن تهدد هذا الاستقلال. لذلك تم تصميم قائمة الاستقصاء هذه أملين منكم التكرم بالإجابة على ما تحتويه من أسئلة، لما لرأيكم من أهمية يعول عليه الباحث في دراسته لهذا الموضوع، واثقين باهتمامكم وحسن تعاونكم، مؤكداً لكم أن أية معلومات سوف نحصل عليها ستعامل بسرية تامة، وهي لإغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث/ عماد محمد الباز

المحاضر في قسم المحاسبة

جامعة الأزهر بغزة

## الجزء الأول: معلومات عامة

يرجى التكرم بوضع علامة ( √ ) أمام البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

### 1- المؤهل العلمي

- ( ) بكالوريوس  
( ) ماجستير  
( ) دكتوراه  
( ) أخرى (حدد).....

### 2- التخصص العلمي

- ( ) محاسبة  
( ) إدارة أعمال  
( ) اقتصاد  
( ) علوم مالية ومصرفية  
( ) أخرى (حدد).....

### 3- الشهادة المهنية

- ( ) CPA (أمريكية)  
( ) ACPA (عربية)  
( ) أخرى (حدد).....  
( ) لا يوجد

### 4- المسمى الوظيفي في مكتب المراجعة

- ( ) صاحب المكتب  
( ) شريك في المكتب  
( ) مدير المكتب  
( ) مدير تدقيق  
( ) مدقق رئيس  
( ) أخرى (حدد).....

### 5- الخبرة العملية

- ( ) 5 سنوات فأقل  
( ) من 6 - 10 سنوات  
( ) من 11 - 15 سنة  
( ) من 16 - 20 سنة  
( ) أكثر من 20 سنة

### 6- نوع الجنس

- ( ) ذكر  
( ) أنثى

## الجزء الثاني:

يهدف هذا الجزء إلى التعرف على رأيكم بخصوص بعض العوامل التي يمكن أن تهدد استقلال المراجع الخارجي و تعرضه للخطر ويتكون هذا الجزء من المحاور التالية:

### المحور الأول (أثر المصالح المالية للمراجع على استقلاله):

فيما يلي مجموعة من المصالح المالية التي يمكن أن تتواجد لمراجع الحسابات في الشركة محل المراجعة. والمطلوب: حسب رأيك، ما مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال المراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة في الحالات التالية ؟

الرقم	الفقرات	الخطر على استقلال المراجع			
		قليل جداً	قليل	متوسط	كبير جداً
1	ملكية المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها.				
2	أن يكون المراجع من مديني أو دائني (مقرضي) الشركة التي يراجعها.				
3	ملكية أحد أقارب المراجع لحصة في رأسمال الشركة محل المراجعة أو نسبة من أسهمها.				
4	أن يكون المراجع شريكاً في عمل تجاري أو استثماري مع الشركة محل المراجعة.				
5	تدقيق حسابات شركة وحصول المراجع على خصومات نقدية كبيرة من شرائه لمنتجاتها.				
6	قبول المراجع لهدايا مادية ذات أهمية من عميل المراجعة.				
7	قيام المراجع بتدقيق حسابات شركة لم تسد الأتعاب المستحقة له لمدة تزيد عن سنة.				

### المحور الثاني (أثر العلاقات الشخصية للمراجع على استقلاله):

فيما يلي مجموعة من العلاقات الشخصية التي يمكن تربط مراجع الحسابات بعميل المراجعة. والمطلوب: حسب رأيك، ما مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال المراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة في الحالات التالية ؟

الرقم	الفقرات	الخطر على استقلال المراجع			
		قليل جداً	قليل	متوسط	كبير جداً
1	أن يدقق المراجع شركة يعمل بها أحد شركائه السابقين بعد استقالته من مكتب المراجعة.				
2	تدقيق حسابات شركة عمل المراجع بها في فترة سابقة.				
3	تدقيق حسابات شركة يمارس المراجع بها عملاً رسمياً.				
4	أن يدقق المراجع شركة له فيها علاقة قرابة قوية مع أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد مديريها أو كبار مساهميها.				
5	تدقيق حسابات شركة يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها أو مديريها أو أحد كبار مساهميها شريكاً في مكتب المراجعة.				

## المحور الثالث (أثر قيام ادارة الشركة بتعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده على استقلاله):

حسب رأيك، ما مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال المراجع الخارجي في حالة تعيينه أو تحديد أتعابه أو عزله من قبل الجهات التالية ؟

الرقم	الفقرات	الخطر على استقلال المراجع			
		قليل جداً	قليل	متوسط	كبير كبير جداً
1	مجلس إدارة الشركة.				
2	المدير العام للشركة.				
3	الجمعية العامة للمساهمين.				
4	لجنة المراجعة في الشركة(في حالة وجودها).				

## المحور الرابع (أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع):

يقوم المراجعون في كثير من الأحيان بتقديم خدمات استشارية للشركات التي يتولون مراجعة حساباتها، وهناك من يرى أن الدور المزدوج للمراجع والمتمثل في تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية لنفس الشركة يحمل في طياته مخاطر الإخلال بالاستقلال المطلوب توافره فيه. والمطلوب: التكرم بقراءة العبارات التالية ثم بيان مدى موافقتكم أو عدم موافقتكم عليها .

الرقم	الفقرات	لا أوافق / لا أوافق مطلقاً			
		لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً
1	أن طبيعة العديد من الخدمات الاستشارية تجعل المراجع في منطقة الأدوار الإدارية مما يعرض موضوعيته واستقلاله للخطر.				
2	أن قيام المراجع بدور المستشار لعميله قد يجعله في موقف من يراجع معلومات مالية شارك في إعدادها أو سياسات مالية أوصي بتطبيقها و من ثم قد يشعر انه مسئول عن نجاحها وسلامة ما ينتج عنها من معلومات.				
3	أن أداء المراجع للخدمات الاستشارية سيقربه كثيراً من الإدارة مما يهيئ الفرصة لنمو نمط من العلاقات الشخصية الوطيدة بينهما. الأمر الذي يعرض استقلاله للخطر.				
4	قد يجد المراجع نفسه عند تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة أنه مؤيداً له أو مدافعاً عنه للدرجة التي يصعب معها المحافظة على استقلاله.				
5	قد يربط المراجع بين النجاح الذي تحققه إدارة الشركة التي يقدم لها الخدمات الاستشارية وبين كونه مستشاراً ناجحاً لها وقد تتطور العلاقة إلى أن يصبح المراجع معتمداً على نجاح عميله لتكوين سمعه طيبه له مما يعرض استقلاله للخطر.				
6	أن ارتفاع نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى أتعاب المراجعة من عميل معين يزيد من اعتماد المراجع مادياً عليه مما يعرض استقلاله للخطر.				
7	أن طبيعة ونوعية الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة ( استشارات محاسبية، إدارية، ضريبية... الخ) تعتبر عاملاً هاماً في تحديد مدى الخطر على استقلاله.				

8	أن إنشاء قسم خاص في مكتب المراجعة يختص فقط بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يسهم في زيادة قدرة المكتب في المحافظة على استقلاله.
9	أن تحديد قائمة بالخدمات الاستشارية المحظور تقديمها للعملاء المراجعة، يعزز من استقلال مكاتب المراجعة.
10	أن قيام المراجع بالإفصاح عن أنواع الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعميل المراجعة ونسبة أتعابها إلى أتعاب عملية المراجعة يعزز من استقلاله أما الغير.

### المحور الخامس (أثر طول فترة ارتباط المراجع على استقلاله):

أ- هناك من يرى أن العلاقة طويلة الأجل بين المراجع و عميله يمكن أن تلقي ظلالاً من الشك حول موضوعية المراجع واستقلاله عند أداء عملية المراجعة. **والمطلوب:** التكرم بقراءة الفقرات التالية ومن ثم بيان مدى موافقتكم أو عدم موافقتكم على الآراء الواردة فيها وذلك بوضع علامة ( √ ) أمام كل عبارة في المكان المناسب الذي يُعبر عن رأيكم.

الرقم	الفقرات	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً
1	إن طول الفترة التي يقضيها المراجع في تدقيق حسابات نفس العميل يؤدي إلى زيادة اعتماده مادياً عليه مما يعرض استقلاله للخطر.					
2	إن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة يؤدي إلى وجود علاقات شخصية وطيدة بينه وبين إدارة الشركة مما يجعل محافظته على استقلاله أمراً صعباً.					
3	إن تحديد فترة ارتباط للمراجع مع العميل بعدد معين من السنوات يقلل من المنافع المادية المتوقعة منه في المستقبل مما يخلق حافزاً أكبراً لدى المراجع لمقاومة ضغوط إدارة العميل عليه.					
4	إن طول فترة الارتباط بين المراجع و عميله قد يجعله مؤيداً لإدارة العميل أو مدافعاً عنها للدرجة التي يصعب معها الحفاظ على استقلاله.					
5	إن قيام مكاتب المراجعة بإجراء تغيير دوري لفريق العمل المكلف بتنفيذ عملية مراجعة لعميل معين، يقلل من الآثار السلبية لطول فترة الارتباط بين مكتب المراجعة و العميل، ويعزز من استقلال المراجع وجودة أدائه.					

ب- حسب رأيك، ما مدى الخطر الذي يمكن أن يتعرض له استقلال مكتب المراجعة في حالة الاستمرار في مراجعة حسابات نفس الشركة في كل حالة من الحالات التالية؟:

الرقم	متوسط عدد سنوات مراجعة نفس الشركة	الخطر على استقلال المراجع			
		قليل جداً	قليل	متوسط	كبير كبير جداً
1	من 1- 3 سنوات.				
2	من 4 - 6 سنوات.				
3	من 7 - 9 سنوات.				
4	10-سنوات فأكثر.				

## المحور السادس (أثر المنافسة الشديدة على استقلال المراجع):

إن درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة توصف بأنها مرتفعة إذا كان هناك عدد كبير من المكاتب الكبيرة تتنافس فيما بينها بدرجة قوية لاجتذاب العملاء، وقد ينتج عن هذا التنافس الشديد بعض التصرفات أو الممارسات غير المقبولة، سواء من ممارسي المهنة أو من طالبها، مما يعرض استقلال المراجع للخطر. **والمطلوب:** التكرم بقراءة العبارات التالية ثم بيان مدى موافقتكم أو عدم موافقتكم عليها وذلك بوضع علامة ( √ ) أمام كل عبارة في المكان المناسب الذي يُعبر عن رأيكم.

الرقم	الفقرات	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً
1	إن زيادة المنافسة على العملاء تؤدي إلى قيام المراجعين تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء مما يؤثر سلباً على استقلالهم.					
2	إن التنافس على العملاء يمكن أن يؤدي إلى اتصال المراجعين بعملاء مراجعة جدد وعرض خدماتهم عليهم مما يعرض استقلالهم للخطر.					
3	قد يؤدي التنافس على العملاء إلى الاتفاق معهم على خطة العمل مقدماً بحيث تتحدد خطة العمل حسب رأي العميل، مما يقلل من استقلال المراجع و جودة أدائه.					
4	إن ازدياد حدة المنافسة على العملاء قد يؤدي إلى ولاء المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة وتحقيق رغباتها، مما يفقده استقلاله.					
5	إن المنافسة الشديدة بين المراجعين قد تدفع البعض إلى كتابة تقرير به تحفظات ثم تغييره بتقرير نظيف خوفاً من تغييرهم.					
6	إن زيادة المنافسة على العملاء قد تخلق دافعا لدى الشركات للبحث عن مراجعين أكثر ولاءً لها وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي).					
7	إن المنافسة الشديدة على العملاء يمكن أن تدفع إدارات بعض الشركات إلى الضغط على مراجعيها لتقليل أتعابهم إلى أقل حد ممكن أو التلويح بتغييرهم مما يؤثر سلباً على استقلالهم.					
8	قد يؤدي التنافس على العملاء إلى قيام بعض المراجعين بإعطاء عمولة أو نسبة من الأتعاب أو مبلغ مقطوع لأشخاص يحصلون من خلالها على عملاء مراجعة جدد، مما يضعف من قوتهم أمام عملائهم.					

## المحور السابع (أثر حجم مكتب المراجع وشهرته على استقلاله):

هناك من يرى أن مكاتب المراجعة الكبيرة ذات الشهرة العالية تكون أكثر قدرة على مقاومة ضغوط الإدارة والمحافظة على استقلالها من مكاتب المراجعة الأخرى التي لا تتمتع بهذه الصفات. **والمطلوب:** التكرم بقراءة العبارات التالية ثم بيان مدى موافقتكم أو عدم موافقتكم عليها وذلك بوضع علامة ( √ ) أمام كل عبارة في المكان المناسب الذي يُعبر عن رأيكم.

الرقم	الفقرات	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً
1	إن كبر حجم مكتب المراجعة وضخامة موارده المالية تمكنه من تحمل الخسارة الناتجة عن فقدان أحد العملاء مما يزيد في قدرته على مقاومة ضغوط العملاء .					
2	مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز استقلالها.					
3	مكاتب المراجعة الكبيرة تسعى إلى المحافظة على مكانتها وسمعتها في سوق الخدمة مما يزيد في حرصها على المحافظة على استقلالها.					
4	مكاتب المراجعة ذات الشهرة العالمية تمارس عملها وفقاً لمعايير مهنية وأخلاقيات رفيعة المستوى مما يعزز من استقلالها وثقة الجمهور بها.					
5	مكاتب المراجعة التي لها ارتباط بمكاتب مراجعة دولية تكتسب شهرتها من تلك المكاتب، ولذلك تكون ملزمة بتطبيق نفس المعايير و الإجراءات والأخلاقيات المهنية المطبقة في المكاتب التابعة لها مما يعزز من استقلالها.					
6	طبيعة الأعمال في مكاتب المراجعة الصغيرة تتميز بصغر حجم الشركات التي تراجعها والنزعة الشخصية في تأدية خدمات المراجعة والعلاقات الشخصية الوطيدة مع العملاء مما يزيد من خطر فقدها لاستقلالها.					
7	إن تأثير المنافسة الشديدة يكون أكثر وقعاً على مكاتب المراجعة الصغيرة منه على مكاتب المراجعة الكبيرة، بسبب محدودية دخلها و ارتفاع نسبة أتعاب عميل معين إلى إجمالي دخل المكتب، مما يزيد من تعرض استقلالها للخطر.					
8	إن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أكثر قدرة في المحافظة على استقلالها من المكاتب الصغيرة عند أداء الخدمات الاستشارية نظراً لإمكاناتها الكبيرة وقدرتها على تخصيص قسم خاص لتقديم هذه الخدمات.					

### الجزء الثالث:

يهدف هذا الجزء إلى التعرف على جانب من واقع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة، وذلك من خلال تكممك بالإجابة على بعض الأسئلة المصممة خصيصاً لتحقيق هذا الغرض. ويتكون هذا الجزء من المحاور التالية:

### المحور الأول (المصالح المالية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة):

فيما يلي مجموعة من المصالح المالية التي يمكن أن تتواجد في ممارسة مهنة المراجعة في قطاع غزة، والمطلوب أن تبين حسب رأيك هل يقبل المراجع الفلسطيني تدقيق حسابات شركة بالرغم من وجود المصالح المالية التالية معها؟

الرقم	الفقرات	نعم	لا
1	ملكية المراجع لحصة في رأسمال الشركة التي يراجعها أو نسبة من أسهمها.		
2	أن يكون المراجع من مديني أو دائني (مقرضي) الشركة محل المراجعة.		
3	ملكية أحد أقارب المراجع لحصة في رأسمال الشركة أو نسبة من أسهمها.		
4	أن يكون المراجع شريكاً في عمل تجاري أو استثماري مع الشركة التي يراجعها.		
5	تدقيق شركة وحصول المراجع على خصومات نقدية كبير من شرائه لمنتجاتها.		
6	تدقيق شركة وحصول المراجع على هدايا مادية ذات أهمية من عميل المراجعة.		
7	قيام المراجع بتدقيق شركة لم تسدد الأتعاب المستحقة له لمدة تزيد عن سنة.		

### المحور الثاني (العلاقات الشخصية للمراجع الفلسطيني مع عميل المراجعة):

فيما يلي مجموعة من العلاقات الشخصية التي يمكن أن تتواجد في ممارسة مهنة المراجعة في قطاع غزة، والمطلوب أن تبين حسب رأيك هل يقبل المراجع الفلسطيني تدقيق حسابات شركة بالرغم من وجود العلاقات الشخصية التالية معها؟

الرقم	الفقرات	نعم	لا
1	أن يدقق المراجع شركة يعمل بها أحد شركائه بعد استقالته من مكتب المراجعة.		
2	تدقيق حسابات شركة عمل المراجع بها في فترة سابقة.		
3	تدقيق حسابات شركة يمارس المراجع بها عملاً رسمياً.		
4	تدقيق حسابات شركة يكون للمراجع فيها علاقة قرابة قوية مع أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد مديريها أو أحد كبار مساهميها.		
5	تدقيق حسابات شركة يكون أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد مديريها أو أحد كبار مساهميها شريكاً في مكتب المراجعة.		

**المحور الثالث (إدارة الشركة المساهمة لها دور كبير في تعيين المراجع الفلسطيني أو تحديد أتعابه أو استبعاده):**

أ- ما الجهة المسئولة عن تعيين مراجع الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

- ( ) الجمعية العامة للمساهمين. ( ) لجنة المراجعة في الشركة (في حالة وجودها).  
 ( ) مجلس الإدارة. ( ) أخرى (حدد).....  
 ( ) المدير العام للشركة.

ب- حسب رأيك، ما مدى تأثير كل جهة من الجهات التالية (في الواقع العملي) في قرارات تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه واستبعاده في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؟

الرقم	الجهة المؤثرة في قرار تعيين المراجع الفلسطيني	قليل جداً	قليل	متوسط	كبير	كبير جداً
1	مجلس إدارة الشركة.					
2	المدير العام للشركة.					
3	لجنة المراجعة (في حالة وجودها).					

ج- إذا كنت ترى أن لمجلس الإدارة تأثير هام في تعيين المراجع الخارجي، فهل توافقني الرأي بأن السبب في ذلك يمكن أن يرجع إلى ما يلي (يمكنك عدم الإجابة في حالة اعتقادك العكس):

الرقم	أسباب سيطرة مجلس الإدارة على قرارات تعيين وتحديد أتعاب واستبعاد مراجع الحسابات الفلسطيني	نعم	لا
1	امتلاك مجلس الإدارة في بعض الشركات المساهمة لغالبية أسهمها.		
2	قدرة مجلس الإدارة على إقناع كبار المساهمين والمؤسسين بأن اختيار مراجع معين يحقق فائدة كبيرة للشركة ولهم.		
3	الجمعية العامة للمساهمين في كثير من الشركات تُهمل ممارسة حقها في تعيين المراجع وتحديد أتعابه أو استبعاده، وبذلك تتاح الفرصة لمجلس الإدارة لاتخاذ قرار تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده.		
4	يتم تعيين المراجع عادة بناءً على اقتراح من مجلس إدارة الشركة و نادراً أوافق الجمعية العامة للمساهمين على مثل هذا الاقتراح.		
5	قيام الجمعية العامة للمساهمين بتفويض سلطة تعيين المراجع أو تحديد أتعابه أو استبعاده إلى مجلس إدارة الشركة.		

## المحور الرابع (تقديم المراجع الفلسطيني خدمات استشارية لعملاء المراجعة):

أ- تقوم مكاتب المراجعة في الوقت الحالي بأداء خدمات استشارية للشركات التي يتولون مراجعتها، فهل حدث وأن قمتم بأداء بعض الخدمات الاستشارية لبعض عملاء المراجعة؟

( ) نعم ( ) لا

ب- إذا كانت الإجابة بنعم يرجى وضع علامة ( √ ) أمام الخدمة الاستشارية التي تم أداؤها لعملائكم (يمكنكم اختيار أكثر من خدمة).

- ( ) 1- خدمات المحاسبة وإمسك الدفاتر.
- ( ) 2- إعداد الحسابات الختامية.
- ( ) 3- خدمات اختيار وتدريب وتقييم المديرين.
- ( ) 4- خدمات المراجعة الداخلية.
- ( ) 5 - إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية.
- ( ) 6- خدمات التقييم المالي للأصول المملوكة للشركة.
- ( ) 7- تقديم الاستشارات الاستثمارية.
- ( ) 8 - تقديم الاستشارات الضريبية.
- ( ) 9- خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية (أنظمة مالية أو تكاليفية .....).
- ( ) 10 - تصميم نظم الرقابة الداخلية والإشراف عليها.

## المحور الخامس (طول فترة ارتباط المراجع الفلسطيني مع عملاء المراجعة):

أ- حسب معلوماتك، ما متوسط عدد السنوات التي يقضيها مكتبكم عادةً في مراجعة حسابات نفس الشركة دون أن يتم تغييره؟

( ) من 1- 3 سنوات. ( ) من 7 - 9 سنوات.

( ) من 4 - 6 سنوات. ( ) 10 سنوات فأكثر.

ب- حسب رأيك، ما أهم الأسباب التي تدفع الشركات المساهمة العامة الفلسطينية إلى تغيير مراجعيها؟ (يمكن اختيار أكثر من سبب وذلك بوضع علامة ( √ ) أمام الاختيار المناسب).

- ( ) 1- إصدار تقارير بها تحفظات.
- ( ) 2- عدم موافقة المراجع التنازل عن تحفظاته.
- ( ) 3- الخلاف حول نطاق الاختبارات وإجراءات المراجعة.
- ( ) 4- حاجة الشركات إلى الحصول على خدمات أخرى بخلاف المراجعة.
- ( ) 5- سياسة التغيير الدوري للمراجعين الخارجيين.
- ( ) 6- الخلاف حول طريقة العرض و الإفصاح أو تقييم الأصول الثابتة.

- ( ) 7- تخفيض الأتعاب.  
 ( ) 8- عدم توافر الكفاءة المهنية والفنية المناسبة للمراجعين.  
 ( ) 9- أخرى (حددها) .....

### المحور السادس (المنافسة في سوق خدمة المراجعة الفلسطينية):

أ - حسب رأيك، ما درجة المنافسة في سوق خدمة المراجعة في قطاع غزة ؟

- ( ) قليلة جداً  
 ( ) قليلة  
 ( ) متوسطة  
 ( ) كبيرة جداً  
 ( ) كبيرة

ب - هل تعتقد أن المنافسة بدرجتها الحالية يمكن أن تقود إلى التصرفات التالية ؟

الرقم	الفقرات	نعم	لا
1	تخفيض أتعاب المراجعة بطريقة غير مبررة لاجتذاب العملاء.		
2	اتصال المراجعين بعملاء مراجعة جدد و عرض خدماتهم عليهم على الرغم من أنهم قد يكونوا مرتبطين بمراجعين آخرين.		
3	الاتفاق مع العميل على خطة العمل مقدماً بحيث تتحدد خطة العمل حسب رأي العميل.		
4	ولاء المراجع لإدارة الشركة محل المراجعة وتحقيق رغباتها.		
5	كتابة تقرير به تحفظات ثم تغييره بتقرير نظيف خوفاً من تغييره.		
6	خلق دافعاً لدى الشركات لتغيير مراجعيها والبحث عن مراجعين أكثر ولاءً لها وأكثر حرصاً على تحقيق رغباتها (ظاهرة تسوق الرأي).		
7	تمكين إدارة الشركة من ممارسة الضغوط على مراجعيها لتقليل أتعابه إلى اقل حد ممكن أو التلويح بتغييره.		
8	قيام بعض المراجعين بإعطاء عمولة أو نسبة من الأتعاب أو مبلغ مقطوع لأشخاص يحصلون من خلالها على عملاء مراجعة جدد.		
9	الاتفاق مع عملاء مراجعة جدد دون القيام بالاتصال بالمراجعين السابقين لمعرفة الأسباب التي أدت إلى ترك المهمة أو فسخ العقد.		

## الجزء الرابع (سبل تعزيز استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني):

يهدف هذا الجزء إلى التعرف على رأيكم بخصوص بعض السبل المقترحة لتعزيز استقلال مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، والمطلوب: التكرم بقراءة السبل المقترحة، ثم بيان وجهة نظركم في مدى أهمية تلك السبل في تدعيم استقلال تلك المكاتب عند أداء عملية المراجعة، وذلك بوضع علامة ( √ ) أمام كل اقتراح في المكان المناسب الذي يُعبر عن رأيكم.

الرقم	المقترحات	عديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً
1	إنشاء هيئة لمتابعة شئون ومعايير الاستقلال تكون تابعة مثلاً لجهة مهنية معينة أو لجهة رسمية، تتمثل مهامها في وضع وتطوير معايير المحافظة على الاستقلال لمزاولي المهنة ومراقبة الالتزام بها، وفرض العقوبات على من يخالف تلك المعايير.					
2	تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب صغيرة ومتوسطة وكبيرة وفقاً لأسس معينه، ويكون لجهة مهنية معينة أو رسمية، دور فعال في الإشراف والرقابة على عمليات التعاقدات بين مكاتب المراجعة و الشركات طالبة الخدمة، بحيث تتناسب إمكانيات المكاتب مع الشركات طالبة الخدمة ومتابعة تجديد تعيين المكاتب سنوياً.					
3	أن يكون لجهة معينة دوراً أساسياً في تحديد مؤشرات استرشادية للحد الأدنى والأعلى لأتعاب المراجع ومتابعة الالتزام بها، على أن تعتمد الأتعاب المتفق عليها من قبل هذه الجهة.					
4	تحديد حد أدنى من عدد السنوات ملزم لإدارات الشركات بالاحتفاظ بمراجعيها قبل تغييرهم.					
5	تحديد حد أقصى لفترة استمرار المراجع في تدقيق حسابات شركة معينة بحيث لا يجوز تجاوزه.					
6	إلزام الشركات التي تقوم بعزل أو تغيير مراجعيها بتقديم كتاب خطي لجهة مهنية معينة أو رسمية تشرح فيه مبررات ذلك، ويكون للمراجع حق الرد على ادعاءات الشركة، ويكون لهذه الجهة حق الاعتراض على قرار الجمعية العامة إذا شابه تعسف بحق المراجع.					
7	إلزام الشركات المساهمة العامة بتشكيل لجان مراجعة تعمل كحلقة وصل بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي، يكون من ضمن مسؤولياتها التوصية باختيار مراجع الحسابات ومناقشة أتعابه واقتراح تغييره أو عزله.					
8	التشدد في تطبيق الجزاءات والعقوبات على كل من يخل من المراجعين بأداب وسلوكيات المهنة و بطريقة تعرض استقلاله عن العميل للخطر.					

ملحق رقم (5): أسماء مراجعي الحسابات المسجلين لدى جمعية المدققين القانونيين الفلسطينيين بغزة  
وأسماء المكاتب الخاصة بهم

الرقم	الاسم	اسم المكتب	الرقم	الاسم	اسم المكتب
1	صلاح أبو وطفة	الوفاء / KPGM	28	فرج الله حمدي مرتجي	مكتب فرج الله مرتجي
2	عبد الحكيم محمد أبودغيم	الوفاء / KPGM	29	عطية مسلم عطية قرمان	مكتب قرمان
3	رفعت حمودة أحمد قويدر	مكتب دار المحاسبة	30	محمد عبد الرحمن غراب	مكتب محمد غراب
4	جميل حافظ المصري	طلال أبو غزالة	31	علاء الدين البلبيسي	مكتب البلبيسي
5	زهير كامل داوود الناظر	طلال أبو غزالة	32	فوزي محمود صالح	مكتب المنار
6	عبد الناصر سلامة الآسي	مكتب دار المحاسبة	33	باسم سعود شعبان الرئيس	مكتب الرئيس
7	زهير محمد الحاطوم	مكتب الحاطوم	34	جهاد عمر علي الطويل	مكتب فلسطين
8	عبد الحكيم العلمي	مكتب العلمي	35	هاني محمد محمد خليل	الوفاء / KPGM
9	ماجد حسين كريزم	الخبراء العرب	36	إياد عيسى محمد كريزم	الخبراء العرب
10	نهاد أحمد حمادة	مكتب حمادة	37	عبد الرؤوف غبن	مكتب غبن
11	أحمد ماهر أبو شعبان	Ernst and young	38	مروان عطية الشيخ	مكتب فلسطين
12	زياد سليم علي الخطيب	مكتب الخطيب	39	يحيى مصطفى أبو جبل	مجموعة الغد
13	تيسير داوود الصايغ	مكتب الصايغ	40	علي اسماعيل كباجة	مكتب كباجة
14	حسين علي أبو سلمية	مكتب أبو سلمية	41	منير خليل (علي حسن)	طلال أبو غزالة
15	منذر غازي البردويل	مكتب الهادي	42	كمال ابراهيم المدينة	مجموعة الغد
16	اسكندر محمود نشوان	نشوان / BDO	43	نبيل حسن النونو	مكتب النونو
17	نبيل سالم سعيد فروانة	مكتب نبيل فروانة	44	فوزي جمعة الخولي	مكتب الزيتون
18	فارس محمد كريزم	المكتب العصري	45	ناهض عثمان حبوش	مكتب حبوش
19	سلامة عبدالغفور القيشاوي	المكتب القانوني	46	وليد عوني أبو شعبان	مكتب أبو شعبان وصافي
20	صلاح خليل علي الأشقر	مكتب الشعاع	47	أكرم محمود نشوان	نشوان / BDO
21	عدنان رشيد عوض	سابا / Deloitte	48	محمد شعبان أبو شعبان	مكتب أبو شعبان
22	وليد عطا محمد البايض	مكتب البرموك	49	زهير سعيد قويدر	مكتب قويدر
23	عبد المالك سالم صيام	مكتب صيام	50	شحادة مصطفى بدر الدين	مكتب بدر الدين
24	بسام محمود محمد أحمد	مكتب كنعان	51	نائل فتحي محمود النديم	مكتب النديم
25	مخيمر محمد أبو زيد	مكتب الأهرامات	52	عبد الرحيم علي حمد	مكتب حمد
26	سفيان حمادة الترك	مكتب الشرق الأوسط	53	سهام عبد الحكيم غزال	مكتب فلسطين
27	إيهاب أنور الترك	مكتب الشرق الأوسط	54	هيام سليم عكيلا	مكتب عكيلا

المصدر: جمعية المدققين القانونيين الفلسطينية بقطاع غزة

## ملحق رقم (6)

### أسماء مكاتب المراجعة المشاركة في الدراسة الميدانية

الرقم	اسم مكتب أو شركة المراجعة
1	الوفاء وشركاهم/ KPGM / محاسبون قانونيون واستشاريون
2	مكتب دار المحاسبة/ للمحاسبة والتدقيق
3	طلال أبو غزالة وشركاه الدولية/محاسبون قانونيون ومستشارون إداريون
4	مكتب الخبراء العرب /للتدقيق والمحاسبة
5	مكتب حمادة/للمحاسبة والمراجعة
6	Ernest and Young
7	مكتب تيسير الصيغ/للمحاسبة ومراجعة الحسابات
8	BDO National Brothers/ نشوان
9	المكتب العصري/للمحاسبة والتدقيق
10	مكتب شعاع/للمحاسبة ومراجعة الحسابات
11	مؤسسة كنعان/للمحاسبة والتدقيق
12	مكتب الشرق الأوسط/للمحاسبة والتدقيق
13	مكتب البليبيسي/للمحاسبة ومراجعة الحسابات
14	مكتب فلسطين/للمحاسبة ومراجعة الحسابات
15	مجموعة الغد/للمحاسبة ومراجعة الحسابات
16	مكتب الزيتون/للمحاسبة والمراجعة
17	مكتب صافي أبو شعبان/للمحاسبة والمراجعة
18	مكتب بدر الدين/ محاسبون قانونيين

ملاحظة: من مكاتب المراجعة المعروفة في قطاع غزة - وعلى مستوى دولي أيضاً - والتي تدقق حسابات الشركات المساهمة، مكتب سابا وشركاه /Deloitte، رفض مراجعي المكتب استلام قوائم الاستقصاء بناءً على السياسة المعمول بها في المكتب.

ملحق رقم (7): أسماء السادة المحكمين لقائمة الاستقصاء

أ.د.يوسف جربوع	عميد كلية التجارة/جامعة فلسطين الدولية بغزة
د.على النعامي	رئيس قسم المحاسبة/جامعة الأزهر بغزة
أ. زهير كامل الناظر	المدير التنفيذي/ طلال أبو غزالة وشركاه الدولية محاسبون قانونيون ومستشارون إداريون
د. اسكندر نشوان	الشريك المسئول/ BDO National Brothers
أ. حسام أبو وطفة	مدقق رئيس/الوفاء وشركاهم/KPGM محاسبون قانونيون واستشاريون
أ. خليل مقداد	مدير مؤسسة/ساستك للدراسات والتحليل الإحصائي

## ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى استقلال المراجع الخارجي الفلسطيني عند أدائه لعملية المراجعة، وكذلك على أهم العوامل التي يمكن أن تهدد استقلاله. حيث أظهرت النتائج أن المراجع الفلسطيني يمارس عمله في بيئة خالية من المصالح المالية والعلاقات الشخصية مع عملائه، في حين تبين أن استقلاله قد يتعرض لعدة مخاطر نتيجة لتقديمه خدمات استشارية للعملاء، وبسبب سيطرة إدارة العميل على قرار تعيينه أو استبعاده أو تحديد أتعابه، وكذلك المنافسة الشديدة في سوق خدمة المراجعة. وقد أظهرت النتائج أيضاً أن مكاتب المراجعة الكبيرة وذات الشهرة العالية أكثر قدرة في المحافظة على استقلالها من مكاتب المراجعة الصغيرة والأقل شهرة، في حين لم تظهر النتائج أن طول فترة ارتباط مكتب المراجعة مع عملائه له تأثير هام على استقلاله. وأخيراً، خلصت الدراسة إلى مجموعة من السبل التي يمكن أن تسهم في تدعيم استقلال المراجع الخارجي وتعزيزه.

كلمات مفتاحية: الاستقلال الحقيقي، الاستقلال الظاهري، تعارض المصالح، الخدمات الاستشارية، تسويق الرأي، لجان المراجعة.

## Abstract:

The study aims to identify the extent of the Palestinian external auditor independence when he performs an audit process, and to determine the factors that could threaten his independence. Results indicate that the Palestinian auditor carried out his work in an environment free of financial benefits and personal relationships with clients, while showing that his independence is exposed to several risks as a result of providing consulting services to audit clients, controlling the client's management of appointing and excluding of auditor and determining his fees, as well as the intense competition in the audit services market. Results indicate also that big audit firms and high reputation are more able to maintain independence than small audit firms and less reputation. It's also showing that an audit firm's tenure with clients is not significant. Finally, the study concludes a set of methods that could contribute to enhancing external auditor independence.

Keywords: Independence in fact, Independence in appearance, Conflict of interest, Consulting services, Opining shopping, Audit committees.

## Résumé :

L'étude vise à déterminer la portée de l'indépendance de l'auditeur externe Palestinien dans la réalisation de sa mission et de déterminer les facteurs les plus importants qui pourraient la compromettre. Les résultats de la recherche ont montré que l'auditeur Palestinien exerce sa profession dans un environnement tels que son intéressement financier ainsi que la relations d'ordre personnel avec ses clients n'obéissent et ne sont soumis à une aucune contrainte. Cependant les résultats font cas aussi que son indépendance est virtuellement exposée à divers risque pouvant avoir pour origine son activité de conseiller telle la pression de la pat de son employeur lors de sa nomination ou de son éloignement ou encore de la fixation de ses honoraires dans un marché professionnel très concurrentiel...Par ailleurs ces même résultats laissent apparaître que les bureaux de conseil de grande importance et/ou de grande renommée résistent mieux à ce type de pression tandis que la durée de la mission d'audit n'a pas d'influence quelconque sur l'indépendance de l'auditeur. Enfin, l'étude a révélé un certain nombre de moyens qui peuvent être mis en œuvre afin d'aider à renforcer l'indépendance de l'auditeur externe.

Mots-clés: L'indépendance réel, l'indépendance en apparence, Conflits d'intérêts, le services consultatifs, l'achat de l'opinion, les comités d'audit.