

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

برنامج المحاسبة والتمويل

العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي "دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة - فلسطين"

إعداد الطالب:

محمد أسامة/ إبراهيم أبو القمصان

الرقم الجامعي- **120035749**

إشراف الدكتور:

يوسف محمود جربوع

بحث مقدم كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة
والتمويل

غزة - فلسطين

نوفمبر 2007م - 1428 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا)

(سورة طه 114)

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمِ

الإهداء

إلى رمز الطيبة والعطاء.

إلى رمز الصبر والكفاح .

إلى من علماني أن الحياة جد واجتهاد وإخلاص.

والذي حفظه الله و رعاه

وروم والدي رحمها الله .

لسنت أنساكم يا نبراسا يضيء طريقي.

إلى شقيقتاني. لإيثارهم لي على أنفسهم

إلى رفيقة عمري. جزاءاً بحسن صبرها وتضحياتها

إلى إبنتي و أولادي قرة عيني. لعل هذا الجهد يكون لهم مناراً وقدوة

إلى أصدقائي. لتشجيعهم المتواصل

إلى أساتذتي وزملائي. تقديراً واحتراماً

إلى كل من ساهم في إعداد هذه الرسالة. شكراً وامتناناً

إلى الجامعة الإسلامية. مناراً للعلم والمعرفة

إلى زملائي في العمل.

تقديراً لهم جميعاً اهدي ثمره جهدي. عرفانا. ووفاءً. وتكريماً

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، احمده سبحانه وتعالى حمدا كثيرا يوافي
نعمة ويكافئ مزيده، فهو سبحانه الذي يسر لي أمر كتابة هذه
الرسالة وأعانني على ذلك، ثم أتوجه بالشكر الجزيل وبالغ التقدير
لأستاذي الفاضل الدكتور يوسف محمود جربوع على ما أفاض
علي به من علمه ووقته وجهده، فكان عوناً لي وناصحاً ومسدداً
واشكره على طيب معاملته وجميل صبره.

ولا يفوتني إلا أن أتوجه بالشكر إلى كل من ساهم في إخراج هذه
الرسالة إلى حيز الوجود و أخص بالذكر السادة مكاتب التدقيق
المشمولة في عينة الدراسة لتعاونهم وقيامهم بتعبئة الاستبيانات.

قائمة الجداول

- جدول رقم (1) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي 158
- جدول رقم (2) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة 158
- جدول رقم (3) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر 159
- جدول رقم (4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته 163
- جدول رقم (5) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء) والدرجة الكلية لفقراته 164
- جدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات) والدرجة الكلية لفقراته 166
- جدول رقم (7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد) والدرجة الكلية لفقراته 167
- جدول رقم (8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق) والدرجة الكلية لفقراته 168
- جدول رقم (9) الصدق البنائي لمجالات الدراسة 169
- جدول رقم (10) معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية) 170
- جدول رقم (11) معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) 171
- الفصل السابع 173
- جدول رقم (12) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov) 174
- جدول رقم (13) تحليل فقرات المجال الأول (قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة) 178
- جدول رقم (14) تحليل فقرات المجال الثاني (المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء) 182
- جدول رقم (15) تحليل فقرات المجال الثالث (بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات) 185
- جدول رقم (16) تحليل فقرات المجال الرابع (حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد) 187
- جدول رقم (17) تحليل فقرات المجال الخامس (تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق) 189
- جدول رقم (18) معاملات الارتباط لبيرسون بين كل مجال و تحسين القرارات المالية الصادرة عن إدارة الشركة ... 192
- جدول رقم (19) اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات حسب متغير المؤهل العلمي 194
- جدول رقم (20) اختبار شفبه للمقارنات المتعددة بين المتوسطات حسب متغير سنوات الخبرة 195
- جدول رقم (21) اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات حسب متغير سنوات الخبرة 197

- جدول رقم (22) اختبار شفیه للمقارنات المتعددة بین المتوسطات حسب متغیر سنوات الخبرة 198
- جدول رقم (23) اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بین المتوسطات حسب متغیر العمر 201
- جدول رقم (24) اختبار شفیه للمقارنات المتعددة بین المتوسطات حسب متغیر العمر 202
- جدول رقم (25) اختبار t لقياس الفروق طبقاً لمتغیر الجنس 204

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي من خلال تحليل تلك العوامل والمتغيرات المكونة لها، إلى جانب استطلاع رأي مجتمع الدراسة حول مدى توفر تلك العوامل لدى المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، وقد أسفرت الدراسة عن العديد من النتائج أهمها:-

- 1- أن تقديم المدقق للخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التدقيق في نفس الوقت سوف يؤثر بشكل كبير على استقلالية المدقق وحياده
- 2- أن المنافسة الشديدة بين المدققين لاجتذاب عملاء جدد يشكل خطرا على استقلالية المراجع و بالتالي كفاءة عملية التدقيق
- 3- أن بقاء المدقق لفترة تزيد عن خمس سنوات في خدمة عميل التدقيق يشكل مؤثرا سلبيا على استقلالية المراجع وحياده
- 4- أن اعتماد المدقق على عميل معين والذي تشكل الأتعاب منه نسبة كبيرة من دخل هذا المدقق يؤثر بشكل سلبي على استقلالية هذا المدقق وحياده

كما أوصت الدراسة بما يلي:-

- 1- وجوب أن تكون الخدمات الاستشارية ضمن إطار النصيحة فقط و ألا تمثل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار الإداري.
- 2- يتوجب على الجهات المهنية المعتمدة و المختصة بالسلوك المهني وضع ضوابط لأتعاب التدقيق تضمن صيانة استقلالية المراجع بحيث لا تصل إلى مرحلة التضخم أو الابتذال.
- 3- وجوب قيام جهات مهنية مختصة بتحديد الحد الأقصى لمدة بقاء المدقق في خدمة عميله بحيث تضمن ما أصبح يعرف اليوم بدوران المدقق و قد تكون هذه المدة خمس سنوات مثلا.
- 4- العمل على ضمان استقلالية المدقق وعدم الاعتماد على عميل واحد الذي يشكل النسبة الأكبر من دخل مكتبه من عملية التدقيق، مما يتوجب قيامه بالبحث عن عملاء آخرين حتى لا يؤدي ذلك إلى تهديد استقلاليته.

Abstract

The study aims at explaining factors affect on the independence and the objectivity of the external auditor through analyzing the forming factors and variables. In addition to that, the study surveys the opinions of the targeted group about the existence of such factors for external auditors in the Gaza strip.

Study findings:

1. The study finds that providing consultations besides auditing services will deeply affect on the concepts of objectivity and independence.
2. The study finds that the competition between auditors to attract clients represents a dangerous factor on auditor's independence and objectivity.
3. The study finds that if the auditor continued in serving any client for more than five years it would affect negatively on his independence and objectivity.
4. The study finds that if the auditor continued in depending on specific clients for their worthy fees it would affect negatively on his independence and objectivity.

Study recommendations:

1. The consultations should be as an advice not as a part of any administrative decision.
2. The concerned authorities should stipulate clear regulations related to auditing fees in order to prevent inflation and misuse and this shall ensure the independence and the objectivity of auditors.
3. The concerned authorities should specify the minimum term of service between auditors and their clients, for example 5 years, to achieve the concept of Auditor Rotation.
4. The study recommends protecting the independence of auditors and not depending on specific clients for their worthy fees. Auditors should deal with many clients to assure his independence and objectivity.

LIST OF ABBREVIATIONS

ACCA Association of Chartered Certified Accountants

AICPA American Institute of Certified Public Accountants

APB Auditing Practices Board

ARS Accounting Series Release

ASB Accounting Standards Board

CIMA Chartered Institute of Management Accountants

EC European Commission

ESB Ethics Standards Board

ICAEW Institute of Chartered Accountants in England and Wales

ICAI Institute of Chartered Accountants in Ireland

ICAS The Institute of Chartered Accountants of Scotland

IFAC International Federation of Accountants

ISB Independence Standards Board

JMU Joint Monitoring Unit

NAO National Audit Office

NAS Non-audit services

POB Public Oversight Board

RSA Royal Society for the Encouragement of the Arts, Manufacturers
and Commerce

SEC Securities and Exchange Commission

فهرس المحتويات

أ	الإهداء
ب	شكر وتقدير
ج	قائمة الجداول
هـ	الملخص بالعربي
و	الملخص بالإنجليزية
ز	فهرس المحتويات

الفصل الأول

2	1-1 مقدمة البحث
4	2-1 مشكلة البحث
5	3-1 أهداف البحث
5	4-1 أهمية البحث
6	5 – 1 فرضيات البحث
7	6 – 1 متغيرات الدراسة
8	7 – 1 الدراسات السابقة
17	8 – 1 منهج البحث

الفصل الثاني

19	1 – 2 المراحل التاريخية لتطور مفهوم الاستقلالية
28	2 – 2 التطور التاريخي لمفهوم الاستقلالية من خلال المنظور البريطاني
31	3 – 2 أطوار و تصورات سابقة اعترت مفهوم استقلالية المراجع
36	4 – 2 جهود المنظمات الدولية لترسيخ وتطوير مفهوم الاستقلالية

- 45 5 - 2 تعدد المناهج لضبط استقلالية المراجع
- 48 6 - 2 القواعد المهنية ذات العلاقة باستقلالية المراجع في الباطن و في الظاهر
- 50 7 - 2 نظرة المجتمع لاستقلالية المراجع في الباطن و في الظاهر كدعامتين للإستقلالية
- 55 8 - 2 الاستقلالية والكفاءة المهنية دعامتان أساسيتان لمهنة التدقيق
- 59 9 - 2 الاستقلالية و أثرها على مهنة التدقيق
- 62 1 - 9 - 2 اثر الاستقلالية على سلامة أداء الأسواق المالية
- 64 2 - 9 - 2 اثر الاستقلالية على تخفيض تكلفة الوكالة

الفصل الثالث

- 68 1 - 3 التحولات التي طرأت على استقلالية المراجع وفقا لتحولات السوق
- 71 2 - 3 التحولات التي طرأت على استقلالية المراجع / وفقا للتحولات في البيئة السائدة ...
- 76 3 - 3 التحولات التي طرأت على استقلالية المراجع وفقا لتطور الشركات
- 88 4 - 3 التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة التدقيق
- 88 1 - 4 - 3 هل تمر استقلالية المراجع بأزمة
- 89 2 - 4 - 3 أزمة استقلالية المراجع
- 91 3 - 4 - 3 التحديات التي تواجه مهنة التدقيق
- 95 4 - 4 - 3 التدخل الحكومي في عملية التدقيق
- 97 5 - 4 - 3 ما يتوجب عمله للوصول إلى الاستقلالية المطلقة

الفصل الرابع

- 102 1 - 4 الاقتراحات المقدمة لتعزيز استقلالية المراجع
- 104 1 - 1 - 4 الحظر القانوني لمصالح مالية للمدقق لدى المنشأة
- 105 2 - 1 - 4 دوران المدقق
- 106 3 - 1 - 4 وجهة نظر مدقق زميل

- 107 4 - 1 - 4 تشكيل لجنة خاصة تتولى تعيين المدقق وتحدد أتعابه
- 107 2 - 4 الحاجة إلى إطار موحد لمعايير استقلالية المحاسب القانوني (المراجع)
- 117 3 - 4 إعداد جيل المستقبل للمدقق المهني

الفصل الخامس

- 122 1 - 5 واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين
- 129 2 - 5 العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي
- 133 1 - 2 - 5 تقديم الخدمات الاستشارية و أثرها على استقلالية المراجع
- 137 2 - 2 - 5 المنافسة بين مكاتب التدقيق: المنافسة لاجتذاب العملاء
- 139 3 - 2 - 5 طول فترة الارتباط مع العميل
- 143 4 - 2 - 5 أتعاب المدقق و أثرها على استقلالية المراجع
- 147 5 - 2 - 5 تضارب المصالح بين المدقق والعميل وأثره على استقلالية
- 151 6 - 2 - 6 أثر العوامل والقيم الشخصية على استقلالية المراجع

الفصل السادس

- 156 1 - 6 الطريقة والإجراءات
- 156 1 - 1 - 6 منهجية الدراسة الإحصائية
- 157 2 - 1 - 6 خصائص مجتمع الدراسة
- 160 3 - 1 - 6 أداة الدراسة (الإستمبانه)

الفصل السابع

- 174 نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
- 174 1 - 7 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف (1-Sample K-S))
- 175 2 - 7 تحليل فقرات الدراسة

189 3 – 7 إختبار فرضيات الدراسة
205 النتائج والتوصيات
205 أولاً: النتائج
206 ثانياً: التوصيات
208 المراجع والمصادر العربية
210 المراجع الأجنبية

الملاحق

الفصل الأول

❖ الدراسة التمهيدية (خطة البحث)

1-1 مقدمة البحث :

تعرف عملية التدقيق (AUDITING) بأنها (عملية إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية لمنشأة ما من قبل شخص مؤهل ومستقل)

وعليه فإن لم يكن هذا الشخص (المراجع الخارجي) مستقلاً فسوف لن تكون لرأيه أية قيمة لأنه بديهياً قد افتقد إحدى المؤهلات لإصدار هذا الرأي تماماً كما لو قام شخص عادي غير مؤهل بإبداء رأيه في قوائم مالية فسوف لن يكون لرأيه أية قيمة لدى مستخدمي هذه القوائم سواء أكانوا مساهمين أو بنوك أو جهات حكومية.

ونظراً لما يمكن أن توصف به الاستقلالية من أنها حالة ذهنية فقد ترتب على هذا الوصف صعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلالية مما ساهم في إثارة كثير من الجدل والنقاش بين المراجعين والمحللين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة لتحديد الاستقلالية ومن ثم تدعيمها وتجريدها من العوامل التي قد تؤثر فيها.

وكذلك فإن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية، قد توجد مجالاً للشك في حياد واستقلالية المراجع.

ويشتمل الأدب المحاسبي على مجموعة من الآراء حول مفهوم استقلالية المراجع، فمنهم من يرى أن الاستقلالية مسألة ذهنية تترك للمراجع ليحدد لنفسه نطاق ومجالات العمل حتى يشعر بالاستقلالية الكاملة أثناء قيامه بعمله.

في حين يرى البعض الآخر أن الاستقلالية هي مسألة موضوعية تحكمها الظروف المحيطة بالمراجع وتدعمها ضوابط ومعايير محددة،

وهناك فئة ثالثة - يميل إليها الباحث - ترى أن الاستقلالية مسألة ذهنية وموضوعية معاً وبالتالي فإن للاستقلالية جانبين :

الاستقلال الذاتي أو الشخصي (الباطن) Independence In Fact

وهو ما يعبر عنه بشعور المراجع نفسه بالحياد والاستقلالية وعدم التحيز تجاه المنشأة وبالتالي فان نتائج أعماله ستكون وفقا لهذا الشعور فيقوم بعمله بشكل عادل وبغض النظر عن أي مؤثرات خارجية.

أما الجانب الثاني للاستقلالية فهو:

الاستقلالية الظاهرة Independence In Appearance

وتعني المظاهر العملية والممارسات التي يقوم بها المراجع أو يتجنبها ويتعد عنها وبالتالي يستطيع الغير أن يراها أو يدركها فيتمكن من خلالها تحديد وقياس حجم استقلالية المراجع بحجم وجود هذه الممارسات أو حجم تجنبه لها.

ولقد وردت العديد من الممارسات في الأدب المحاسبي والتي يمكن من خلالها للغير أن يقيس حجم استقلالية المراجع ومنها :

- 1- المصالح المالية والعلاقات الشخصية للمراجع في المنشأة محل المراجعة.
- 2- إمساك دفاتر العميل.
- 3- تقديم الخدمات الاستشارية.
- 4- عملية تعيين وعزل المراجع.
- 5- حجم المنشأة محل المراجعة.
- 6- أتعاب عملية المراجعة.
- 7- ترغيب العملاء واجتذابهم بوسائل غير مقبولة.
- 8- عدد الفترات التي يقوم بها المراجع بمراجعة حسابات نفس المنشأة.
- 9- قبول المراجع لوظيفة لدى المنشأة التي يراجع حساباتها.

ونحن في هذه المرحلة مطالبون كمهنيين بالمساهمة في وضع المعايير والضوابط التي تحكم مهنة التدقيق وتعيد الثقة إلى هذه المهنة خاصة في ظل التغيرات المرتقبة للقطاع.

وفي قطاع غزة هناك جمعيتان تهتمان بالنشاط المحاسبي و المراجعي هما جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين وهي الجمعية الأم، وقد انبثقت عنها جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة وهي جمعية حديثة العهد وحبذا لو تضافرت جهود كلتي المؤسستين للنهوض بمهنة التدقيق والمراجعة من أجل إعادة الثقة في أداء المدقق الفلسطيني في قطاع غزة، ذلك أن المدقق الذي اثبت قدرته الفائقة إقليمياً وعالمياً من خلال بلدان عدة سواء أكانت عربية أم عالمية.

ولعل خير شاهد على ذلك هو التاريخ الحافل والريادي لكل من مجموعة طلال أبو غزالة وشركة سابا للتدقيق وكتاهما فلسطينية الهوية والمنشأ.

2-1 مشكلة البحث :

تعتبر الكفاءة المهنية مفترضة الوجود لدى المراجع الخارجي حيث أنها ليست ذات شك أما استقلال المراجع الخارجي الكامل عن عميله الذي يراجع حساباته فلا يزال محل جدل ومناقشة حتى الآن في أوساط المهنة وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة ومن هذا المنطلق تتمحور مشكلة البحث في الأسئلة التالية :

- 1- هل أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمات المراجعة لعملاء المراجعة يؤثر على حياد المراجع واستقلالتيته ؟
- 2- هل أن ظروف المنافسة الشديدة لاجتذاب العملاء يؤثر على حياد المراجع واستقلالتيته؟
- 3- هل أن قيام المراجع بمراجعة حسابات نفس العميل مدة تزيد عن خمس سنوات يؤثر على حياد المراجع واستقلالتيته ؟
- 4- هل أن العوامل مثل حجم المنشأة محل المراجعة أو أتعاب عملية المراجعة تؤثر على حياد المراجع واستقلالتيته ؟
- 5- هل وجود مصالح للمدقق مع المنشأة يؤثر على حياده أو استقلالتيته؟

3-1 أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى

- 1- تحديد مدى وضوح مفهوم الاستقلالية في قطاع غزة.
- 2- التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في قطاع غزة.
- 3- الوقوف على الضوابط التي تحكم استقلالية المراجع الخارجي.
- 4- الوقوف على رأي المدققين حول العوامل المؤثرة على استقلاليتهم وحيادتهم.

4-1 أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى ما يلي :

تعمل هذه الدراسة على إبراز الجوانب اللازمة التي تدعم استقلالية المراجع حيث تعتبر حجر الأساس والعمود الفقري والدعامة الأساسية لمهنة المراجعة إذ أن الاستقلالية هي مصدر الثقة والطمأنينة لرجال الأعمال وأصحاب الأموال والمستثمرين في الرأي الفني المحايد الذي يصدره المراجع وعلى أساسه يتخذون قراراتهم، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على تطوير المهنة والارتقاء بها إلى أفضل مستوياتها مما يؤدي إلى تحقيق الشفافية والنزاهة في الأداء والكشف عن أوجه القصور والانحرافات في الأداء.

1 - 5 فرضيات البحث :

لقد اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة البحث بالفرضيات التالية :

الفرضية الأولى :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع بتقديم خدمات إدارية واستشارية بجانب خدمات المراجعة وبين التأثير على حياده واستقلاليتيه.

الفرضية الثانية :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة المنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء وبين درجة حيادهم واستقلاليتهم.

الفرضية الثالثة :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بقاء المراجع مراجعاً لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات وبين التأثير على حياده استقلاله.

الفرضية الرابعة :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد وبين درجة حياده واستقلاليتيه.

الفرضية الخامسة :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق وبين درجة حياد واستقلالية المراجع.

الفرضية السادسة :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على حياد واستقلال المراجع الخارجي يعزى إلى كل من (سنوات الخبرة - المؤهل العلمي - العمر الجنس- الجامعة التي تخرج منها).

1 - 6 متغيرات الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي لدراسة مدى تأثير العوامل التي قد تؤثر على استقلالية المراجع ومدى تأثير كل واحد منها، وذلك من خلال تحديد نوعين من المتغيرات هما :

1- المتغير التابع :

وهو استقلالية المراجع الفلسطيني في قطاع غزة.

2- المتغيرات المستقلة :

وهي مجموعة العوامل المؤثرة في المتغير التابع وهي:

- أ- تقديم الخدمات الاستشارية.
- ب- وجود منافسة بين المراجعين.
- ت- فترة بقاء المراجع مع عميله.
- ث- أتعاب المراجع.
- ج- تضارب المصالح مع المنشأة.

أ- الدراسات العربية :

(1) دراسة (يمانى، 1991)، بعنوان : "دراسة اختباريه لبعض العوامل المؤثرة على حياد واستقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية"، وهدفت هذه الدراسة إلى استطلاع آراء المراجعين، المقرضين ومحلي الاستثمار في تأثير أربعة عوامل على حياد واستقلال المراجع الخارجي وهذه العوامل هي :-

- أ. مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة.
 - ب. دور الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل.
 - ت. دور الإدارة في اختبار المراجع.
 - ث. حجم مكتب المراجعة .
- وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- ارتفاع مستوى المنافسة من شأنه أن يزيد من خطر فقد مكاتب المراجعة لاستقلالها.
 - حين يكون لإدارة الشركة المساهمة دور كبير في اختيار المراجع، فإن ذلك من شأنه أن يزيد من خطر فقد مكتب المراجعة لاستقلاله بالنسبة لهذه الشركة .
 - مكاتب المراجعة الصغيرة تكون الفرصة أكبر لفقد استقلالها من مكاتب المراجعة الكبيرة .
- أما فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل من قبل مكتب المراجعة، فلم توضح الدراسة أن له أثرا كبيرا أو قيمة معنوية على استقلال المراجع.

(2) دراسة (موسى 1992)، بعنوان : " استقلال المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة " وهدفت هذه الدراسة إلى استطلاع آراء الجهات والفئات المختلفة ذات العلاقة وتشتمل المراجعين، ومستخدمي القوائم المالية، وذلك لتحديد وجهة نظرهم حول مدى تأثير بعض العوامل على استقلال المراجع، ومن هذه العوامل العلاقات

والمصالح الشخصية للمراجع بالمنشأة محل المراجعة، وقيام المراجع بإمساك دفاتر المنشأة أو تقديم خدمات استشارية لها، وعدد مرات قيامه بمراجعة حسابات المنشأة نفسها، وعملية تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع، وأهم النتائج التي توصلت اليها توصلت إليها هذه الدراسة :-

- تشمل حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع من المنشأة محل المراجعة نسبة كبيرة من دخله السنوي مما يكون لها تأثير كبير على استقلاله وحياده .
- تبين أن (65%) تقريباً من المراجعين المشاركين في الدراسة يقومون بإمساك دفاتر المنشأة محل المراجعة وأن هذا له تأثير كبير على استقلالية المراجع الخارجي .
- اتضح أن أكثر من (50%) من المراجعين المشاركين في الدراسة يقومون بتقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة، وأن هذه العملية قد يكون لها تأثير سلبي على استقلالية المراجع .
- بشكل عام تشير الدراسة إلى عدم توافر مقومات الاستقلالية للمراجع الخارجي في ليبيا .

(3) دراسة (العادلي1993) بعنوان : " دراسة التعارض بين الإدارة والمراجع الخارجي وأثر ذلك على معايير الاستقلالية "، حيث هدفت الدراسة إلى بيان مدى التعرض بين المصالح بين الإدارة والمراجع الخارجي الناجم عن تطبيق الموضوعية للاستقلال، ومعايير المراجعة المتمثلة في معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير. وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :-

- أن لتأثير الإدارة على الجهة التي تقوم بتعيين المراجع، وكذلك استغلال المنافسة بين مكاتب المراجعة، وحرص المراجع على إعادة تعيينه لسنة جديدة أثر على استقلال وحياد المراجع .
- أكدت ما نسبته (92%) من عينة الدراسة على ضرورة إفصاح المراجع الخارجي على عدم الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية دون التعرض لضغط الإدارة، كما أفادت العينة بالكامل بضرورة توفير المناخ المناسب للتحقق من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية دون تدخل الإدارة .

- أكدت الدراسة أن ما نسبته (52%) من العينة بتأثير الإدارة أحيانا على دور المراجعة في التحقيق والإفصاح عن كفاية وملائمة القوائم المالية.
- أظهرت النتائج أن ما نسبته (90%) من العينة أكدت التزام المراجع بمعايير مراجعة محددة يحد من ضغوط الإدارة على المراجع في إبداء رأيه على القوائم المالية.

(4) دراسة (طلبة 1996) بعنوان : " التكييف العلمي والمهني لحياده مراقب الحسابات الذي يقدم خدمات المراجعة الداخلية - دراسة تحليلية لواقع بيئة المراجعة في سلطنة عُمان "، حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان قيام المراجع بتقديم خدمات المراجعة الداخلية للوحدة المحاسبية على حياديته واستقلاليته، وتناولت هذه الدراسة بعض العوامل التي تؤثر على استقلالية وحيادية المراجع وهي:-

- أ. التعيين من قبل الجمعية العمومية .
- ب. تقديم خدمة المراجعة بصفة مؤقتة .
- ت. تقديم الخدمات لغير العملاء .

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة بأن العوامل السابقة لا تؤثر على استقلال وحياد المراجع الخارجي.

(5) دراسة (الحسني 1999) بعنوان : " استقلال المراجع - دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة "، حيث هدفت هذه الدراسة إلى :-

- أ. عرض الاتجاهات الحديثة في مجال استقلال المراجع الخارجي سواء بالنسبة للمنظمات المهنية أو التشريعية.
- ب. محاولة وضع إطار ومضمون لحياد واستقلال المراجع.
- ت. استخلاص مظاهر الحياد في دول مقارنة (الكويت، الإمارات العربية المتحدة، الأردن، المملكة المتحدة) من واقع التشريعات والتوصيات والدراسات المهنية فيها.

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :-

- أوضحت الحاجة ماسة وملحة لتحديد معايير المراجعة ومعايير المحاسبة الواجبة التطبيق ومنها معيار استقلال المراجع، ذلك أن استمرار الوضع القائم - غياب اعتماد المعايير الدولية وعدم توافر البديل الوطني المناسب - يؤدي إلى مشاكل متعددة منها زيادة عدم المصدقية في القوائم المالية المنشورة .
- قد يبدو أنه لا يوجد علاقة وطيدة بين استقلال المراجع الخارجي واستقلال المراجع الداخلي، لكن الحقيقة ليست كذلك، إذ كلما كان المراجع الداخلي متمتعاً بقدر كاف من الاستقلال (شكلاً ومضموناً) كلما كان لذلك أثره الإيجابي على تعاونه مع المراجع الخارجي والعكس صحيح .
- إن درجة استقلال المراجع الداخلي لها تأثير على مدى قدرته على توفير أدلة الإثبات المطلوبة لإنجاز عمل المراجع الخارجي وعلى هذا فإن الارتفاع بمستوى استقلال المراجع الداخلي وتدعيمه يسهمان في توفير الموضوعية في الفحص من جانب المراجع الخارجي بعيداً عن أي تحيز .

(6) دراسة (كراز، 2002) عنوان: "اثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة علي استقلال المراجع الخارجي - دراسة مقارنة"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تأكيد علي ضرورة، أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً عن إدارة الشركة محل المراجعة في سوريا أثناء قيام بعملية مراجعة قوائمها المالية وعملياتها من خلال محاولة وضع إطار عام لمضمون استقلال المراجع الخارجي واهم ما توصلت إليه الدراسة :

إن قانون التجارة السوري وبالرغم من ربط عملية تعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع الخارجي بالجمعية العمومية للمساهمين لم يكن كافياً في توضيح مفاهيم تعزيز وتدعيم دور المراجع.

يقوم المراجعون الخارجيين في سوريا إلى جانب قيامهم بعملية المراجعة بتقديم خدمات استشارية متنوعة، وهذه الخدمات تصنف من ناحية تأثيرها علي الاستقلالية المراجع حسب التالي :

- خدمات لا تؤثر علي الاستقلال المراجع كإعداد الإقرار الضريبي.
- خدمات تؤثر علي استقلال المراجع كإمسك الدفاتر والسجلات وإعداد الحسابات الختامية للشركة محل المراجعة.

(7) دراسة (محمد، 1993)، بعنوان: "العوامل المؤثرة علي استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المراجعي والممارسة العملية"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر علي استقلال مراقب الحسابات من الناحية الفكرية والممارسة العملية بإتباع الأسلوب الاستنباطي والأسلوب الاستقرائي، ولعل أهم هذه العوامل:

. عوامل مادية.

. عوامل سلوكية.

. عوامل أخرى.

ومن هذه الدراسة يتبين أن اتجاه مؤسسات المراجعة الصغيرة نحو دمج أعمالها وتكوين مؤسسات كبرى للمراجعة يمكن أن يدعم الثقة في المهنة ويقلل من خطر فقدان الاستقلال المراجع الخارجي، كما أن الممارسة العملية بالنسبة لتقديم خدمات استشارية لعملاء المراجعة لم تستقر علي وضع محدد بصفة نهائية لمدي تأثير تقديم هذه الخدمات علي حياد واستقلال مراقب الحسابات كما لا توجد ضوابط صارمة لمنع المراجع للارتباط بالعملاء عن طريق المنافسة أو المناقصة علي الأتعاب للحصول علي عمل من أعمال المهنة.

(8) دراسة (مطر، 1994)، بعنوان: "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف علي المهنة" وهدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أهم العوامل المؤثرة علي استقلال المدقق الخارجي في الأردن، وكذلك سبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال واهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

- وجود بعض الاختلاف في وجهات النظر الفئات الثلاث حيال الوزن النسبي للعوامل المؤثرة علي استقلال المدقق، وكذلك حيال السبل الملائمة تدعيم هذا الاستقلال رغم أن هذا الاختلاف لم يكن جوهرياً إلا بشأن عامل المنافسة في سوق المهنة.
- بين العوامل المؤثرة علي استقلال المدقق احتل دور الإدارة في تعيين المدقق وتحديد أتعابه وعزله المرتبة الأولى في حين احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة بين هذه العوامل.

- عدم تطابق وجهات نظر المدققين العاملين في المكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين في المكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة علي استقلال المدقق وعدم الاتفاق أيضاً بشأن أولويات السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال.

- اتفاق الفئات المشمولة بالدراسة علي مجموعة من المتطلبات الضرورية لتدعيم استقلال المدقق الخارجي بالأردن من أهمها :

_ التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة.

_ وضع ميثاق شرف المهنة.

_ وضع حد ادني لأتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنه وذلك بقصد الحد من المنافسة الضارة في سوق المهنة.

(ب) الدراسات الأجنبية :

(1) الدراسة التي قام بها موتز (Mautz) في عام 1972م والذي يري أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب علي المراجعين أن يحافظوا دائماً علي استقلالهم عند اتخاذهم في للقرارات في عمليات المراجعة ويؤكد علي هذه النتيجة أيضاً العديد من الباحثين حيث يرون أن المراجعين تحت ضغط المنافسة قد يتردون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقد العميل.

(2) الدراسة التي قام بها كل من (Glodman and Barlev) في عام 1974م، أوضحت الدراسة أن تقديم الخدمات التجارية والاستشارية لعميل المراجعة بجانب مراجعة الحسابات يجعل المراجع يقترب بصورة فريدة منه مما يزيد دوره ومن ثم يكون في وضع جيد يمكنه من مقاومة أي ضغط من العميل وبالتالي المحافظة علي استقلاله.

(3) الدراسة التي قام بها لي ميتكالف (Lee Metcelf) في عام 1976م أشارت الدراسة أن تقديم المراجعين الخدمات الإدارية والاستشارية للعملاء المراجعة تعتبر تهديداً حقيقياً للاستقلال، نظراً لأنها تخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت.

(4) الدراسة التي قامت بها لجنة كوهين (Cohen Committee Report) عام 1978م أشارت الدراسة أن تقديم المراجعين خدمات أخرى للعملاء المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول بأنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع الخارجي كلا النوعين من الخدمات لأنه لا يزيد من اعتماد العملاء علي المراجعين وهذا يؤدي إلى زيادة استقلال المراجعين.

(5) الدراسة التي قام بها كل من (Hartley and Ross) عام 1982م، وأوضحت الدراسة أن قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا تجعله يفقد حياديته واستقلالته طالما أن الغرض منها هو تقديم النصيحة ولا يساهم المراجع في اتخاذ القرارات، كما أيدا مما جاء في الدراسة التي كل من (Goldman and Barlev, 1974).

(6) دراسة (Keith A. Houghton and Chritine A. Jubb, 2003) بعنوان: "سوق مراجعة التقارير المالية: التعليمات والمنافسة لاستقلالية المراجع الخارجي"، وقد بينت الدراسة أن استقلال المراجع وجودة التقارير المالية نادراً ما يتم فحصه والتحقق منها إلا في حالات وظروف نادرة عندما يحدث فشل في الشركات المساهمة وغالباً يكون لدي المراجعين دفاعاً قويا عن خبرتهم المهنية. والنتيجة الرئيسية لاستقلال المراجع هو ما إذا كان هناك تهديد لهذا الاستقلال والذي غالباً من الصعب قياسه.

(7) دراسة (R. Vanasco, Rocco, 1996) بعنوان: "استقلال المراجع من منظور عالمي"، وقد بينت الدراسة أن دور المنظمات المهنية والوكالات الحكومية ولجان المحاسبة والمراجعة الدولية التي تصدر المعايير لاستقلال المراجعين سواء في داخل الولايات المتحدة أو خارجها، حيث أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يمثل مركز النشاط ويلعب دوراً بارزاً، وكذلك معهد المراجعين الداخليين، وهيئة بورصة الأوراق المالية، ومكتب المحاسبة العام الحكومي، كما يتطلع إلى المنظمات والهيئات الأخرى المهنية في مجالات البنوك، الصناعة، وقطاعات التصنيع التي تتعامل مع المراجعين مثل الخدمات الإدارية، ومسؤوليات التشغيل، وتسويق الرأي، والتضارب في المصالح التي يؤثر سلباً علي استقلال المراجع.

(8) دراسة (David B. Citron, 2003) بعنوان: "إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المراجع والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة المراجعة"، وقد بينت الدراسة كيف يجب أن يلتزم المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد

السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة المراجعة، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات أمام المحاكم. وفي هذا الإطار المقترح يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلالية للمراجع. واعتماد طرق أكثر ملائمة لتقييم كفاية استقلال المراجع بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات للعملاء. كما أن هذا الإطار لم يتطرق إلى موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى لهم. ومن نتائج هذه الدراسة ضرورة بناء نظام لسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمراجعين.

(9) دراسة (Ferdinand A. Gul, 2002/2003) بعنوان: "أراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المراجع"، ولقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، والمراجعون ليس فقط يجب أن يكونوا مستقلين في الحقيقة ولكن أيضاً أن يكونوا مستقلين في مظهر لإرضاء مستخدمي القوائم المالية والطرف الثالث. ولقد نال الاستقلال في المظهر بالنسبة للمراجعين اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي. ومن نتائج هذه الدراسة تبين عدة عوامل تؤثر على استقلال المراجع، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء، وحجم منشأة المراجع.

وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يلي :

- 1- تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تتناول هذا الموضوع في فلسطين وخاصة قطاع غزة.
- 2- اعتمدت هذه الدراسة على أبحاث ودراسات عالمية حديثة تناولت موضوع الاستقلالية في ظل التطورات الخطيرة التي واجهت هذه المهنة عالمياً.
- 3- تم تخصيص الجزء الأكبر في هذه الدراسة لبحث تطور مفهوم الاستقلالية لمهنة التدقيق عالمياً من خلال الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة وأثر ذلك التطور على مهنة التدقيق بشكل عام.

تم تقسيم منهج الدراسة إلى جانبين رئيسيين وهما

- الدراسة النظرية.
- الدراسة العملية أو الميدانية.

أولاً: الدراسة النظرية

وتضم الفصل الثاني والثالث حيث يتم دراسة وتحليل ما ورد في الأدب المحاسبي من نقاش وجدل حول مشكلة موضوع البحث، وجهود بعض المنظمات المهنية ذات العلاقة في تنظيم استقلالية المراجع وذلك من خلال الدراسات السابقة في دول أخرى، ومن خلال الكتب والمنشورات العلمية التي تعرضت لهذا الموضوع.

ثانياً: الدراسة العملية أو الميدانية :

تعتمد الدراسة بشكل كبير على الجانب العلمي لتحقيق أهدافها وذلك من خلال تجميع وتحليل البيانات والمعلومات المطلوبة للوصول إلى تلك الأهداف وقد اشتملت الدراسة العملية على جزأين، يمثل الجزء الأول الجانب الميداني وتم فيه تجميع البيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعملية التحليل واستخلاص النتائج وقد اشتمل هذا الجانب علي عدة مراحل منها تصميم قائمة الاستبيان وتحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة وتوزيع قائمة الاستبيان، أما الجزء الثاني فهو يمثل الجانب التحليلي وقد اشتمل علي جزأين حيث يمثل الجزء الأول التحليل الوصفي للبيانات التي تم تجميعها بواسطة قائمة الاستبيان ويتعلق الجزء الثاني باختيار فرضيات البحث إحصائياً باستخدام اختبارات الفحص الملائمة.

الفصل الثاني

❖ تطور مفهوم الاستقلالية

❖ جهود الجمعيات المهنية في ترسيخه

2 - 1 المراحل التاريخية لتطور مفهوم الاستقلالية

إن أهمية وجوهية الاستقلالية في عمل المراجع المستقل قد بلغت حداً أصبح من غير الممكن صياغة أي نظرية للتدقيق دون أن تكون الاستقلالية حيز الزاوية في هذه النظرية. (Mautz & Sharaf.1961).

فبالرغم من كون الاستقلالية مفهوم يعترضه إطار من الغموض المرتبط بكل من الإحساس الداخلي والتصرفات المنبثقة من شخص المراجع فلا عجب إذن من إخفاق النظريات المتعددة للتدقيق في تحديد المستويات المعيارية لدرجة الاستقلالية المطلوبة لدى المراجع ناهيك عن تحديد الوسائل الفعالة والقطعية التي من شأنها أن تؤدي دون غيرها للوصول إلي مثل هذه الدرجة إن وجدت.

ولعل هذا هو السبب الذي يمكن أن نفسر من خلاله صرخة الجمهور (أين كان المراجعون) عند حدوث انهيار أو إفلاس لأحدى الشركات الكبرى بينما يتساءل آخرون عما إذا كان هؤلاء المراجعون موضوعيين أو كانت لديهم أي درجة من الاستقلالية وما حجم هذه الدرجة (APB.1994).

وفي هذا المبحث تحاول الدراسة التعرف على تطور مفهوم الاستقلالية وأهميته على مدار الزمن وكذلك مراحل هذا التطور ونظرة المجتمعات له من زوايا مختلفة تعبر عن حجم التباين في وجهات النظر تبعاً للثقافات السائدة والنظم الاقتصادية المتعددة.

كما يتم التطرق إلى العوامل التي من الممكن أن تؤثر أو تضعف هذه الاستقلالية من خلال التعرف على الإجراءات التي اتخذتها مجتمعات عديدة بهدف التوصل إلي معايير محددة

لضبط الاستقلالية من خلال إصدارها لتشريعات وقوانين وقواعد صارمة وصل بعضها إلى حد العقوبات وذلك بغية الوصول إلى نموذج يمكن من خلاله بناء استقلالية المراجع الفلسطيني على أسس ومعايير تتماشى مع متطلبات الحاضر وأمال المستقبل في مجتمع اقتصادي يبدأ من حيث انتهى الآخرون.

وقبل التطرق إلى مفهوم الاستقلالية أرى ضرورة التطرق إلى تعريف (خطر التدقيق) والذي قد يشكل مدخلاً مهنيًا فسيحاً يمكن من خلاله التوصل إلى مفهوم للاستقلالية.

خطر المراجعة :

يعرف خطر التدقيق بأنه (احتمالية فقدان المراجع لاستقلاليته أو احتمال إدراك الغير بأن المراجع فقد استقلاليته) وبالتالي فإن العوامل التي تزيد أو تقلل من هذا الخطر تمثل ركائز أساسية في تحديد مفهوم استقلال المراجع (Johnstone.2001).

وكما سيتضح من خلال دراسة هذه المجموعة من العوامل التي من الممكن أن تضعف أو تؤثر أو تهدد استقلالية المراجع وبالتالي يصبح من السهل تلمس تلك الاحتياطات والإجراءات والاستعدادات أولاً لمنعها وثانياً لتفادي أثارها على الاستقلالية لأنها تزيد من أخطار التدقيق مما قد يفقد المهنة جوهرها ومصداقيتها.

فما هي إذن استقلالية المراجع؟

تعتبر استقلالية المراجع مفهوماً معقداً ومتشابكاً نظراً لعلاقته بالعديد من العلوم الاجتماعية والسلوكية والنفسية ولقد ظهرت العديد من الدراسات التي حاولت تعريف الاستقلالية ووضع مفهوم محدد لها من خلال هذه المداخل المتشابكة (kleinman.1998).

إحدى هذه التعريفات هي التعريف المفاهيمي (conceptual).

حيث يرى أصحاب هذا المدخل أنه بالرغم من ورود تعريفات عديدة لاستقلالية المراجع في أدبيات التدقيق والمحاسبة إلا أنها تجمع أغلبيتها على أنها (قدرة المراجع على التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقريراً عادلاً عن صحة البيانات المالية لعميله) أو بمعنى آخر هو (قدرة المراجع على أن يكون متحرراً من أي مؤثرات قد تحرف مساره عند إبدائه لرأيه أو عند إعداده للتقرير).

ونرى هنا أن هذا التعريف وما شابهه من تعريفات لم تتطرق إلى جوهر الاستقلالية بل تناولت نتائج الاستقلالية إلا وهي التحرر من المؤثرات وإبداء الرأي العادل (carey.1985).

لكن ما هو هذا الشعور بالاستقلالية؟

لنبدأ أولاً بالإقرار أن الاستقلالية مفهوم مختصر من الصعب تحديده وتعريفه سواء بشكله العمومي أو في صورته الخصوصية بما يتعلق بمهنة المحاسب القانوني فهي بالأساس حالة ذهنية تأتي في بعض الأحيان مرادفه للنزاهة أو الاستقامة أو الشجاعة أو حسن الخلق كما تعني في أبسط تجريد لها أن المحاسب القانوني سوف يقول الحقيقة كما يراها وسوف لن يسمح لأي تأثير سواء مالي أو عاطفي لأن يحيد عن هذا المسار.

ووفقاً لمعيار (AUP32) (Auditing Practice) فإن الاستقلالية توصف بأنها حالة ذهنية أو سلوكية فهي تعني التحرر من التحيز أو مراعاة المصالح الشخصية كما تعني أيضاً استبعاد الانطباعات المسبقة من خلال التحرر من الاستجابة لمؤثرات السلطة أو المصلحة.

وبعبارة أخرى فإن المدقق الذي يمتلك مثل هذه الحالة الذهنية أو السلوكية سوف يتصرف بالشكل اللائق وعلى العكس تماماً فالمدقق الذي يمكن اعتباره فاقداً للاستقلالية بكل هذه المعاني السابقة سوف يتصرف بشكل منحرف عند إبداء رأيه (ASCPA.2001).

من هنا يتبين لنا أن الاستقلالية هي مفتاح سلوك المراجع حيث يخضع هذا السلوك لاحتمالية وجود أخطاء في التقرير بحيث إذا ما تم اكتشافها سوف تفقد هذا المراجع الكثير من المزايا التي اكتسبها فقط بحكم كونه مراجع أي أن مخاطر الانكشاف تشكل من ذاتها دافعا للالتزام وهذا ما يسمى بالانضباط الذاتي (self regulation) لدى المراجع.

وهناك مداخل أخرى في أدبيات المحاسبة والتدقيق لتعريف الاستقلالية بأنها (نتاج حتمي للصراعات الداخلية لدى المدقق بين المصالح المتضاربة) أو هي (حالة التوازن بين الجوانب المتضادة عند أداء عملية التدقيق) (L.DeAngelo.1981).

ويرى آخرون أن الاستقلالية لدى المراجع هي (رصيد حساب الأرباح والخسائر التي تم حسابها وفق المدخلات المعبرة عن هذه الصراعات) (A.Goldman.1976).

ومما سبق يتضح أن مثل هذه المناهج والمداخل لتعريف الاستقلالية وعلى الرغم من أنها قد أحاطت هذا المفهوم من جوانب متعددة إلا أن نوعاً من القصور قد شابها ذلك لكون الاستقلالية تمثل حالة ذهنية لا يمكن رصدها وبالتالي لا توجد حتى الآن آلية يمكن من خلالها ضمان وجودها لدى هذا المراجع أو ذلك.

هذا من ناحية أما من الناحية الأخرى فلا تخفى سيادة الحتمية في مثل هذه التعريفات السابقة بمعنى أن حتمية اتخاذ الموقف الصحيح سيؤدي إلى سلوك صحيح وبالتالي العكس صحيح

وهو ما قد يحتم أن عدم اتخاذ الموقف الصحيح يؤدي بالضرورة إلى سلوك منحرف
(A.Goldman.1976).

ومثل هذه الحتمية قد فقدت مصداقيتها في كثير من العلوم الإنسانية فما بالك بالعلوم السلوكية
هذا ولو افترضنا أن الاستقلالية يمكن تعريفها من المدخل السلوكي فإن أول ما يجب مراعاته
هو استبعاد مثل هذه الحتمية من العلوم السلوكية التي لا تحتل مثل هذه الحتميات.

أضف إلى ما سبق فإن التركيز على السلوك الناشئ عن الموقف يجعلنا نهمل بالضرورة
المؤثرات التي ساعدت على حدوثه وبالتالي فإن ما ينتج عن ذلك هو تشتيت لمفهوم
الاستقلالية.

إذن فكيف يمكن لنا أن نصل إلى تعريف واضح وشامل لمفهوم الاستقلالية؟

يمكن الوصول إلى هذا التعريف إذا تم سلوك أسلوب التجزئة من أجل الوصول إلى تحديد
الكل، بمعنى أن مفهوم الاستقلالية هو مفهوم مركب يتوجب معه أولاً تجزئته وتحديد
عناصره:-

العناصر المكونة للاستقلالية:-

تبين من خلال الدراسات السابقة وجود العديد من المحاولات التي سعت إلى تأطير استقلالية
المراجع، فمنذ البدايات ظهرت بالأدبيات الكلاسيكية للتدقيق ظاهرة تقسيم الاستقلالية إلى
استقلالية في الباطن واستقلالية في الظاهر حيث رسخت هذه الأدبيات أن الاستقلالية واجبة
بالإحساس وإدراكها من قبل الغير لا يقل وجوباً عن ذلك (Mautz & Sharaf.1997)

وتقسيمات أخرى ظهرت كتلك التي أوردتها (ميشيل باور) (Mautz & Sharaf.1997) حيث فصل أكثر في هذا المنحى من خلال كتابه (the interet capacity of auditing to

(be independence) حيث قسم الاستقلالية إلى :-

الاستقلالية الإجرائية operational independence .

الاستقلالية التنظيمية organizational independence .

أما فلينت فقد اعتبر أن (الجزء الحقيقي أو الباطن لاستقلالية المراجع يجب أن تكون حالة ذهنية) أي أنه ووفقاً لهذا التعريف فإن الحالة الذهنية قد أصبحت جزءاً من مفهوم كلي للاستقلالية ولم تعد الاستقلالية فقط حالة ذهنية لا غير (D.Flint.1988).

وقد عبر فلينت عن مثل هذه الحالة الذهنية المفترضة بأنها (قدرة الشخص وإيمانه والتزامه بالقواعد الأخلاقية للسلوك) وبالطبع فقد سرد العديد من هذه القواعد الأخلاقية المفترضة.

أما ماوتز : فقد قسم الاستقلالية في الباطن للمراجع إلى ثلاثة محاور هي :- (Mautz & Sharaf.1961).

استقلالية التخطيط :

وتعني شعور المدقق بالاستقلالية الكاملة لدى قيامه بالتخطيط لأعمال التدقيق التي ينوي تنفيذها بغية الوصول إلى رأي محايد في القوائم المالية للمنشأة موضوع البحث.

استقلالية الأداء:

ويقصد به تحرر المدقق من كافة المؤثرات التي قد تحيده عن مسار عمله التدقيقي وفق الخطة التي رسمها لذلك المسار والتي من شأنها إن نفذت بصورة مستقلة أن تضمن إبداء رأي مستقل ومحيد.

استقلالية إعداد التقرير :

وهو الجزء الأهم من استقلالية المدقق ويقصد بها أن يكون رأي المدقق الذي سيصدره هو نتاج أعمال التدقيق الذي مورس بشكل مستقل وفق خطة أعدت مسبقاً دون أن يتعرض ذلك المدقق لضغوط أو مؤثرات قد تحرفه عن النتيجة المنطقية لأعمال التدقيق التي قام بها.

وبناءً عليه فإن ذلك يتطلب من المراجع التحرر من المؤثرات أو الإغراءات لكي يتمكن من تخطيط عمله وان يختار الآليات المناسبة للتدقيق وأن تتوفر له الحرية الكاملة لمباشرة عمله والوصول إلى أي موضع مسموح له بالمنشأة سواء في النشاط أو المستندات أو السجلات سواء أكان ذلك في الشركة نفسها أو في الشركات الملحقة بها وان يمتلك الحرية الكاملة ليعبر عن رأيه بالشكل الذي يراه عادلاً دون أي مؤثرات.

ولقد ذهب البعض إلى آفاق أخرى لتحديد ذلك المفهوم للاستقلالية فبالإضافة إلى أهمية الاستقلالية في الباطن فلا بد للمراجع أن يتصرف ويبدو عليه ويشتهر بين الآخرين بالالتزامه بالمواقف الشخصية المترجمة والمعبرة عن استقلالية في الباطن بمعنى أن تعبر تصرفاته الظاهرة عن استقلاليته الباطنة وأن تثير مثل هذه التصرفات الظاهرة الانطباع العام لدى الغير بوجود هذه الاستقلالية في الباطن.

وبعبارة أخرى فقد أراد فليننت أن يعطي تعريفاً للاستقلالية في الظاهر وعلاقتها بالاستقلالية الباطنة لدى المراجع وأكد أن كلاً منهما جزءاً لا يتجزأ من الآخر.

ولعل النموذج الذي ساقه فليننت لتوضيح هذا التعريف والتقسيم هو (كما أن من المفترض بالنسبة للقضاة أن لا يكونوا فقط عادلين بل يجب أن يبدوا كذلك) فيفترض بناء عليه بالمحاسبين أن يظهروا مستقلين عن زبائنهم وأن يحيطوا أنفسهم بمثل هذه الهالة التي تمثل حاجة ضرورية لدى الجمهور لكي يمنح هذا المدقق ثقته وبالتالي يعتمد رأيه الذي سيوجه بناء عليه قرار استثماره (Frankel.2000).

وتدرجت أهمية الاستقلالية في الظاهر في أدبيات المحاسبة والتدقيق فلقد أقر (روبرت البيوت) بأن (الاستقلالية في الظاهر يجب ألا تكون منفصلة عن الاستقلالية في الباطن أو مناقضة لها) فلا مجال لنيل ثقة الجمهور في مدقق تظهر تصرفاته عدم الاستقلالية حتى وأن كان مستقلاً في الباطن فعلاً (Elliott.1992).

بل أن بعض الدارسين قد رأى أن ظهور المدقق كمتحيز لا يقل خطورة عن التحيز نفسه (Hurdman.1942) ففي رأيه أن الاستقلالية الظاهرة هي الأهم وذلك من خلال تجنب العديد من العوامل الممثلة في سلوكيات وتصرفات ومواقف محظورة من وجهة نظره دون أن يكون هناك اعتبار لاستقلالية المراجع في الباطن وإن كان لم يهملها إلا أنه قد أعارها القليل من الاهتمام لدرجة أن مثل هذه الاستقلالية في الباطن سوف تتولد تلقائياً بناءً على الاستقلالية في الظاهر وليس العكس.

مثل هذه التقسيمات والتجزئة لمفهوم الاستقلالية وتزايد الاهتمام بالاستقلالية الظاهرية أو السلوكيات تفسر لنا مدى التعقيد والتركيب والغموض الذي يكتسي مفهوم الاستقلالية وخاصة فيما يتعلق بجانبها الشخصي لدى المراجع.

2 - 2 التطور التاريخي لمفهوم الاستقلالية من خلال المنظور البريطاني

The UK Perspective

لقد ظهر مفهوم استقلالية المراجع لأول مرة في بريطانيا منذ ظهور مهنة التدقيق في سنة 1845 حين جرى التعارف حينها عن منع المدققين من العمل كموظفين وبدا ذلك كسمة مميزة للنظام البريطاني.

فقد نص قانون الشركات البريطاني في سنة 1845 وفي المادة 102 منه على منع مدققي الحسابات من العمل كموظفين لدى الشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها.

وبينما لم تنص هذه المادة على أي تحفظ آخر حيث سمحت هذه المادة للمدقق بحيازة أسهم لدى الشركة التي يقوم بتدقيقها لكن دون أن يمارس أي دور وظيفي فيها بل أن هذه المادة قد اشترطت حيازة المدقق ولو لسهم واحد على الأقل في الشركة التي يقوم بتدقيقها.

وفي سنة 1862 تم التنازل عن شرط حيازة الأسهم من خلال تعديل لقانون الشركات واعتبر أن حيازة أسهم في أي شركة هو حق للمدقق وليس شرطاً واجباً عليه (Barryman, 1974). أما في العام 1948 فقد تم تعديل قانون الشركات البريطاني وفي مادة 161 منه حيث نصت على حظر التضارب في المصالح من خلال اعتبار أن أي شخص يعمل كموظف في شركة لا يعتبر مؤهلاً للقيام بأعمال التدقيق لهذه الشركة.

وبالإمكان أن نلاحظ مدى التشابه في معايير الاستقلالية بين تلك السائدة في بريطانيا ومثيلاتها في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أن هناك فرقاً جوهرياً واحداً حيث يسمح للمدققين في

بريطانيا بمسك دفاتر العميل إذا كانت شركة خاصة بينما يحظر ذلك تماماً في الولايات المتحدة.

وبدأت المطالبة القانونية للشركات بإصدار قوائمهم المالية ممهورة بتقرير المراجع المستقل في العام 1985 من خلال تعديل آخر لقانون الشركات البريطاني في تلك السنة أوجب القانون أيضاً الشركات بتسهيل مهمة المدقق وإتاحة الحرية الكاملة للمدققين للوصول إلى كافة السجلات والمستندات التي تساعد على القيام بأداء واجبهم القانوني بإصدار تقريرهم.

ولقد شهد العام 1985 ظهور أول معيار أخلاقي يطالب المهنيين بأن (يكونوا فعلاً ويظهرون أيضاً كمستقلين) من خلال تعديل القانون البريطاني للشركات الذي تم اعتماده كأساس لصدور التوجيه الثامن للاتحاد الأوروبي مع أن هذا التوجيه لا يستجيب لأدنى توجهات وتطلعات المدققين من حيث شروط كفاءتهم وتدريبهم.

فقد ألزم هذا القانون العضو بضمان أن عملية التدقيق قد تم أداءها باستقامة وأن هناك من الضمانات الكافية التي كفلت حماية استقلالية المراجع. (Anderson.1990)

ولقد اكتسب مهنة المحاسبة وخلال أكثر من مائة عام في بريطانيا مكانة مرموقة اعتماداً على الموضوعية والاستقامة والنزاهة دون الالتفات بالضبط إلى الاستقلالية التي ربما كانت دون أن يشار إليها صراحة أهم تلك العوامل التي أكسبت هذه المهنة مثل تلك المكانة.

إضافة إلى النصوص القانونية من خلال قانون الشركات فيما يتعلق باستقلالية المراجع فقد ظهرت العديد من الدراسات والتحليلات في أدبيات التدقيق والاستقلالية في بريطانيا تنادي

بشفافية أكبر وتحديداً أدق لمفهوم الاستقلالية كمطلب حيوي لأداء عمليه التدقيق وخطورة انعدام الاستقلالية وأثره المدمر على الاقتصاد والمهنة على حد سواء.

فقد رأى (Darbyshire.1992) أن التحقيقات حول أسباب انهيار بعض الشركات خلال السبعينات والثمانينات من القرن الماضي تظهر أن هذه الانهيارات كان لاستقلال المراجع الدور الرئيسي فيها والتفت دار بشير إلى أنه بعد مرور سنوات من التدقيق يصبح المدقق أكثر صلة بعمله (الإدارة) وبرغم محدودية الأدلة إلا أن هناك الكثير من الأسباب التي تبرر الاعتقاد أن احتمالية فشل المدقق يحدث ثلاثة أضعاف بعد مرور سنتين عما هو في بداية العمل.

ومن ناحية أخرى فقد نادى (Owen Green.1994) بمساحة أكبر للاستقلالية وتحليل أكثر عمقاً لمهنة التدقيق في بريطانيا وقد افترض (جرين) أن مثل هذا الطرح لنظام من هذا القبيل سوف يبقي على مهمة المدقق ككلب حراسة وإفساح المجال للهيئات المنظمة بخلق المزيد من القواعد الإرشادية والتوجيهات التي تضمن ضبط معايير معقولة لاستقلالية المراجع.

ويتبين لنا فيما سبق أن مسيرة التدقيق في بريطانيا والتي تعتبر أولى الدول في العالم التي ظهر فيها علم التدقيق والمراجعة يمكن من خلاله اختصار التاريخ والجغرافيا لتطور مهنة التدقيق وبالتالي أيضاً المحاولات المتتالية لاشتقاق مفهوم للاستقلالية على مدار التاريخ.

2-3 أطوار وتصورات سابقة اعترت مفهوم استقلالية المراجع:-

اعتمد مفهوم الاستقلالية على تصورات غيبية تم الاعتقاد بها سواء من قبل الجمهور أو من قبل المدققين أنفسهم توحى بتمتع المدقق بقدرات خاصة ومواهب متميزة وضوابط أخلاقية ذاتية مفترضة جعلت من محاولات تقنين هذه الاستقلالية ضرباً من الخوض في الغيبيات من شأنها أن تمس بتلك الهالة من الاحترام والتقدير بل حتى التقديس التي أحاطت بمهنة التدقيق وبالمدققين أنفسهم.

فلقد شهد النصف الثاني من القرن العشرين نقاشات عديدة بين كل من الأكاديميين والمهنيين حول مفهوم استقلالية المراجع واتخذت مثل هذه النقاشات اتجاهات متعددة لتحديد هذا المفهوم لدى المدقق، ولعل إحدى هذه الاتجاهات هو إبراز المثالية المهنية التي اكتسبتها مهنة المحاسبة على مر التاريخ في كل من بريطانيا وأمريكا.

فيعتقد (توماس لي) في كتابه (COMPANY AUDITING.1986) أن المدقق الأمين سوف يتصرف كشخص مستقل حيث أن الاستقلالية هي حالة ذهنية تمنعه من إبداء رأيه أو استنتاجاته للعمل الذي يقوم به إذا أحس بوجود تأثيرات أو تضارب للمصالح قد تحرفه عن السلوك السليم.

وبالرغم من هذا التعبير الرائع والمثالي حول استقلالية المراجع إلا أنه أغفل أن الاستقلالية وكما وصفها بحالة ذهنية هي أمر غير قابل للقياس أو التحديد لذا فإن من المستحيل معرفه ما إذا كان هذا المدقق مستقلاً أم عند أداء عمله ولن يستطيع أحد تحديد ذلك سوى المدقق نفسه

ومن ناحية أخرى نرى أن (مويزر) (CURRENT ISSUES IN AUDITING.1991) قد تطرق إلى استقلالية المراجع من وجهة النظر الاقتصادية ويمكن تلخيصها فيما يلي " أن هناك توقعات بأن المدقق سيؤدي أعمال التدقيق المنوطه به بشكل يقلل به فرص أو إمكانيات فقده للحياد إلى الحد الأدنى أو الصفر " وبعبارة اقتصادية آخر يمكن القول أن المدقق سوف يقوم بعمله لدرجة يصبح فيها كلفة اكتشاف الخطأ من قبل غيره أكبر ما يمكن.

أي أن المدقق سيبذل الحد الأدنى للجهد الذي يتوقعه مستخدم القوائم المالية في سبيل تقليل خطر اكتشاف عكس النتائج التي توصل إليها وبما أن المدققين هم أشخاص أولاً وأخيراً فإن تقدير حجم خطر الاكتشاف سوف يكون متفاوتاً ومتبايناً وفق لشخصية ذلك المدقق أو غيره. إن هذا التصور الاقتصادي وبرغم كونه منطقي إلا أنه يصبح غير مقبولاً في حال أن هذا المدقق قد اعتبر على المستوى العام بأنه علي درجة عالية من الاستقلالية فإن هذا الانطباع السائد سيؤدي بدوره لأن يقلل هذا المدقق من جهوده المفترضة اعتماداً على الشهرة المكتسبة مما يمكنه من الفوز بفرص أكبر للعمل واحتلال حصة تسويقية أكبر تؤدي بدورها أيضاً إلى خفض أكبر للجهد.

أي أن جهوده ستتضاءل كلما زادت فرص العمل لديه معتمداً على غطاء واق هو انطباع الجمهور بأنه يتمتع بدرجة عالية من الاستقلالية إلى أن تقع الكارثة المرتقبة.

ويمكن رصد اتجاه ثالث في الأدب المحاسبي والأبحاث المتعلقة بالاستقلالية من خلال اقتراح تقدم به (بارتليت 1991) حيث يفترض فيه أن عملية التدقيق هي شكل من المراسم والطقوس التي تضفي قدسية للاستقلالية.

حيث رأى بارتليت (ACCOUNTING HORIZONS.1991) بوجود أربعة أطوار من القدسية مرت من خلالها استقلالية المراجع :-

الطور الأول :- THE SMOKING GUN

ويعتمد هذا الفرض على أن استقلالية المراجع كانت موضع شك وريبة وأن الغالبية العظمى كانت تعزى السبب فيها إلى إهمال المدقق في أداء واجبه في تطبيق معايير التدقيق أكثر مما يعزى إلي نقص في استقلاليته.

إن عدم إمكانية التوصل إلى أسباب حقيقية أو أدلة مادية يمكن أن تثبت فشل المدقق يوحي وكان هذه المهنة محاطة بجدار من القدسية والغموض يجعل الخوض في تفاصيلها امرأ شديداً الصعوبة.

الطور الثاني : WE ARE DOING PRETTY GOOD :-

ويعتمد هذا الفرض على نظرة الجمهور تجاه مهنة التدقيق حيث يكن لها احتراماً مميّزاً وعالياً ومثل هذا الاحترام تدفع بهذا الجمهور لافتراض وجود مفاهيم مثل الموضوعية والمصداقية والأمانة لدى المدقق دون التفكير أو الاهتمام بالاستقلالية ذاتها.

ومع أن مفاهيماً مثل الموضوعية والمصداقية والأمانة والنزاهة قد تتداخل مع مفهوم الاستقلالية لتشكّل كياناً كاملاً ألا أن الجمهور لا يملك ذلك الوعي الكافي لتحديد المستويات المفترض توافرها في هذا المزيج لكي تصل إلى المنتج النهائي إلا وهو الاستقلالية. هذا مع تسليمنا بعدم توافر المعرفة الكافية لدى الجمهور لإدراك ما يقوم به المدققين.

الطور الثالث : THE PUBLIC GOOD :-

وتعتمد هذه الفرضية على أن وضع المزيد من القيود حول مهنة التدقيق سيؤدي إلى زيادة تكلفة الأداء لدى مؤسسات التدقيق أثناء أداء خدماتها لربائنها وبالتالي فإن الجمهور سيتحمل تكلفة هذه النتيجة.

وعلى العكس تمام فقد رأت بعض مؤسسات التدقيق أن تقديم خدمات أكبر وإضافية للعميل تمكن المدقق من الاطلاع عن كثب وبشكل أكثر شمولية لأداء المنشأة وهذا الاطلاع ينتج له قدراً أكبر من المعلوماتية حول الشركات التي يقومون بتدقيقها وبالتالي يصبح رأيهم وتقريرهم أكثر موثوقية.

وهناك من اعترض على هذا الطرح مثل (بولمي) حيث يرى أنه (بالرغم من كون هذا الطرح عقلانياً إلا أنه من الصعب قبوله حيث أن الاستقلالية في الباطن هي الحد الأدنى الذي يضمن موضوعية الرأي الذي سيصدره المدقق وأن مثل هذه الاستقلالية سوف تنعدم عندما يطلب من ذلك المدقق إبداء رأيه في نتيجة نشاط معين لنظام شارك هو نفسه في وضعه وتصميمه، حيث أن رأي المدقق في هذه الحالة سيشكل تقييماً لأدائه هو فلا يعقل حينها ضمان أي قدر من الاستقلالية في هذا الرأي.

الطور الرابع : Trust us

لطالما ساد الاعتقاد بأن الاستقلالية هي حالة ذهنية تعتري المحاسب القانوني لذا فهي ليست موضوعاً قابلاً للقياس أو التحديد وأن هذه الاستقلالية تكتب صنفه القدسية من خلال "أن المدقق هو أكثر الأطراف عناية باستقلاليته من خلال المنفعة الاقتصادية التي يحصل عليها

المدقق نفسه والتي تتطلب بدورها الحفاظ عليها مما يشكل حافزاً ذاتياً يبعثه من القيام بأي أعمال قد يؤدي إلى خسارته وفقدانه لهذه المنفعة الاقتصادية الثمينة".

وبمعنى آخر فإن ذلك المدقق سوف يعيد حساباته وتقييمه الدائم لحجم الضرر الذي سيعود عليه في حال فقدانه لاستقلاليتته وأن تكلفة هذا الضرر تتزايد مع ارتفاع هذا المدقق وتزايد العائد الذي يتقاضاه مما يتطلب حرصاً أكبر من قبله.

أي أن هذا الفرض يعتمد على أن المدقق هو خير مراقب لمدى استقلاليته وبالتالي هو خير حارس عليها لأن فقدانه لمثل هذا الاستقلالية ستفقد المكانة العالية والدخل الهائل الذي يتقاضاه مقابل كونه مستقلاً أو على الأقل يعتبر مستقلاً.

ولعل مثل تلك الأطوار التي مر بها مفهوم استقلالية المراجع توضح لنا السبب الذي يعزى إليه تأخر الجمعيات المهنية ذات العلاقة بمهنة التدقيق في وضع الضوابط المهنية والعلمية التي من شأنها أولاً تحديد مفهوم الاستقلالية وثانياً تحديد العوامل والمؤثرات التي من شأنها أن تهدد هذه الاستقلالية وبالتالي حظر تلك العوامل.

حيث تبين لنا مما سبق أن تلك الهالة من الاحترام والقدسية جعلت مهنة التدقيق واستقلالية المراجع ضرباً من الغيبات التي لا يستحسن الخوض بها.

ويبدو أن العالم كان بحاجة إلى كارثة اقتصادية ليتم فض تلك الهالة من الغيبية والوهم لتبدأ بعدها الجهود الحثيثة والعلمية والتحليلية لضبط المهنة وتقنينها من خلال قواعد مهنية خالصة. وسنتطرق فيما يلي إلى جهود المنظمات الدولية حول العالم لترسيخ مفهوم الاستقلالية وبالتالي اشتقاق القواعد الضابطة والمحددة لمهنة التدقيق (Baker.200).

2-4 جهود المنظمات الدولية لترسيخ وتطوير مفهوم الاستقلالية

أجمعت المنظمات المهنية والمؤسسات الحكومية ذات العلاقة بمهنة التدقيق والمحاسبة وعلى مستوى العالم على أن استقلالية المراجع تعتمد على محورين أحدهما أخلاقي والآخر مهني.

حيث عرفت الاستقلالية في إطارها العام بأنها إحساس مهني من قبل المدقق وهذا الإحساس يحتاج للعديد من المحددات والضوابط الأخلاقية التي تحكم مهنة التدقيق والتي تتعلق باستقلالية المدقق بهدف إحاطة هذا الإحساس بمثل تلك الموانع الواقية التي تحميه وتحافظ عليه.

وسنحاول فيما يلي التعرف على الجهود الحثيثة التي قامت بها المنظمات المهنية والتنظيمات ذات العلاقة بمهنة التدقيق والمحاسبة على امتداد حقبة زمنية تمتد منذ بدايات التدقيق وتبلور مفهوم الاستقلالية إلى عصرنا الحالي وما تخلله من كوارث اقتصادية وجهت في أعقابها أصابع الاتهام نحو المدققين والمحاسبين بل وهددت جدوى وفعالية التدقيق في الكيان الاقتصادي المتمثل بأسواق المال.

جهود AICPA :-

تعتبر مهنة التدقيق ومن خلال منتجها النهائي ألا وهو تقرير أو رأي المراجع كوسيلة اتصال لمعلومات اقتصادية من جهة محددة إلى أخرى إضافة إلى إضفاء المصدقية والموثوقية والموضوعية لمثل هذه المعلومات بواسطة رأي المدقق الخبير والمستقل في هذه المعلومات.

ومن هذا المنطلق تركزت جهود (AICPA) على ترسيخ الأطر المتعلقة بهذا الدور الذي يقوم به المدقق فضمنت له توفير الخبرة من خلال برامج لا مجال لتفصيلها الآن وكذلك الحفاظ

على استقلالية المراجع التي اعتبرت حجر الزاوية لمهنة التدقيق وخاصة في الولايات المتحدة التي تعد مصدر التشريعات والمعايير الخاصة بمهنة التدقيق لجميع أنحاء العالم.

وتمتد جذور هذه الجمعية إلى سنة 1887 حيث تأسست في ذلك الحين جمعية (AAPA) وهي الجمعية الأم والتي عرفت فيما بعد باسم (AICPA) ولم يظهر في القانون الداخلي أو لوائحها الفرعية عند قيامها أي ذكر لاستقلالية المراجع حتى بدايات العام 1907 حين تطورت هذه اللوائح لتعبر عن رغبة الجمعية بأن يتجنب المدقق القيام ببعض الأنشطة غير الملائمة لطبيعة المهنة دون تحديد لمثل هذه الأنشطة.

وفي العام 1916 وحين تحول اسم الجمعية ليصبح (AIA) استمر مفهوم الاستقلالية غائباً عن تعليمات ولوائح الجمعية إلى أن ظهرت بوادر الاهتمام بهذا المفهوم وتبلورت في العام 1931 حين أدرك القائمين على هذه الجمعية أهمية استقلالية المراجع حينما يقوم هذا المراجع بأداء الدورين لمنشأة واحدة ألا وهو دور المدير ودور المدقق.

وبناءً على ذلك أصدرت الجمعية الأمر الأول المتعلق باستقلالية المراجع والذي نص على (يمنع منعاً باتاً قيام المراجع بأداء أي من المهام الإدارية أو الوظيفية للمنشأة التي يقوم بتدقيقها حيث يمثل ذلك تعارضاً مع مصلحة الجمهور المتمثل في حملة الأسهم أو المقرضين كما يهدد أيضاً مهنة التدقيق حيث يؤدي مثل هذا الجمع في هذه الوظائف إلى تدمير وانعدام الاستقلالية التي تعتبر جوهر العلاقة بين المدقق وعميله (AIA.1931).

ولاحقاً في العام 1940 ظهرت أول صياغة لقواعد وأخلاقيات المهنة الصادرة عن (AIA) لتشمل شرطاً أساسياً لهذه الأخلاقيات والقواعد ألا وهو الاستقلالية للمراجع الخارجي.

وقد اشتملت هذه القواعد على العديد من الإجراءات والتعليمات التي تضبط استقلالية المراجع وهي (يتوجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية لمنشأة ممولة كلياً أو جزئياً من أموال الجمهور عن طريق حملة الأسهم إذا كان هذا المدقق نفسه ذي مصلحة مالية لدى هذه المنشأة أو إذا اعتبر من قبل الغير مستفيداً مالياً من هذه المنشأة، وسوف لن يقبل رأي أي عضو ذي مصلحة مالية في أي منشأة إلا إذا صرح ذلك المراجع عن وجود هذه المصلحة في تقريره) (AIA.1940).

واستمرت تلك القواعد مطبقة من خلال (AIA) وتتابع تنفيذها على أعضائها والتزامهم بها حتى بعد أن ظهرت الجمعية باسمها الجديد في عام 1950 حيث استمرت في جهودها لترسيخ استقلالية أعضائها حتى العام 1962 حينها تبنت (AICPA) القواعد الجديدة للاستقلالية كجزء أساسي من مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق وذلك من خلال القاعدة 01_1 (لا يجوز للعضو سواء كان منتسباً أو شريكاً في مؤسسة تدقيقية منتسبة للاتحاد أن يبدي رأيه في قوائم مالية لمنشأة إلا إذا كان هذا العضو أو مؤسسة التدقيق التي ينتمي لها مستقلاً في الباطن فيما يتعلق بالعلاقة مع هذه المنشأة).

وفقاً لهذه القواعد وحرصاً من (AICPA) على خطورة وجود أي مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة للعضو في أي منشأة يقوم بتدقيقها أصدرت المنظمة العديد من الضوابط والتعليمات والإجراءات الصارمة لمنع أعضائها من وجود مثل هذه المصالح المباشرة أو غير المباشرة (AICPA.1962).

وفي العام 1972 وفي إطار إعادة تقييم قواعد وسلوكيات المهنة اعتبرت (AICPA) أن استقلالية المراجع تمثل على الدوام المفهوم الأساسي والجوهرية لمهنة المحاسبة كما تمثل

أيضاً حجر الزاوية للمحتوى الفلسفي للمهنة ومن خلال هذا الفهم لأهمية وجوهية الاستقلالية قامت (AICPA) بتبني قواعد جديدة للسلوك تتعلق باستقلالية المراجع (AICPA.1972).

كما شهد نفس العام وفي نوفمبر منه إصدار لجنة إجراءات التدقيق التابعة لـ (AICPA) نشرتها الخاصة بمعايير التدقيق (SAS#1) والذي حددت فيه الاستقلالية سواء كان منها الباطن أم الظاهر وكذلك (لكي يكون المدقق مستقلاً يتوجب عليه أن يكون أميناً في فكره، ولكي يظهر مستقلاً يجب عليه أن يتحرر من مؤثرات تمثل ضغوطاً ناشئة عن وجود أي مصالح للمدقق لدى العميل الذي يؤدي له عملية التدقيق، سواء كانت هذه الضغوط من قبل الملاك لهذه المنشأة أم من خلال إدارتها) (AICPA.1972B).

ولقد تعرضت القواعد الصادرة عن AICPA المتعلقة بأخلاقيات المهنة للكثير من الانتقادات حيث شهد العام 1980 تصاعد وتيرة تلك الانتقادات من قبل المهنيين بدعوى أن هذه القواعد لا تخدم مصلحة الجمهور.

وفي استجابة من (AICPA) لهذه الانتقادات قامت الجمعية بتشكيل لجنة سميت (لجنة أندرسون) سنة 1983 لمراجعة تلك القواعد، ولقد خلصت تلك اللجنة بتوصيات لإعادة صياغة هذه القواعد وإصدار قواعد وتوجيهات جديدة لسلوكيات المهنة أعيد من خلالها النظر في ما يلي :-

- 1- المسؤولية المحددة للمدقق.
- 2- Client confidentiality whistle blowing.
- 3- استقلالية المراجع.

وفي العام 1994 أصدر القسم الأخلاقي في الجمعية بعض التفسيرات الموضحة لقواعد السلوك المهني وذلك من أجل إيجاد الفاصل المهني بين (خدمة العميل) و(الدفاع عن العميل ADVOCACY) حيث أوضحت هذه التفسيرات أن مراجع الحسابات قد ينحرف مساره خلال أعمال التدقيق التي يقوم بها إلى جانب العديد من الخدمات الأخرى المرافقة والتي أوجدت أوضاعاً ليتحول فيها دور المدقق لأن يصبح مدافعاً عن رأيه واستشاراته المقدمة للإدارة وبالتالي يصبح مدافعاً عن هذه الإدارة التي تبنت وجهة نظره وترجمت اقتراحاته إلى إجراءات ومشاريع.

ومن هنا نشأ الخلط في الإحساس بين خدمة العميل والدفاع عنه فالمدقق أولاً وأخيراً ليس محامياً. حيث يفترض في الأول أن يكون مستقلاً تماماً بينما لا يستطيع الثاني أن يقدم خدماته دون أن يكون مالياً ومنتخبياً بالكامل لموقف موكله (AICPA.1994A).

كما وطالب المعيار رقم (1) والصادر عن SIAS (بأنه في كافة الأمور المتعلقة بأداء عملية التدقيق يتوجب على المدقق الحفاظ على استقلاليته في الباطن تجاه أي موقف يتطلب منه إبداء رأيه المهني).

وتؤكد قواعد الأخلاق والسلوك المهني الصادرة عن (AICPA) وجوب التزام المدقق بالآب صدر رأياً في قوائم مالية لمنشأة ما إلا إذا كان هذا المراجع مستقلاً تماماً فيما يتعلق بعلاقته مع هذه المنشأة، وأن الرأي حول صدقيه وعدالة القوائم المالية يجب أن يصدر عن مدقق إذا كان هذا المدقق فقط مستقلاً سواء في الباطن أم الظاهر. وبعبارة أخرى يجب أن تدرك هذا الاستقلالية من خلال طرف ثالث وهم المستفيدين من القوائم المالية.

وفي فبراير 1994 تعاونت كل من (POB) ولجنة الإجراءات في (SEC) في تشكيل لجنة من ثلاث خبراء وقد كانت من أهم مهام هذه اللجنة هي البحث في الإجراءات الممكن أن تتخذها (SEC) لضمان تحقيق مستويات أفضل من الاستقلالية لدى المحاسبين القانونيين من أجل إعادة الموثوقية والمصدقية لتقارير المراجعين لدى الجمهور والمستفيدين الآخرين فيما يتعلق بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد هذه القوائم المالية.

وبعد حوالي شهر وفي مارس 1994 قامت (POB) بتشكيل اللجنة المختصة بالتحري والبحث في العوامل المؤثرة على حياد واستقلالية المراجع وقد جاء ذلك استجابة للضغوط والانتقادات المتكررة من قبل كثير من الجهات المنظمة وذات العلاقة وخاصة (SEC) ومن خلال رئيس طاقم المحاسبين في (SEC) (والتر شوتز).

ولقد أصدرت هذه اللجنة العديد من التوصيات المهمة المتعلقة بإجراءات خاصة لدعم المهنية لدى المحاسب المستقل ولتنسيق العلاقة المهنية بين القائمين بها (AICPA.1995).

وفي سبتمبر 1994 أصدرت (POB) تقريرها بعنوان (تدعيم مهنية المحاسب المستقل) وقد اشتمل هذا التقرير على التوصيات التالية :-

1- يجب تعزيز استقلالية مجلس الإدارة للمستثمرين (BOARD OF DIRECTORS) لكي تتمكن هذه الإدارة من حماية مصالح المستثمرين.

2- على المدقق أن يأخذ في الاعتبار مصلحة (مجلس الإدارة المستقل) وليس الإدارة التنفيذية كمثلين لأصحاب الأسهم وبالتالي فإن عميل التدقيق هو مجلس الإدارة الممثل لحملة الأسهم (BOARD OF DIRECTORS).

3- يتوجب الحفاظ على استمرارية عقد لقاءات متكررة وتوثيق الاتصالات عبر العديد من الوسائل بين المدقق ومجلس إدارة المستثمرين.

ويبدو جلياً الهدف الواضح من هذه التوصيات الصادرة عن لجنة مهنية منبثقة عن (AICPA) أنشئت خصيصاً من أجل دعم وتطوير وتحديد استقلالية المراجع (AICPA.1994B).

ولقد أوضح (دونالد كريك) رئيس لجنة الاستشاريين الخاصة باستقلالية المراجع أن دور المحاسب أو وظيفة التدقيق ليست كباقي الخدمات بل إن دوره الأساسي هو تفعيل مهاراته وحكمه الشخصي الناتج عن خبرته مع أجهزة الرقابة والأحكام المحاسبية المعقدة ليتمكن من التفاعل معها لكي يقدم لها إضافة، كما أن استقلالية المراجع تتعزز وتزداد راحة عندما تكون إجراءات التدقيق المهنية لعملية التدقيق قد تمت بنفس الجودة التي اعد بها التقرير (Carmichael&Crag.1995).

جهود IFAC في تدعيم استقلالية المراجع:-

ظهرت هذه الجمعية للوجود في العام 1977 وهي عبارة عن اتحاد جمعيات مهنية دولية هدفت عند قيامها إلي تعزيز وتطوير العمل المشترك للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق علي مستوى عالمي وإيجاد الحد الأقصى من الانسجام والتكيف في صياغة وتطبيق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق (Chetkovich.1979).

ولقد قامت اللجنة الدولية لإجراءات التدقيق (IAPC) التابعة (IFAC) بإصدار ملخص سياسات التدقيق أخلاقيات مهنة المحاسبة والتي تحدد بوضوح استقلالية المراجع بأنه (كون المحاسب

بالفعل وظهوره كذلك أحراراً من أي تأثير لمصلحة يمكن أن تعتبر غير متوافقة مع الاستقامة والموضوعية (Roussey.1994).

جهود International accounting standard committee IASC

تأسست هذه الهيئة في عام 1973 بهدف الإسهام في تطوير مهنة المحاسبة وتبني مجموعة من المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق إلي يمكن اعتبارها موحدة وتلاءم مهنة المحاسبة في جميع أرجاء العالم.

ولقد طورت IASC مجموعة من المعايير توفر درجات لا بأس بها من المرونة حيث عرضت عدة بدائل من الإجراءات المحاسبية لمعالجة حدث محاسبي محدد (Vanasco R R.1990).

وفي نهاية العام 1999 وبالتعاون مع TOSCO قررت بذل الجهود المشتركة للسعي لأخذ دور مهم في أعداد هيكلية المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية مما سيؤدي بالضرورة إلي قلة الاعتماد علي المعايير الوطنية وإيجاد معايير موحده يمكن من خلالها إجراء المقارنات بين القوائم والمعطيات المالية (Chapman C.1995).

جهود الاتحاد الأوروبي The Role of EU:

لقد اهتم التوجيه الرابع الصادر عن الاتحاد الأوروبي بمطالبة الشركات التي تحتاج قوائمها المالية السنوية لعملية تدقيق باختيار مدقق حسابات مستقل لعرض هذه القوائم وليبيدي رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم (صحيحة وعادلة) (True and fair view) (AICPA.1987).

أما التوجيه الثامن للاتحاد والذي صدر في عام 1989 وبدئ بتنفيذه في 1/1/1990 فقد سلب الأضواء والاهتمام على المؤهلات والتأهيلات الواجبة للمحاسب القانوني كما طالب هذا التوجيه بمبدأ التبادلية والدورية للمدقق (P.Waterhouse.1994).

كما ظهر جلياً حرص هذا التوجيه على أهمية استقلالية المحاسب لقانوني عند إيداء رأيه إلا أن مفهوم استقلالية المراجع في أوروبا قد شابه الكثير من الجدل وكان مثاراً لنقاشات وإصدارات طويلة خلال صياغة مسودات التوجيه الثامن حيث رأت الدول الأوروبية أن المحاسب القانوني يجب إلا يقوم بأداء أي عمل آخر سوء تدقيق القوائم المالية، وبينما رأت دول أخرى أن خدمات مثل الاستشارات الضريبية يمكن أن تؤدي من قبل مؤسسات التدقيق دون المساس باستقلاليتها ولم يتم التوصل إلى وجهة نظر موحدة تجاه مثل هذا الخلاف فتم الإنفاق على الحد الأدنى بما يتعلق باستقلالية المراجع وبالتالي إطلاق الحرية بالسماح للمدقق بأداء أي نوع من الخدمات إلى جانب خدمة التدقيق (P.Waterhouse.1994).

ولعل الكثير من العقبات وتشابك العلاقات وتضارب المصالح التي ظهرت خلال مناقشات التشريع الأوروبي الخاص باستقلالية المراجع كان من الممكن تجاوزها والوصول إلى مفهوم مطور ومحدد للاستقلالية والعوامل المؤثرة عليها من المنظور الأوروبي إذا ما أعطيت مهنة المحاسبة الحد الأدنى المطلوب من الالتزام الذاتي بالمسؤولية من قبل المدقق.

وأن نقاط الإنفاق قد تكون في منطقة قريبة من التوحيد الكامل لإجراءات التدقيق على مستوى أوروبا وبين ما هو الوضع عليه الآن فكلا الحالتين لا تمثل الحل النموذجي لإشكالية التدقيق واستقلالية المدقق (Nordmann.H.1991).

2 - 5 تعدد المناهج لضبط استقلالية المراجع:-

يمكن لنا أن نلاحظ من خلال دراستنا لتاريخ مهنة التدقيق ومطالعة الجهود التي قامت وتقوم بها الجمعيات والهيئات والأطر المنظمة لهذه المهنة وجود عدد من المناهج التي اتخذتها هذه الأطر وتم تبنيها من قبل جمعيات ومنظمات مختلفة في مناطق متعددة في العالم ولعل أبرز هذه المناهج هو ما يعتمد إلزام المدقق بشكل واضح ودقيق بقواعد مفصلة لما هو مسموح له أن يقوم به وما هو ممنوع عن فعله خلال أدائه لعملية التدقيق ويعرف هذا المنهج (بالمنهج المستند على القواعد) (The role based approach).

ولعل أبرز ما يمكن ملاحظته من خلال فهم هذا المنهج هو وجود نسختين منه، تسمح الأولى بإتاحة قدر من الحرية المحدودة وفق الضوابط للمدقق بأداء بعض المهمات الإضافية لدى عمله ومثل هذه النسخة قد تم تبنيها من قبل (SEC) (Security And Chang Commission).

بينما تتجه نسخة أخرى من هذا المنهج للدعوة إلى منع المدقق من أي توغل في العلاقة بينه وبين العميل خارج نطاق المسار المحدد لأداء عملية التدقيق القانونية ولقد ارتكزت هذه النسخة من هذا المنهج الأخير على دعامين أساسيين.

أولاهما :- قوة القواعد القانونية والمتطلبات القابلة للتطبيق والمتابعة حيث افترضت هذه المدرسة أن القواعد القانونية كفيلة بضمان استقلالية المراجع وبالتالي يصبح الغرض الأساسي لتلك القواعد هو تحديد خارطة الطريق بالنسبة للمدقق عند أدائه لأي خدمة أخرى غير تدقيقية.

والثانية :- الافتراض المسبق بأنه لو تم منع المدقق من أداء الخدمات غير التدقيقية - بالرغم من حاجة العميل لها- فإن ذلك يدفع بالمدقق لاتخاذ موضع مخل بالاستقلالية حيث سيتعاضم اعتماد المدقق بشكل أساسي على أتعاب التدقيق مما سيؤدي بالتالي إلى أن يقوم هذا المدقق بالسعي للحفاظ على هذه الأتعاب لعدم وجود غيرها وبالتالي يزداد حرصه على التمسك بها مما يجعل عوامل فقدان المدقق لاستقلاليته أكثر احتمالية إن لم تكن حتمية.

أما المنهج الآخر (الثاني) فيتمثل بوضع دليل للمدقق من خلال إطار مفاهيمي، ويعتمد هذا المنهج على تحليل المبادئ والعناصر الرئيسية والجوهرية ذات العلاقة بمفهوم الاستقلالية.

ويعرف هذا المنهج بـ (منهج المبادئ) (Principles approach) ولقد كانت بريطانيا أولى الدول المتبعة لهذا المنهج ومنها انطلق إلى إيرلندا في العام 1996 (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) وكذلك (ICAS) (The Institute of Chartered Accountants of Scotland) وأيضاً (The Institute of Chartered Accountants in Ireland) (ICAI)

(ICAEW.2004a) ولقد تحول هذا المنهج ليصبح الركيزة الأساسية للقواعد الأخلاقية المنظمة لمهنة التدقيق الصادرة عن تلك المنظمات.

كما أصبح يشكل هذا المنهج حالياً الركيزة الأساسية للقواعد الأخلاقية المنظمة للمهنة والصادرة عن (International Federation of Accountants) (IFAC) ولاحقاً تم تبنيه أيضاً من قبل الاتحاد الأوروبي والعديد من الدول الأخرى في مختلف القارات (ICAEW.2004a).

وتتميز القواعد الأخلاقية والإرشادات المهنية المعتمدة على هذا المنهج بأنها تشتمل على العديد من الأمثلة والحالات التوضيحية التي يمكن أن تشكل تهديدا لاستقلالية المراجع وكذلك فهي تقدم في نفس الوقت المعايير والمقاييس المناسبة للتعامل مع كل حالة على حدة.

2 - 6 القواعد المهنية ذات العلاقة باستقلالية المراجع في الباطن وفي الظاهر

جرى التعارف على أن الاستقلالية والموضوعية (Independence and objectivity) هما مفهومان متقاربان قد يجرى الخلط بينهما من قبل الكثيرين إلا أنهما تشكلان معا الأساس القوي لجميع مبادئ المحاسبة والتدقيق.

فالمبادئ الأساسية للموضوعية والاستقلالية نراها مفروضة كشرط أساسية على جميع أعضاء مهنة التدقيق والمحاسبة لكي يسمح لهم بأداء عملهم ولكي يمكن ضمان النزاهة والأمانة الفردية والاستقامة من قبل هؤلاء الأعضاء (المحاسبين) (A.Islam.2005).

ولضمان أيضاً عدم التحيز واستبعاد إمكانية تأثير الأحكام المسبقة والتخلص من تنازع المصالح أو أي من العوامل الأخرى التي قد تشكل تهديداً لموضوعية للمدقق أو المحاسب عند أداء مهمته.

ونظراً لطبيعة مهنة التدقيق فإن الاستقلالية بالنسبة للمدقق لها تطبيق خاص ومميز حيث أن للمدقق إمكانية الوصول والتعرف على معلومات مالية وخاصة تتميز بقدر كبير من السرية والخصوصية في حين نجد أن التقديرات المعلنة من قبل الإدارة في القوائم المالية المنشورة تكتسب صفة العمومية والإفصاح.

ويبدي المدقق رأيه في حقيقة ومصداقية المعلومات المصدرة من خلال القوائم المالية المنشورة ويتوقع أن يكون لهذا الرأي التأثير الواضح على المال والأعمال المتعلقة بكل من العميل ومستخدم القوائم المالية.

ولقد اعتمدت الأطر المنظمة لمهنة التدقيق فيما يتعلق بالاستقلالية التمييز بين (الاستقلالية في الباطن) و(الاستقلالية في الظاهر).

ويوضح الجدول التالي المفاهيم المعتمدة والتفسيرات للاستقلالية من قبل مجموعة من المنظمات والجمعيات المهنية ذات العلاقة بمهنة التدقيق في أوروبا ودول أخرى وذلك فيما يتعلق بالتفريق بين الاستقلالية في الظاهر والاستقلالية في الباطن الواردة في نشراتها المهنية والأخلاقية.

ويبدو جلياً من خلال التعريف أن هذه الأطر المنظمة للمهنة تولي أهمية كبرى لاستقلالية المراجع تتفق في معظمها باستخدام مصطلحات (الاستقلالية في الباطن) و(الاستقلالية في الظاهر).

كما تدرك تلك الأطر المنظمة أن (الاستقلالية في الباطن) غير قابلة للرصد أو القياس المسبق.

ولعل القاعدة الصادرة عن (SEC) قد أوضحت صراحة أن (الاستقلالية في الباطن) لا يمكن قياسها من خلال أدلة معينة أو محددة وإنما تتطلب دليلاً قاطعاً من خلال معطيات خاصة لكل حالة بعينها يمكن التوصل بها إلى الإدراك بأن هذه الاستقلالية قد اهتزت أو قاربت على الاهتزاز).

وللحكم على الاستقلالية في الظاهر فإن معظم الأطر المنظمة المذكورة أدناه قد أكدت الاعتماد على حجم إدراك الغير لها أي للاستقلالية في الظاهر وبالتالي فقد وجهت إرشاداتها وتعليماتها

لتجنب تلك الأحداث أو المواقف التي قد تفسر من قبل الغير بأنها مهددة للاستقلالية (A.Islam.2005).

2-7 نظرة المجتمع لاستقلالية المراجع في الباطن وفي الظاهر كدعامتين للاستقلالية :

قد يتساءل البعض عن الحاجة إلى نظرة المجتمع للاستقلالية :

فقد نصت القاعدة 101 الصادرة عن (AICPA) والتي تتعلق بقواعد وسلوكيات المهنة على إلزام المحاسبين القانونيين الذين يقومون بخدمات إبداء الرأي بأن يكونوا مستقلين عن زبائنهم. ومؤخراً أصدرت (SEC) قواعد جديدة للمحاسبين المسجلين فيها وتنطلق هذه القواعد الصادرة عن كل من الجمعيتين من الافتراض بأن مهمة المحاسب القانوني هي خدمة الجمهور ونيل ثقتهم والمقصود بالجمهور هو جمهور المستثمرين والمقرضين لذا فمن الطبيعي الافتراض وجوب أن يكون المحاسب القانوني مستقلاً عن عميله في كلاً من ظاهرة وباطنه وأن كلا الوجهين للاستقلالية يعتبر أساساً للحفاظ على ذاتية المهنة وزيادة احترام الغير لها (N.Dopuch.2004).

فالاستقلالية في الباطن:- تناولتها العديد من المنشورات المحاسبية فقد أصدرت (SEC) في سلسلة منشوراتها رقم 269 تحديداً وتعريفاً للاستقلالية في الباطن وأظهرتها ككيان منفصل عن الاستقلالية في الظاهر، ولكنهما على درجة متساوية من الأهمية لتشكيل حيادية وموضوعية المحاسب القانوني حينما يقوم بإصدار رأيه في قوائم مالية صادرة عن إدارة ما.

ويرى الكثير من المحللين إن الاستقلالية في الباطن ومعناها (إن المحاسب القانوني هو فعلياً وحقيقاً غير منحاز) هو مقصد أساسي لشرعية التدقيق (Ann Morales، 2001).

والمشكلة أن أي نقص في الاستقلالية في الباطن يصعب إدراكها أو قياسها وأن التحيز الحقيقي قد يحدث مثلاً إذا ما قام أحد المحاسبين القانونيين الذي يمتلك أسهماً في شركة عميله بالسماح لهذا العميل بتبني إجراءات محاسبية غير عادية تظهر نتائج غير عادية في قوائمه المالية تؤدي إلى ارتفاع أسعار أسهم هذه الشركة بغض النظر عن تقرير هذا المراجع ورأيه في النهاية إذا ما كان سلبياً أم إيجابياً فإن المنفعة لهذا المحاسب قد حدثت وتحققت.

وفي الحقيقة فإن مثل هذا التحيز كفيل بأن يؤدي إلى تدمير ركيزة أساسية ودعامة هامة لعملية التدقيق وبالتالي يقلل وبشكل حاد إن لم يكن ينهي تماماً قيمة هذه القوائم لدى المستخدمين.

إن لمثل هذه الظاهرة من انعدام الاستقلالية في الباطن آثار منها ما هو في المدى القصير ومنها ما هو طويل المدى وكذلك تمتد هذه الآثار إلى كل من المدقق نفسه وإلى مهنة التدقيق ككل.

فالعقوبات المفروضة مثلاً من قبل (SEC) والمنظمات المهنية الأخرى تجاه مثل هذه الأحداث والمواقف تؤدي إلى فقدان هذا المدقق لفرص العمل مرة أخرى كمدقق إضافة إلى فقدان هذا المدقق لمصادر الدخل الأخرى المرتبطة بهذا العمل كتقديم الخدمات الاستشارية مثلاً للإدارة وغيرها من الخدمات الأخرى التي تحقق عائداً لا يستهان به تضمن لهذا المدقق مستوى مادياً وأدبياً مميزاً.

إضافة إلى أن مثل هذه العقوبات كفيلة بالإضرار بسمعة المدقق وفقدانه للأهلية القانونية، وهذه تشكل الأثر الملموس على المدى القصير أما على المدى الطويل فسيطالب سوق رأس المال بعوائد أعلى لمقابلة أخطار احتمالية عدم الصحة في القوائم المالية (N.Dopuch.2004).

أي أن اهتزاز الاستقلالية في الباطن سيضر بالأسواق المالية لأن مثل هذا الاهتزاز يؤدي إلى زيادة المخاطر التي تؤدي بدورها إلى زيادة كلفة رأس المال.

أما الاستقلالية في الظاهر :

فهي خلافاً لنظيرتها في المفهوم فهي عبارة عن التصرفات والسلوكيات الصادرة من قبل المدقق والتي قد يعتبرها الجمهور مخلة بالاستقلالية ولكن هل هذه التصرفات والسلوكيات لها صفة القطعية والحتمية بمعنى أن أي سلوك أو تصرف محظور قد يؤدي إلى فقدان الاستقلالية وبالمقابل فهل كل التصرفات المنهي عنها يمكن ملاحظتها وإدراكها من قبل الجمهور (Ann Morales،2001).

ولتوضيح ذلك بافتراض أن أحد الشركاء في مؤسسة تدقيق له طفل تلقى في عيد ميلاده هدية عبارة عن مجموعة من الأسهم عددها عشرة في شركة العميل الذي تقوم هذه المؤسسة بتدقيق قوائمها، فمن غير المحتمل أن يلحظ أي شخص هذه المصلحة الغير مباشرة وأنها قد تضر بالاستقلالية ويبرز هنا التساؤل: إلى أي مدى يستطيع الجمهور أن يعتبر سلوك ما مثيراً للشبهات.

وماذا سيكون الجواب لو أن هناك عشرة آلاف سهم مملوكة لوالد أحد الشركاء في مؤسسة التدقيق في حين أن هذا الشريك ليس فرداً من طاقم التدقيق ولكنه مدقق في المؤسسة ولمنشآت أخرى.

فهل من المعقول أن كلا هاتين الحالتين لهما نفس التأثير على الاستقلالية وبالتالي سنؤثران بنفس الحجم على مخرجات عملية التدقيق. الجواب المفترض لا..

بمعنى أن زيادة الاهتمام بالاستقلالية في الظاهر ووضع القوانين والمحاذير المحددة لها قد أدى إلى تضائل الاهتمام بالاستقلالية في الباطن حتى وصل الأمر إلى الاعتقاد بأن الاستقلالية في الظاهر قد أصبحت بديلاً عن الاستقلالية في الباطن لأن الحالة الأولى من الممكن أن تلاحظ أما الحالة الثانية فالاحتمال أن تلاحظ هو شبه ضئيل.

وسواء كان النقص في هذه الاستقلالية أو تلك أو كليهما معا تبقى نظرة الجمهور هي القياس الفعلي لاستقلالية المراجع فقد يعتقد الجمهور بعدم استقلالية إحدى المؤسسات التدقيقية حتى وإن لم تكن بالفعل كذلك فإن مثل هذه النظرة قد تضر بالمؤسسة كما لو كانت هذه المؤسسة عديمة الاستقلالية بالفعل أو بالباطن.

وهنا يمكن تفسير ظهور العديد من الدراسات مؤخراً والتي تنطرق إلى ما يعرف بالاستقلالية الذاتية.

حالة الاستقلالية الذاتية :

هل ينبغي الاهتمام إلى هذا الحد بانطباعات الجمهور حينما يكون الحديث عن الاستقلالية في الظاهر؟ لقد جرى التعارف على القول بأن المحاسبين القانونيين هم أصحاب خبرة عالية

ودرجة عالية من الكفاءة المهنية وإن أهم الصفات المميزة لمهنة التدقيق هي تخويل المدقق بإصدار حكمه الشخصي تجاه أي حدث يتعرض له إثناء أدائه لمهمته اعتماداً على قواعد السلوك المهني التي سبق وإن حفظت وفهمت والتزم بها وسيبقى المحاسبون القانونيون محافظين على هذه الاستقلالية المهنية طالما كانت القواعد المهنية والأخلاقية مصانة.

إلا أن هذه الاستقلالية على أي حال هي ميزة وليست حق ومن أجل الحفاظ على مثل هذه الميزة وضمن تمتع المحاسبين بها وبالتالي حماية مقدرات ومصالح الجمهور بدأنا نرى تزايد وتعاضم الدور العقابي للهيئات المنظمة في جميع القطاعات مثل إصدارات (SEC) لقواعد الاستقلالية وإصدارات (AICPA) لقواعد وسلوكيات المهنة وغيرها من الجهات المنظمة وفي مجتمعات عدة لأن من شأن تضائل ثقة الجمهور بمهنة التدقيق أن يؤدي إلى تدخلات حكومية أكثر فعالية وحسماً للمعايير المستقبلية.

وبمعنى آخر فإن المحاسب القانوني قد يفقد القدرة على اتخاذ القرار بالتوسعات في مؤسسة التدقيق أو التعاقد مع شركات ومنشآت أخرى جديدة نتيجة لتغلغل مثل هذه التدخلات الحكومية إلى الجزئيات التي قد تؤدي إلى فقدان المرونة الكافية لدى المدقق لاتخاذ القرار المناسب (N.Dopuch.2004).

بمعنى أن تقنين استقلالية المراجع قد تصل بالأمر إلى أن يصبح من المستحيل على أي مدقق ومهما تكن خبرته ضمان عدم تعرضه لأي إجراء رادع نتيجة اتخاذه لأي قرار أو إبدائه لرأي ما.

فهي إذن الخسارة المحتملة لميزة التكيف والمرونة التي تشكل أساساً للمهنة المحاسبية حين يسود الاعتقاد بأن الانطباع لدى الجمهور بأن درجة الاستقلالية قد تضاءلت.

8-2 الاستقلالية والكفاءة المهنية دعامتان أساسيتان لمهنة التدقيق :

على مر عقود طويلة اكتسبت إجراءات التجمعات الاقتصادية والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق صفة ردود الفعل اللحظية أو المرحلية كاستجابة لانهيئات غير عادية لشركات كبرى وعملاقة كان للمدقق الدور الأكبر فيها.

وبدا جلياً تضافر جهود كل من المدققين والهيئات المنظمة والسياسيين والقائمين على المجتمع المحاسبي ومهنته فتصدر بعض الاقتراحات التي تطالب بتغيرات جوهرية حول وضمن مهنة التدقيق، بعض تلك الاقتراحات قد ساهمت بجودة التدقيق لا إننا لا زلنا نشهد توالي الانهيئات لشركات ضخمة تثير انطباعاً ساد سابقاً وما زال مستمراً بأن التدقيق غير قادر على تقديم منتج له قيمة ومعنى بالنسبة للسوق (K.houghton.2002).

ففي السنوات الماضية كان الاعتقاد بعدم كفاءة التدقيق يعبر عنه بـ (فجوة التوقعات) والذي كان أحد أهم أسبابه أن توقعات المنتسبين للسوق تجاه المدقق هي توقعات غير واقعية، وعلى أي حال فلا زالت هناك مساحة شاسعة بين توقعات من يملكون فهماً واضحاً لإجراءات التدقيق وبين التوقعات الواقعية المترجمة في تقرير المدققين والتي تعبر عن البخل الواضح في الجهود المفترض بذلها أثناء إجراءات التدقيق.

وبمعنى آخر فإن المشكلة ليست في وجود مثل هذه الفجوة فقط بل بالانطباع السائد والمبرر أحياناً بتدني الثقة في مخرجات التدقيق ولقد تجسد هذا الانطباع في الولايات المتحدة بانهيار انرون للطاقة في أواخر 2001 وكذلك في استراليا بانهيار HIH للتأمين في أوائل 2001 (Keith A. Houghton، 2002).

التدقيق :

التدقيق هو خدمة يؤديها محاسبون محترفون مهنيون خبراء، ويعتبر الطلب على مثل هذه الخدمة في غالب الأحيان وفي معظم أحواله تلبية لمتطلبات أوجدها تشريع معين أو توجيهها لهيئات منظمة وبالطبع فإن بعض الحالات التي يتم فيها الطلب على هذه الخدمة يكون بشكل تطوعي دون إلزام من قبل الإدارة أو حملة الأسهم فالتقارير المالية لأي شركة هي تصور الإدارة لمثل هذه الشركة.

ويأتي دور التدقيق من خلال رأي يبديه في هذه التصورات ليبيد مقدار حقيقة وعدالة تمثيل هذه الصورة لحقيقة وضع الشركة ونشاطها ومستوى أدائها وتبرز هنا أهمية العنصرين التاليين :

الأول :

أن التقارير المالية هي في الحقيقة تعبير عن وجهة نظر الإدارة ولا تعد مسؤولية المدقق. والثاني :

أن مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء الرأي في عدالة وصدق هذه التقارير ولكي يكون لهذا الرأي قيمة فإن ذلك يتطلب توافر عنصرين جوهرين هما:

أولهما : أن عملية التدقيق يجب أن تكون متكاملة وتؤدي على درجة عالية من الكفاءة، بمعنى أنها يجب أن تؤدي من قبل مدقق يمتلك من الخبرة الكافية للتحقق من مصداقية تلك البيانات وشموليتها بما يتعلق بجميع العمليات والأحداث المحاسبية التي لخصتها القوائم المالية. وقد يتطلب الأمر تدخل بعض العوامل التكنولوجية المساندة من قبل المدقق لكي يوظفها من أجل الوصول إلى أهدافه من خلال عملية التدقيق.

وثانيهما : لكي تكون نتيجة التدقيق ذات قيمة ويصبح الرأي الذي يبده المدقق ذا قيمة أيضاً فلا بد أن يكون صادراً عن مدقق يتسم بالاستقلالية عن الإدارة لكي يستطيع أن يبدي رأيه بحرية في الإجراءات المحاسبية التي اعتمدها الإدارة وليس التوافق مع تلك الإجراءات.

هذا ومع التسليم بأن التقارير المالية الصادرة عن الشركة تمثل تأكيدات الإدارة ومثل هذه التأكيدات تخضع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والإجراءات الملائمة لبيئة الصناعة إلا أنها أيضاً موجهة بجودة الإدارة وكفاءتها وتوجهاتها، وهي في جميع الأحوال لا يمكن أن تصل إلى مستوى من الاستقلالية كما لو كانت مدققة من قبل مدقق مستقل يتميز بالخبرة في هذا المجال والقدرة على إجراء الفحوصات والأنشطة التدقيقية بطريقة حيادية وشمولية أكثر من أي شخص آخر داخل المنشأة.

أما إذا لما يكن هذا الإجراء من منطلق الخبرة والاستقلال عن الإدارة فإنه لن يستطيع أن يضيف أي قيمة لمنظور الجمهور تجاه هذه المعلومات بأنها واقعية وصحيحة وصالحة.

فالمعلومات الواردة في التقارير المالية عندما تعني أنها صحيحة وصالحة فإنها تشكل خطراً أقل حيث أن تقرير المدقق الخبير المستقل في القوائم المالية يقلل من الأخطار ويزيد الطلب

على أسهم تلك الشركة مما يؤدي إلى زيادة أسعار هذه الأسهم التي كان المسبب الرئيسي فيها هو رأي المدقق.

وللتعرف أكثر على تلك القيمة التي يضيفها رأي المدقق الخبير المستقل دعنا نفترض أن نفس الشركتين المتماثلتين تخضعان لعملية التدقيق.

يدقق الأولى مدقق خبير يمارس التدقيق بجودة عالية بينما يقوم بتدقيق الشركة الثانية مدقق يمارس التدقيق بمستوى معتدل وعادي، فإن من الطبيعي الاستنتاج أن أسهم الشركة (B) سوف تكون مختلفة في سعرها عن أسهم الشركة (A) إلا أن الفارق لن يكون كما هو بالحالة التي لا يوجد فيها مدقق أساساً.

أي أن نوعاً من التباين سوف يظهر في أسعار أسهم الشركتين وأن هذا التفاوت هو في صالح الشركة A التي سترتفع أسعارها بمستويات معينة زيادة عن أسعار الشركة B.

ولقد أظهرت أدبيات التدقيق وجود مثل هذه الاختلافات في الأسعار الناشئة عن أسلوب التدقيق وشخص المدقق وجودة التدقيق لأي شركة دون غيرها.

وهناك نتيجة أخرى يمكن التوصل من المثال السابق حيث أنه وبالرغم من وجود الكثير من الإجراءات المنظمةة للمهنة في كثير من الدول وإن هذه الإجراءات بشكل عام لها سمات الوضوح والحدة والصدق إلا أن منتجات التدقيق في تلك الدول ليست متجانسة في الجودة.

ويمكن ملاحظة تلك الفوارق في الجودة إذا ما درسنا منشورات بعض مؤسسات التدقيق أو المواقع الالكترونية لهم، حيث تتنافس تلك المؤسسات بقوة على إدعاء جودة التدقيق وشموليته

وتزعم كل مؤسسة أنها تقدم مستويات أعلى في الأداء والكفاءة من المؤسسات التدقيقية الأخرى المنافسة لها (Craswell. 1995).

2 - 9 الاستقلالية وأثرها على مهنة التدقيق:

" أن درجة وثوق الجمهور بمصداقية القوائم المالية لأي منشأة تعتمد على نظرة هذا الجمهور للمراجع الذي يبدي رأيه في هذه القوائم فإذا ما أحس المستثمرون أن المدقق يعمل بشكل متحيز للمنشأة فان قيمة عملية التدقيق التي يقوم بها ستؤول للصفر" (Mautz & Sharaf.1961).

أي أن مهنة التدقيق تعتمد في أساسها على استقلال المراجع ولا يخفى علينا مدى التدهور الذي أصاب مهنة التدقيق ككل بعد الانهيارات الكارثية التي أصابت العديد من الشركات العملاقة مثل انرون وغيرها حيث وجه أصعب الاتهام أولاً وأساساً لمراجع الحسابات وهي مثلاً في هذه الحالة (أندرسون) مما أدى إلى زعزعة الثقة لدى الجمهور في أي تقارير مصدرة من قبل أي مدقق مهما كان حجم أوزن هذا المدقق مهنيًا (T.A.Lee.1998).

فلقد فقدت البيانات المالية قيمتها في مصداقيتها بأنها تعبر عن حقيقة وعدالة المركز المالي للمنشأة مصدرة هذه التقارير حيث أن مثل هذه التقارير لا تكتسب مثل تلك الصفة والفعالية إلا بعد إبداء الرأي فيها من قبل مراجع الحسابات المستقل فما بالك وأن هذا الرأي أصبح موضع شك لكون من أصدره لم يكن مستقلاً أو نزيهاً (M.Bazerman.1997).

وغني عن التفصيل هنا حجم تلك الأضرار التي قد يولدها مثل هذا الشعور لدى المستثمر العادي وأثر ذلك على استثمارات وادخارات فئة لا بأس بها من مواطني الدولة - أي دولة - والذين يشكلون في مجمل استثماراتهم وادخاراتهم نسبة خطيرة من هيكل الاقتصاد الكلي لهذه الدولة.

ولعل ذلك هو ما دفع وبشكل عاجل وحازم إلى تدخل الحكومات بإصدار العديد من التعليمات والمحاذير والضوابط الشديدة لوقف تلك الظاهرة قبل أن تصبح كرة من الثلج يزداد حجمها إلى أن تصبح مدمرة إذا ما تحول هذا الانطباع لدى المستثمرين ليشكل ظاهرة عامة أو انطباعاً سائداً في حال توالى مثل تلك الكوارث والانهيارات الاقتصادية.

ولعل أبرز تدخل حكومي وعلى أعلى مستوى يمكن رصده كردة فعل لحماية كل من المستثمر ومهنة التدقيق على السواء هو ما قام به الكونغرس الأمريكي ومن خلال لجنة من أعضائه متخصصين لدراسة مهنة التدقيق واستقلاليتها والعوامل المؤثرة في هذه الاستقلالية وأوجه الضبط المفترضة لضمان حد أدنى من هذه الاستقلالية وحظر بعض الأنشطة والسلوكيات من قبل المدقق بما يضمن حمايته من عوامل تشكل في مجملها خطراً مهدداً لاستقلاليتها.

وقد قامت هذه اللجنة بإصدار العديد من التوصيات بهذا الشأن فما كان من الكونغرس إلا أن صادق عليه ليصبح بعده قانوناً سمي باسم (ساربانس - اوكسلي) (Sarban & Oxley.) (2002) نسبة لعضوي الكونغرس في هذه اللجنة.

ويعد هذا القانون الأول من نوعه في العالم من حيث الصرامة والشمولية حيث تبنى العديد من الإجراءات الحاسمة والتفصيلية المتعلقة بالعديد من التصرفات الظاهرية للمراجع إضافة إلى

العديد من العقوبات الصارمة التي قد تصل لحد منع العضو من مزاوله المهنة أو التعرض للإجراءات القضائية عند مخالفته لها.

كما تمثل الاستقلالية العمود الفقري لمعايير التدقيق لأن رأي المحاسب إن لم يكن مستقلاً عن هذه الإدارة فإن رأيه سوف لن يضيف شيئاً:

فقواعد استقلالية المراجع تضمن فيما إذا كانت الحسابات المعدة من قبل العميل تتوافق مع مبادئ المحاسبة وإن هذه الحسابات تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن حقيقة الأداء المالي للعميل.

ولكي يستطيع المدقق أن يقوم بهذا الدور فلا بد أن يكون رأيه غير متحيز.

وفي الحقيقة فإن كون المدقق هو المصدر الرئيسي للخبرة المحاسبية تمثل جانباً واحداً من مهنة التدقيق وفي هذه الأيام فإن هذه المعرفة والخبرة المحاسبية لن يكون لها أي دور إذا ما فقد صاحبها موثوقية الجمهور برأيه كمحايد.

فإذا ما توافرت القناعة لدى الجمهور بأن العلاقة بين العميل والمراجع تزداد حميمة فأن مصداقية الرأي الصادر عن مثل هذا المراجع سوف تتضاءل وبالتالي فأن القيمة السوقية لرأي هذا المراجع ستؤول للصفر (K.Klarskov.1998).

2-9-1 أثر الاستقلالية على سلامة أداء الأسواق المالية

Integrity of financial markets

أن الحاجة إلى وجود جهة خارجية تصادق على القوائم المالية تنبع من الرغبة في تقليل الخسارة المحتملة الكامنة في معطيات أي قوائم مالية من خلال تقليل مخاطر الاستثمار عن طريق تخفيض خطر المعلومات.

وبالتالي فإن تقليل هذا الخطر سيدفع بالجمهور للاستثمار في العديد من الشركات الوطنية سواء كان منها الصناعية أو التجارية أو الخدماتية.

وعلى العكس من ذلك تماماً فإن تزعزع ثقة الجمهور في القوائم المالية للشركات الصناعية أو التجارية سوف تزيد من مخاوف هذا الجمهور نظراً لزيادة مخاطر الاستثمار المتمثلة بمخاطر المعلومات مما يؤدي بالتالي إلى أحجامه عن الاستثمار في مثل هذه الشركات التي تمثل عماداً أساسياً لأي اقتصاد وطني.

ولكي نستطيع التعرف على الأثر الحيوي الذي تمثله الاستقلالية على أسعار الأسهم والسندات وبالتالي تكلفة رأس المال فلا بد لنا من استرجاع بعض البديهيّات المتعلقة بالإدارة المالية وما يتعلق منها بسوق الأوراق المالية

فمن المعروف أن أسعار الأوراق المالية تعتمد أساساً على المعلومات المتاحة للجمهور وأن هذه الأسعار تأخذ مسارات غير متوقعة بالزيادة أو النقص بناءً على مثل هذه المعلومات.

وبالتالي فإن سعر الأوراق المالية هو سعر خليط من المخاطر المتعلقة بالشركة المصدرة، وحيث أن هذه المعلومات لها مثل هذا الدور فإن شرط توافر المصادقية لهذه المعلومات يجعل أهمية هذه المعلومات وكأنها القيمة المساوية لقيمة الورقة المالية نفسها.

ويعتمد جمهور المستثمرين على أن الرقابة في الشركات تمثل بوابة الحماية التي تضمن مصالح هذا الجمهور وحملة الأسهم ومن خلال إظهار سلامة هذه الرقابة وبالتالي نشر القوائم المالية المعبرة عن حقيقة نشاط هذه المنشأة بشكل غير متحيز تسمح لذوي المصلحة من المستثمرين باتخاذ القرار الاستثماري الملائم فيتم تقييم هذه المنشأة بناءً على هذه المعلومات وبالتالي يتشكل سعر السهم الخاص بها.

وبدون هذه الرقابة فإنه من الطبيعي التصور إن كفاءة أسواق رأس المال سوف تتجه إلى التدهور وبالتالي فإن تكلفة رأس المال ستزيد مما يعني أن هيكلية الاقتصاد التعاوني المشترك بين الحكومة والمواطن سوف تختل وربما تزول (J.coffee.2001).

أن تقييم الرقابة (gate keeping) تعتبر مطلباً رئيسياً من خلال عملية التدقيق وذلك من أجل إضافة قيمة للأسواق المالية وإن لم يكن هذا التقييم مقترناً بالاستقلالية فلن تكون هناك حاجة لمثل هذا التقييم وسوف يفترض الجمهور عدم وجود مثل هذه الرقابة أساساً مما ستزيد لديه المخاطر.

ويترجم ذلك بالتخلص من الأوراق المالية الخاصة بهذه المنشأة وبأي سعر مما يؤدي إلى تدهور أسعار الأسهم لهذه الشركات التي هي بالتالي مدخرات الجمهور الذي تمثل جزءاً من الدخل العام لأي دولة.

ومن هنا تتبلور أهمية الحاجة إلي وجود محاسبين قانونيين يضمنون جودة ونزاهة كل من القوائم المالية والرقابة الداخلية "وبدون ذلك فإن تكلفة رأس المال سترتفع بشكل كبير وبالتالي فإن مستوى معيشتنا سيشهد تدهوراً ملحوظاً" (S.Wallman.1995).

2 - 9 - 2 أثر الاستقلالية على تخفيض تكلفة الوكالة :-

تعتمد نظرية الوكالة علي العلاقة بين الأصيل والتوكيل في المفهوم الاقتصادي لها حيث تفترض هذه النظرية أن الفرد ومن خلال سعيه لتعظيم الفائدة يعتمد على الآخرين في تحقيق هذا الهدف، وقد تعرض العديد من الباحثين إلى هذه العلاقة وحاولت الأدبيات المحاسبية بناءً نموذج يجمع بين الطلب على منتج التدقيق والحاجة للاستقلالية من خلال نظرية الوكالة (M C Jensen.1976).

وتصف هذه النظرية الاختلافات التي تبرز نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة حيث يقوم المدراء بتسيير العمل في المنشأة بصفتهم وكلاء لحملة الأسهم وبالطبع فإن كلا الطرفين (المالك والإدارة) يسعى بدوره لتعظيم منفعة وأن كلا المنفعتين لا تسيران بالضرورة بنفس الاتجاه، مما ينتج عنه وجود ظاهرة تضارب المصالح والذي يسمى أحياناً أخرى (تكلفة الوكالة) (M C Jensen.1976).

ولقد جرى التعارف علي أن الوكيل يسعى بدوره لزيادة كلفة رأس المال من خلال تحقيق منافع وأهداف خاصة به تولد لدى المالك تكلفة إضافية تؤدي إلي مثل هذه الزيادة في كلفة

رأس المال وبالتالي يصبح ضرورياً ظهور قوة معاكسة تسعى لتخفيض هذه التكلفة من قبل المالك.

ولكي يتم الوصول إلى نقطة التقاء بين سعي الفريقين المتضادين فلا بد من تواجد قناة اتصال للمعلومات بينهم ولكي تحظى هذه المعلومات بدرجة من الموثوقية والمصدقية صار لازماً وجود طرف ثالث يقوم بإبداء رأيه المحايد المستقل المهني في مثل هذه المعلومات.

ومن هنا ظهرت الحاجة لوجود مدقق يكمل العلاقة الثلاثية بين المالك والإدارة والمعلومات. ويسعى المدققين لتقليل كلفة الوكالة عن طريق تقليل الخطر في المعلومات الواردة خلال هذه القناة بين المالك والإدارة فمعروف أنه من المكلف جداً للفرد أن يقوم بمباشرة الرقابة والمراجعة لمصدقية القواعد التي اعتمدت عليها الإدارة عند إعدادها لهذه المعلومات ويتولي نيابة عن الفرد كيان مستقل يقوم لعملية التدقيق والتحقق من خلال إبداء رأي في هذه المعلومات.

وبالتالي فإن تكلفة الوكالة سوف لن تتخفض إذا لم يكن مثل هذا الرأي على الأقل في عيون المالكين موضوعياً وغير متحيزاً أي بعبارة أخرى - مستقلاً -.

وفي إطار آخر يمكن اعتبار المدقق حلقة ثالثة رئيسية في العلاقة المكونة لنظرية الوكالة حيث يعتبر المدقق وكلياً عن صاحب المال وبالتالي سوف يتولد لديه الحرص علي تعظيم المنفعة الذاتية مثل بقية أطراف الثلاث، فمثلاً حين ترغب الإدارة بتسليط الأضواء على احتمالات ربحية مستقبلية قد يساندها في ذلك المدقق إذا ما اقتنع بمثل هذا التنبؤ فهو بذلك أشد ما تحتاج

إليه الإدارة ولكنه أي المدقق هو نفسه أول المستفيدين من كشف أي غش أو تضليل تقوم به
نفس الإدارة.

الفصل الثالث

- ❖ التغير في مفهوم الاستقلالية للمراجع وفقا للتغيرات في البيئة السائدة
- ❖ التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة التدقيق

3 - 1 التحولات التي طرأت على استقلالية المراجع وفقاً لتحولات السوق :

شهدت الحقبة الزمنية التي تمتد من السبعينات والثمانينات من القرن الماضي تغيرات ملحوظة في سوق الخدمات التدقيقية وبالتالي امتدت هذه التغيرات والتحولات إلى الطريقة التي تؤدي بها هذه الخدمات. وبالطبع فإن استقلالية المراجع كان له نصيباً ملحوظاً من مثل هذا التغير والتحول الذي يمكن أن نلاحظه فيما يلي (Baker.2005):

التحول الأول:

حيث كانت قواعد وأخلاقيات المهنة الصادرة عن AICPA تحظر على المدققين القيام بأعمال الدعاية والإعلان عن خدماتهم لما في ذلك من تسول لاكتساب زبائن جدد أو على الأقل هكذا كان ينظر لأي نشاط إعلاني.

كما إن الإعلان يساهم في خلق سوق تنافسيه لخدمة التدقيق يمكن أن يسهم في تدني مستوى مهنة التدقيق مما سيطلب بذل جهود حثيثة أيضاً لمنع إفراغ مهنة التدقيق من محتواها. إلا أن كثيراً من الضغوط قد مورست من قبل جهات متعددة لها علاقة بمهنة التدقيق اضطرت بعدها (AICPA) إلى إلغاء هذا الحظر في بداية السبعينات من القرن الماضي (Baker.2005).

نتيجة لذلك بدأ ظهور المزادات التنافسية للتدقيق وأصبحت أمراً مألوفاً دفعت بالمدققين إلى تقديم أدنى سعر مقابل خدمة التدقيق في سبيل الفوز بعدد أكبر من الشركات، مثل هذه التخفيضات في أجور التدقيق دفعت بالمدققين إلى خفض ساعات عملهم المفترض لأداء هذه

الخدمة، وصار من الطبيعي تحول اهتمام المدققين إلى البحث عن سلعه أخرى حفاظاً على مستوى محدد من الدخل والعائد اللذان يشكلان العمادة الأساسية لربحيه مؤسسة التدقيق.

فبدأت هذه المؤسسات بزيادة الاهتمام بعرض خدماتها الغير تدقيقية لربائنها مما أدى إلى نشوء علاقة عكسية نتيجة لانخفاض الدخل المتأتي من خدمات التدقيق قابله زيادة في عائدات الخدمات الغير تدقيقية والتي شكلت بدورها عوامل تشويه واختلال لاستقلالية المراجع.

التحول الثاني :

يمكن ربط التحول الثاني من تحولات سوق الخدمات التدقيقية بما يعرف بـ(خطر التدقيق) الذي زاد اهتمام المدققين باعتباره وتسعيه وبالتالي توجيه خدماتهم والقيام بأعمال التدقيق المنوطة بهم وفقاً لمقاييس هذا الخطر وتحدياته.

حيث توجه الجهد الأكبر من اهتمام المدققين لتلك المساحات المحاسبية التي تشكل الخطر الأكبر في القوائم المالية لأي منشأة، هذا مع الافتراض بتوافر الخبرة الكافية والمعرفة لدى المدققين في تحديد مثل هذه المساحات في أي منشأة بحكم كونهم خبراء أو على الأقل اعتقادهم بأنهم خبراء.

ولكن وللأسف فلقد تبين أنهم لم يكونوا خبراء بما فيه الكفاية فكما ظهر في أنرون وغيرها من الشركات التي انهارت تبين أن المدققين ليسو خبراء بدرجة كافيته لتحديد أماكن الخطر المحاسبي في كل الشركات.

كما أن المدققين باستنادهم إلى مبدأ خطر التدقيق أصبح من الصعب عليهم اكتشاف ومنع بعض الأنشطة الاحتيالية أو المخادعة من قبل بعض المنشآت والشركات (Baker.2005).

إن التوجه لاعتماد مبدأ خطر التدقيق قد جاء استجابة للحاجة إلى تقليص ساعات العمل المستثمرة في عملية التدقيق وذلك إما بسبب انخفاض عائد التدقيق أو زيادة الاهتمام بالخدمات الأخرى الغير تدقيقية.

وأصبح واضحاً أن كثير من المدققين قد تحولوا في فهمهم لاستقلالية المراجع كموضوعي ومحايدين وملتزمين بالمعايير المحاسبية إلى مستشار موثوق وناصح خبير لدى إدارة العميل، بل ولقد تحول دور المدقق إلى معاون للإدارة في أداء مهماتها من خلال الخدمات الاستشارية والتخطيطية والتنظيمية والضريبية والتقنية وغيرها من الأنشطة المكونة لأداء الإدارة مما أفرز في أحيان كثيرة بيانات محاسبية مضللة تتناقض وحقيقة الأداء الاقتصادي للمنشأة وبالطبع كان المدقق جزءاً من هذا التضليل إما بتقديمه الاستشارة أو النصح أو التبرير لمثل هذه الأعمال (Baker.2005).

فلا شك أن الخدمات الغير تدقيقية والتي يقدمه المدقق للإدارة من شأنها أن تجعل منه قريباً ومدافعاً Advocacy ومبرراً للإجراءات الإدارية التي تقوم بها الإدارة وفقاً لنصائح ذلك المدقق.

وبالطبع فإنه من البديهي أن يتبادر إلى الذهن السؤال أين استقلالية المراجع في كل هذا؟ يمكن الإجابة عليه وببساطة بأن الاستقلالية موجودة ولكن هل هي الاستقلالية بمفهومها الذي يضمن الحياد والموضوعية وضمن مصالح جمهور المستثمرين الذين أضفوا على وجود هذا المدقق شرعية الوجود أساساً.

3-2 التحولات التي طرأت على استقلالية المراجع / وفقاً للتحولات في البيئة السائدة

يستطيع المتابع لتطور مفهوم الاستقلالية أن يلاحظ بوضوح ظهور الكثير من التحولات خلال السنوات الخمسين الأخيرة حيث بدأ جلياً أن مفهوم استقلالية المراجع قد ارتبط ارتباطاً وثيقاً بالتحولات السائدة في البيئة الاقتصادية على مدار هذه الفترة.

ومن المهم أن نشير هنا إلى أنه لا توجد مرحلة قاطعة ومحددة حدث فيها هذا التحول لمفهوم الاستقلالية من مدلول إلى مدلول آخر بل أن هذا التحول قد اتسم بالبطء بحيث لا يمكن تحديد الخط الفاصل بين هذه التحولات.

فقد كان موضوع استقلالية المراجع مداراً للنقاش بين المحاسبين والمراجعين والجهات المنظمة وكذلك جمهور المستثمرين على مدار حقبة طويلة من الزمان امتدت منذ بداية القرن العشرين وحتى زمننا هذا.

عرفنا فيما مضى ومن خلال دراستنا لتطور مفهوم الاستقلالية ونشأته أن المفهوم الأولي لاستقلالية المراجع برز أول ظهوره في القرن التاسع عشر وبالطبع كان بريطاني المنشأ والمولد، حيث أن الواجبات الأساسية لمهنة المحاسبة والتدقيق كانت نتاج الحاجة التي أوجدتها العمليات الاستثمارية للشركات التجارية البريطانية في المستعمرات التابعة للإمبراطورية البريطانية آنذاك.

وخلال تلك الحقبة برزت للوجود عدد قليل ومحدود من المؤسسات المحاسبية التي تستطيع أداء الخدمات التدقيقية مقارنة بالكم الهائل للشركات التجارية التي كانت قائمة آنذاك.

مثل هذه الحالة قد أفرزت وضعا تميز بقيام مؤسسة محاسبية واحدة بإصدار تقارير تدقيق للأداء المالي لعدة شركات مختلفة ومنتشرة في بقاع جغرافية لا تغيب عنها الشمس إضافة إلى قيامها بمهام تحقيق وبحث أخرى إلى جانب الخدمات التدقيقية (Baker.2005).

ومن البديهي أن مفهوم استقلالية المراجع خلال هذه الحقبة الزمنية لم يكن مدركا أو محسوسا من قبل المدققين الذين تميز دورهم بصفة المدافع عن الشركة التي يقومون بتدقيقها.

إلا أن بذور الاستقلالية قد وضعت حين قام المستثمرون بمنع المدققين من الاستثمار أو العمل في المشاريع التي تخص شركات يقومون بتدقيقها، ومع أن المدققين قد التزموا مثل هذا الحظر العرفي إلا أن مجال الخدمات التي اعتاد المدققين أدائها في ذلك الوقت كان فسيحاً ودون قيود.

فمثلاً كان يسمح للمدقق بمسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية للمنشآت التي يقوم بتدقيقها آنذاك.

وفي أواخر القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين بدأت بالظهور ملامح جديدة تشير إلى تحولات في الفهم المبدئي لاستقلالية المراجع وذلك عندما حدث التحول الاقتصادي الأبرز في تلك الحقبة حين أصبح رأس المال الأتي من مصادر خارجية يشكل نسبة لا بأس بها مقارنة برأس المال الأتي من مصادر محلية أو وطنية (Baker.2005).

وقد تزامن هذا التحول من نشوء الشركات الأمريكية العملاقة في الصناعة والتقيب والسكك الحديدية والطاقة والهاتف والبرق ولقد صاحب مثل هذا التحول في هيكلية رأس المال تحولا لأهداف وطبيعة المنشأة العملاقة ولقد عزى الخبيران الاقتصاديان (بيرل وجاردينز) (1930) مثل هذا التحول إلى سيطرة الاعتقاد بأن الشركات العملاقة التي تعتمد في نشاطها

على الفصل بين الملكية والإدارة وإن مثل هذه القاعدة قد شكلت الحاجة إلى خدمات المدقق حيث تنامت الحاجة أيضاً إلى إصدار التقارير المرحلية والفصلية لبيان اتجاهات الأرباح التي من الممكن توزيعها للمالك (Baker.2005).

وفي صلب هذه الفكرة لدى الشركات العملاقة تطور واجب المدقق ليصبح بالأساس خدمة وتلبية الحاجات الملكية الجماعية الغائبة أكثر مما هو في خدمة مجموعة محدودة من الملاك القائمين على إدارة الشركة فالملكية الجماعية الغائبة هم حملة الأسهم الوطنيين وقد كانوا في البداية البنوك الكبرى أو المستثمرين الأغنياء ولكن دون أن نغفل تنامي أسهم الجمهور العام في ملكية هذه الأسهم.

إن مسيرة أسواق الأسهم خلال العهد الجديد الذي ظهر بعد الثلاثينات من القرن العشرين ونشوء هيئات تنظيمية لسوق المال والأسهم مثل (SEC) قد أدى إلى تحول جديد في مفهوم استقلالية المراجع بحيث برزت الحاجة الملحة لوجود مثل هذه الاستقلالية.

واتجهت جهود (SEC) لترسيخ معايير للتقارير المالية والتدقيق وبدا من غير المقبول الاعتقاد بأن مسؤولية المدقق هي بالأساس تجاه مصلحة الملاك المباشرين والقائمين على العمل فقط ولا هي أيضاً مسؤولية المدقق منصبه على الاهتمام بمصلحة الملاك الغائبين (حملة الأسهم) بل أصبحت مسؤولية والتزام المدقق هي فقط تجاه المعايير المهيأة التي ظهرت في تلك الحقبة وتتعلق بأعداد وتدقيق القوائم المالية (Baker.2005).

وبدا في تلك الحقبة التحول الأهم في مفهوم استقلالية المراجع ليشمل مزيج من الموضوعية والحيادية عند أعداد التقرير أو أبداء الرأي في القوائم المالية سواء أكانت المركز المالي أم

نتائج العمليات ولقد عبر (البرمشور باتون) عن مثل هذا التحول الأكاديمي والمهني حين أكد "على ضرورة تصوير حال المنشأة من خلال تقاريرها المالية وأن دور المدقق هو إضفاء المصدقية لمثل هذه الصورة وفقاً للمعايير المهنية".

مثل هذه التحولات في ذلك الوقت دفعت بالهيئات المنظمة مثل (SEC) لإصدار الأمر رقم 13/لسنة 1934 الذي وضع القواعد الأساسية لتنظيم للمهنة الذي اعتمد بشكل أساسي على الركيزة التالية :-

(أن أية تقارير دورية أو فصلية يجب أن تكون موثقة برأي مدقق حسابات مستقل وينطبق ذلك على التقارير الدورية أو الحولية أو أية تقارير أخرى تطلبها الجهة المنظمة).

وظل مفهوم الاستقلالية شاملاً لمفهوم الموضوعية والحيادية إلى بدايات السبعينات من القرن الماضي عندما ظهرت (FASB) كمؤسسة مهنية مستقلة تهتم بوضع المعايير المحاسبية.

حيث بدأت منذ ذلك الوقت تقريباً العديد من المؤسسات المحاسبية بتطوير الاهتمام بكل من موضوعيتهم وحياديتهم إلى أن أصبحت تلك المفاهيم مرادفة للدفاع عن عملائهم في نطاق الإطار المحاسبي.

ولاحقاً فقد شهدت الفترة منذ بداية السبعينات نمواً سريعاً لمنشآت الأعمال على مستوى العالم حيث وفر ذلك الفرصة والمساحة الواسعة للمحاسبية القانونيين لأن يكونوا ذوي الحظ الأوفر لتقديم مزيج من الخدمات المتعددة لهذه المنشآت العالمية حين قفز العائد من هذه الخدمات أضعافاً أعلى من الأجر المتقاضاة مقابل خدمات التدقيق (Baker.2005).

ومع أن المعيار الصادر عن (ASP) التابع (AICPA) لازال يشدد على استقلالية المراجع الخارجي عن عميله ألا أن أوضاع المنافسة المتزايدة بين المدققين واللهاث وراء الفوز بأكبر حجم من الفرص المتاحة للقيام بخدمات غير تدقيقية قد دفع ببعض مؤسسات التدقيق إلى خفض اهتمامها بالموضوعية والحيادية المفروضة من خلال المعايير واتجه اهتمام هذه المؤسسات لحيازة الثقة الأكبر لدى العميل لتتحول بعدها مؤسسة التدقيق إلى كونها مستشاراً موثقاً من قبل العميل.

ولقد تزامن هذا التحول واللهاث من قبل المدققين بعرض الخدمات التي يمكن أن يؤديها للعميل إلى درجة تحول فيها المدقق إلى شبه المستشار والناصح الخبير محل الثقة من قبل الإدارة في كثير من المجالات كان من نتيجتها أن التدقيق نفسه أصبح ثانوياً.

وبالطبع يمكننا في ظل تلك المعطيات رسم السيناريو للخطوط المستقبلية لمثل هذا التسابق واللهاث، فما شهدناه أواخر القرن الماضي وبداية القرن الحادي والعشرين من ظهور العديد من الفصائح المحاسبية لا يمكن اعتباره سوى نتيجة حتمية أو منطقية لمقدمات من هذا القبيل ولعل مثل هذه الفصائح المحاسبية هي التي دفعت بالجهات المنظمة للمهنة إلى دق ناقوس الخطر الذي يهدد مهنة التدقيق بأكملها وبالتالي يشكل تهديداً للاقتصاد العالمي ككل.

فقامت الولايات المتحدة مثلاً ومن خلال (الكونغرس) بتشكيل لجنة من (ساربانس) (اوكلسي) بوضع القواعد المشددة التي تحكم العمل التدقيقي وتعيد إليه مساره المهني المتعارف عليه فصدر قانون (ساربانس اوكلسي) عام 2002 ليفصل العديد من القيود على أداء المدقق لخدمات أخرى غير التدقيق حيث منعتهم من أداء بعضها، بل أن هذا القانون قد طالب المدققين بالإفصاح عن مدخولاتهم من الخدمات الأخرى وكذلك مدخولاتهم من عملية التدقيق.

وبالرغم من الشدة الصارمة التي تميز بها هذا القانون وتلك الإجراءات المقيدة التي طُلب بها المراجعون عند أدائهم لخدمات أخرى غير التدقيق فلا زالت العديد من المجتمعات الاقتصادية ومنها مجتمعنا الفلسطيني في أشد الحاجة إلى مثل تلك الجهة التي تتبنى حماية مستقبل مهنة التدقيق من خلال ضمانها لتجنب العديد من العوامل التي قد تشكل تهديداً جوهرياً وإن كان محتملاً حدوثه على الاستقلالية التي هي صلب مهنة التدقيق (Baker.2005).

وعودة إلى مفهوم الاستقلالية فإن مثل هذا القانون قد تناول العوامل المؤثرة في الاستقلالية ولم يضع تحديداً قانونياً حاسماً لهذا المفهوم كما لم تقم أي من المؤسسات المنظمة للمهنة بصياغة أية معايير محددة ومفترضة لاستقلالية المراجع.

وتبقي الآمال متعلقة بمؤسسة (PCAOB) كأكثر المنظمات تقدماً في إجراءات الفصل بين المدقق وإدارة ومن المنتظر أن يصدر عنها معياراً يشكل الحد الأدنى لحجم الاستقلالية المطلوب لأي مراجع أثناء أداء مهنته وبالتالي إبداء رأيه.

3 - 3 التحولات التي طرأت على استقلالية المراجع وفقاً لتطور الشركات :-

إن التحول يحدث عندما يصبح التغيير في القيم ملتبساً للمتطلبات والحاجات الاقتصادية السائدة لقد بدا واضحاً عبر التاريخ أن دور المدقق بشكل أساسي هو مراجعة القوائم المالية التي يدققها ويبيدي رأيه فيما إذا كانت هذه القوائم تمثل بشكل مناسب حالة النشاط المالية.

ولقد تنامي دور المدقق في الشركة وتجاوز هذا الحد إلى أن وصل إلى تقديم خدمات غير تلك التي وجد من أجلها التدقيق ففي النصف الأخير من القرن العشرين حيث تطورت العلاقة بين المدقق والشركة لتتحول إلى ما يشبه الشراكة في الأعمال (Business Partnership Model) (Colleen Sayther, 2004).

فوجد أن الشركة قد بدأت تعتمد على الاستشارات والآراء والنصائح التي يقدمها المدقق ليساعدها في توجيه أنشطتها وأداء عملها وخاصة في بعض الأحداث التي تتسم بقدر من التعقيد في الأداء الاقتصادي المعتاد للمنشأة وفيما إذا كانت هذه الحالة ستؤدي إلى تغييرات في سعر السهم وكيف يمكن معالجتها والاستفادة منها وتقديمها بالشكل المناسب بما يتوافق مع رغبة الشركة في استقرار وسعر أسهمها في السوق.

وبالطبع فإن المدقق ومن خلال خبرته ودرايته بالعديد من المجالات المالية المتعلقة بالأسواق والمنشآت وما يملكه من أدوات العلم والمعرفة والخبرة التي تؤهله لأن يدلي بمثل هذا الرأي وبما أن التعميم هنا مجاف للحقيقة لذا وجب الاستطراد والتنويه إلى أنه ليس من المحتم أن تكون هذه الخدمة مؤثرة على استقلالية المدقق في جميع الأحوال.

كما أن لمثل هذه الاستشارات في العديد من الحالات الأثر الجيد لكلا الطرفين حيث تستفيد الشركة من خبرة المدقق في العلوم المالية والأسواق كما أن المدقق يزداد اطلاعاً على تفاصيل دقيقة في الشركة تعزز رأيه الذي يصدره في نهاية السنة للقوائم المالية لهذه المنشأة. هذا ما هو مفترض حدوثه ولكن إن هذه العلاقة قد بدأت بالتزايد والتصاعد إلى أن وصل الأمر إلى تدخل المدقق في الأداء المالي للمنشأة حيث أصبحت الإدارة هي عميل التدقيق الرئيسي لمؤسسة التدقيق وأصبح من المألوف والمقبول قيام المدقق بخدمات أخرى غير

الخدمات التدقيقية تجاه الشركة بما في ذلك الخدمات الاستشارية والتخطيط الضريبي بل وتوجيه علاقات تجارية بين زبائن التدقيق للمدقق الواحد.

وكان من الطبيعي أن مثل هذا الباب الذي فتح لأغراض بدت في حينها سليمة لا تمس المراجع وتحقق مبدأ تعظيم الفائدة لكل من الشركة والمدقق قد دفع بالعديد من النقاد والدارسين للتساؤل عما إذا كانت مثل هذه الحالات تشكل تضارباً في المصالح أم لا ؟

فكلما تزايدت وتيرة العلاقة بين الشركة والمدقق وازدادت تشابكاً وتعقيداً وأخذت صوراً وأشكالاً متعددة لدرجة أصبح المدقق لا يهتم كثيراً بالشكل والإطار القانوني لإبداء مثل هذه الخدمات والاستشارات فيما إذا كانت هذه الاستشارات قانونية أم لا.

لماذا وكيف تغير ذلك ؟

في يوم 2 ديسمبر لعام 2001 تم تسجيل انهيار لشركة إنرون العملاقة ذات النشاط العالمي الممتد حول الكرة الأرضية مسجلة بذلك الانهيار الأكبر والأعظم في التاريخ (وبعد شهور حدث الانهيار المشابه لشركة word.com) وفي ذلك التاريخ أغلقت الأسواق المالية على سعر السهم لشركة إنرون 72 سنت للسهم لتختتم بذلك سيلاً من هبوط الأسعار لهذا السهم استمر على مدار سنة كاملة قبل سقوطها حيث كان سعر السهم الواحد في أواخر عام 2000 \$75.

إنها لخسارة كبرى، فقد شكل ذلك تبحراً لمخدرات حياة العديد من صغار المستثمرين والعمال الذين شكلوا من خلال دولاراتهم المحدودة الجزء الأكبر المتبقي من تمويل إنرون.

ولقد احتلت الإجراءات المحاسبية المتبعة في إنرون وكذلك مدققها الخارجي أندرسون طلائع الصحف ونشرات الأخبار ليس في أمريكا فقط بل في كافة أنحاء العالم ولفترات طويلة من الزمن (AICPA، 2004).

إن شركات عظمى مثل (إنرون) و(وورد.كوم) شكلت في انهيائها الدافع الرئيسي وراء قانون ساربانس أو كسلي لعام 2002 والذي برز من خلاله للوجود هيئة عامة باسم (PCAOB) والتي شكلت البوابة الرئيسية لتدخل الحكومة في إجراءات وقواعد التدقيق.

كذلك دفع انهيار هذه الشركات لصدور معايير أخلاقية ومهنية جديدة يتوجب الالتزام بها من قبل شركات التدقيق المسجلة عند إعدادها أو أدائها للخدمات التدقيقية أو إبداء الرأي.

كما خول قانون ساربانس أو كسلي كذلك (PCAOB) لترسيخ قواعد جديدة لاستقلالية المراجع فيما يعتبر ضرورة لاستعادة ثقة الجمهور بمهنة التدقيق بما في ذلك أيضاً حماية استثمارات المستثمرين (PCAOB، 2006)

فتم إصدار القاعدة رقم (3520) الصادرة عن (PCAOB) والمتعلقة باستقلالية المراجع والتي بدأ سريانها في ابريل 2006 والتي نصت بالأساس على أن (شركة التدقيق المسجلة بما فيها كل طاقمها يجب أن يكونوا مستقلين عن عميل التدقيق خلال فترة التدقيق لهذا العميل).

وتوالت بعد ذلك ظهور العديد من القواعد التي توضح الظروف التي من الممكن أن تهدد استقلالية المراجع مثل تزويد العميل بخدمات أو منتجات مقابل أجر محدد أو نسبة معينة مثال ذلك تقديم خدمات تسويقية أو ضريبية سواء كانت تخطيطية معالجة لعملية محاسبية لأجل

الضرائب أو تقديم أي خدمة لشخص من ضمن الشركة التي يتم تدقيقها أو لأحد أقاربه (مع ذكر بعض الاستثناءات) (Sec،2000).

ولقد تجلّى الهدف الرئيسي من قانون ساربانس أو كسلي بأنه خلق بيئة تدقيقية أكثر استقلالية وإعادة الاهتمام بمصالح المستثمرين وذلك من خلال تدعيم استقلالية المدقق سواء كانت الاستقلالية في الباطن أو الاستقلالية في الظاهر.

ولكي يتم الوصول إلى هذا الهدف شرع بإصدار التعليمات الحكومية الحاسمة والمتعلقة بمهنة التدقيق حيث سحبت مسؤولية الاتصال والعلاقة بين المدقق والشركة من إدارة الشركة لتقوم بتلك المهمة بدلاً عنها لجنة التدقيق الداخلي (Sarbanes – Oxley،2002).

كما نص القانون على مطالبة المدققين بجرعات من الإفصاح أكبر فيما يتعلق بأجور تقاضوها مقابل تقديمهم لخدمات أخرى غير تدقيقية في إطار ما يسمح به القانون إضافة إلى قيود مشددة حول تعيين أفراد الطاقم المكلف بأعمال التدقيق لشركة ما مع مراعاة الحرص على دورانهم واستبدالهم خلال فترات زمنية قصيرة وكذلك إلزام المدقق الخارجي بإصدار تقاريره تجاه لجنة التدقيق الخاصة بالشركة التي يقومون بتدقيقها حيث اكتسبت هذه اللجنة من خلال قانون (ساربوكس) صلاحيات أوسع حين صرح لها هذا القانون بأن تكون (هذه اللجنة) هي الجهة المسؤولة بشكل مباشر عن تعيين المدقق وتحديد أتعابه وتحديد نطاق عمله بما في ذلك حل أي خلاف يطرأ بين المدقق والإدارة التنفيذية (Management) فيما يتعلق بإجراءات الفحص والتدقيق التي يقوم بها المدقق مهما صغر حجم هذه الخلافات أو كبر من أجل ضمان عدم سيطرة الإدارة على مسار التدقيق (Sarbanes – Oxley،2002).

صحيح أن كثير من هذه الإشكالات والخلافات والمعوقات يمكن حلها ميدانياً وفي لحظتها بشكل عادي وغير رسمي يتسم بالسهولة والسرعة بين المدقق والإدارة مما يسمح بانسياب العمل وابتعاده عن التعقيد.

إلا أن مثل هذه السلسلة قد تم التضحية بها واستعيض عنها بإجراءات رسمية ومستنديه (formal) تتم خلال الاتصال بلجنة التدقيق الخاصة بالشركة حول استفسار بسيط أو عائق معين ثم تتولى لجنة التدقيق الاتصال مع الإدارة حول تلك الأمور لتقدمها للمدقق الذي قد تكون كافية له وقد تشكل سبباً لإجراء دورة جديدة من الاتصالات.

ناهيك عما ينتج من ذلك التعقيد من زيادة في الكلفة والوقت خاصة إذا ما تعلق الأمر بمواضيع فنية ومهنية بحتة مثل تلك التي تتعلق بتصنيف المخزون مثلاً أو تحديد موقعه أو تحديد ما هو صالح منه أو غيرها من الأمور العادية الحياتية التي يمكن حلها بالسؤال المباشر للإدارة سواء بشكل رسمي أو غير رسمي دون الحاجة لتلك الحلقة من الاتصالات (Eric Krell، 2005).

وما الذي يعنيه ذلك بالنسبة للشركات:-

عملياً سيستمر المدققين بأداء عملهم وربما سيتواصلون مع الإدارة بشكل غير رسمي لحل إشكالات بسيطة أو استشارات حول أمور صغيرة إلا أن مما لا شك فيه أن استقلالية المراجع خلال هذا الوضع قد تم تدعيمها وصيانتها بشكل ملحوظ وسيبذل المدقق من الآن فصاعداً الجهد الأكبر والوقت الأطول للتعامل مع لجنة التدقيق أكثر مما كان في الماضي.

وسيصبح رئيس لجنة التدقيق محور الاتصال مع المدقق الخارجي وستصبح الشركات غير قادرة بعد الآن على الحصول على العديد من الخدمات التي كانت تحصل عليها سابقاً من قبل المدقق منها على سبيل المثال وليس الحصر:-

(مسك الدفاتر بما فيها تصحيح أو إعداد السجلات الحسابية أو إعداد القوائم المالية) .

(تصميم وتطبيق نظم معلومات مالية).

(الاستشارات المالية وخاصة ما يتعلق بالقيم الواردة بالقوائم المالية وكيفية عرضها).

(خدمات التثمين والتقييم).

(أداء خدمة التدقيق الداخلي من قبل مؤسسة التدقيق (Outsourcing)).

(المهام الإدارية والقوى البشرية خاصة عمليات صنع القرار ومهام الرقابة وسير العمل

الخدمات التي تعتمد على الخبرة والنصح فيما لا يتعلق بمهنة التدقيق) (Sarbanes

،Oxley،2002).

كما تواجه الشركات الآن وفي ظل المعطيات الجديدة تزايد مسؤولية الرقابة الداخلية وذلك

استجابة لمتطلبات المادة 404 من قانون ساربانكس.

فلقد تقدمت العديد من الشركات التي طبقت هذه المادة من القانون في سنتها الأولى بشكاوي

مفادها أن تكلفة الالتزام بهذه المادة قد بلغت حداً عالياً إلا أن (PCAOB) قد بررت ذلك

بافتراض أن القدر الأكبر من هذه التكلفة تعتبر تأسيسية في سبيل وضع إجراءات وآليات لم

تكن فعالة قبل هذا القانون.

كما اقترحت (PCAOB) مناهج بديلة لاختيار عينة الفحص لدى المدقق تعتمد على زيادة كفاءة الرقابة الداخلية وزيادة التنسيق والاتصالات بينهم وبين المدقق الخارجي من خلال إعادة تقييم لخطر التدقيق (Audit risk).

ما الذي يعنيه ذلك بالنسبة للمدقق

كما اتضح لنا مسبقاً فقد أوجب قانون أوكسلي على المدقق أن يقدم تقاريره مباشرة إلى لجنة التدقيق بدلاً من الإدارة كما أعطى هذا القانون صلاحية تحديد نطاق الخدمات التي يمكن أن يقدمها هذا المدقق للشركة.

ويطالب قانون (سار بوكسي) المدقق المستقل بأن يذكر في خلال رأيه في القوائم المالية المعتمدة على تقديرات الإدارة أن يذكر أيضاً تقييمه للرقابة الداخلية وفعاليتها وتقاريرها.

وتزامناً مع قانون سار بوكسي و ظهور (PCAOB) إلى الوجود فقد ظهرت النقاشات العديدة التي تبحث في معيار التدقيق (99) (SAS) فيما يتعلق بتقدير الانحراف في القوائم المالية والذي صدر في نوفمبر 2002 حيث تضمن هذا المعيار خطوات أكثر فعالية لمنع وتجنب الانحراف أكثر من ذلك المعيار رقم (SAS 82) والذي اهتم فقط بالكشف عن الانحرافات.

وإجمالاً فإن لمثل هذه الإجراءات والقوانين التي شهدتها مرحلة ما بعد إنرون قد كان لها الأثر الإيجابي الملحوظ على صياغة القواعد المحاسبية الخاصة باستقلالية المراجع وعلاقته مع عميله.

ويسود إحساس حالياً بين المدققين وعلى الأقل بالولايات المتحدة بزيادة عبئ المسؤولية الملقاة على عاتقهم في الكشف والتقدير لمدى الانحراف -إن وجد- في القوائم المالية المعدة من قبل

الإدارة كما أن الشعور بالثقة قد بدأ يتنامى فيما يتعلق باستقلالية المراجع وموضوعية الرأي الذي يبديه خاصة وأن المدققين قد توجهوا لزيادة التدعيم المستندي لأي إجراء يتخذونه إضافة إلى تساؤل التخمين خلال الفحص من خلال زيادة حجم عينة الفحص (SAS 99، 2005).

ولعل هذه التغيرات قد تضافرت وتشابكت مع ما وصفه بعض المراقبين والمحللين بالتغير الجارف (A sea change) في العلاقة بين المدقق وعميله حيث يلجأ المدققين لخلق قنوات اتصال رسمية جداً ومحافظة جداً مع الإدارة خارج تلك الأطر الرسمية مع لجان التدقيق ولكن مثل هذه القنوات لن يكون لها ذلك الأثر السابق في ذوبان استقلالية المراجع وتحويله إلى أحد أفراد طاقم الإدارة (Eric Krell. 2005).

صحيح أن تكلفة التدقيق قد زادت وفق تلك الإجراءات الصارمة التي يتطلبها قانون (سار بوكسي) كما أن العائد من الخدمات الأخرى المسموح بها قد تضاعف ولكن من قال بأن أجور التدقيق عندما وصلت إلى 25 مليون دولار للسنة كانت منطقية ومعتدلة (أتعاب أندرسون من تدقيق إنرون لسنة 2000) ولقد اتسمت التوجيهات الصادرة عن (PCAOB) و(SEC) خلال السنوات (2005)، (2006) بنوع من الأريحية والسهولة مما دفع الخبراء للتنبؤ بأن كلفة التدقيق والتي تشكل مشكلة صعبة لدى المدققين سوف تنخفض مع نهاية العام 2006 وجودة التدقيق ستكون أكبر.

ومما لا شك فيه أن دور المدقق المستقل قد تغير جوهرياً في السنوات الأخيرة ولعل أهم ملامح التغير الجوهرية كانت:-

- ظهور الحاجة إلى لجان تدقيق لترسيخ السياسات والإجراءات التي ينوي المدقق المستقل إتباعها عند أداء مهمته.

- تبني متطلبات الاستقلالية للمدقق عند تقديمه لخدمات أخرى مسموح بها.

- التوسع في الإفصاح عن الأجر الذي يتقاضاه المدقق مقابل كل من خدمات التدقيق والخدمات الأخرى.

Implosion of one – year (cooling-off)period before any member of an audit team may be hired by the audited company into a financial reporting oversight role.

- منع أي فرد من طاقم التدقيق من العمل لدى الشركة التي يتم تدقيقها إلا إذا مر على عدم مشاركته في طاقم تدقيق هذه المنشأة سنة كاملة.

- مسؤولية المدقق المستقل في إبداء رأيه في تقديرات الإدارة وكذلك كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

- تزايد دور المدقق في المسؤولية في ضبط الانحراف.

- تعاضد دور المدقق بمساعدة زبائنهم للوصول إلى أعلى مستوى من الشفافية في التقارير المالية.

- إشراف (PCAOB) على تسجيل أي شركة تدقيق جديدة (Sarbanes – Oxley،2002).

وبينما يعد نطاق التغيير في دور المدقق وفق قانون (سار بوكسي) ومعيار (SAS 99) ورؤية (PCAOB) جوهرياً إلا أن المهمة الرئيسية لدور المدقق تبقى متمثلة في الحصول على الأدلة الكافية بأن القوائم المالية المعدة من قبل العميل خالية من أي انحراف جوهري وتقدم تمثيلاً عادلاً للعمليات المالية التي حدثت خلال السنة.

وفي ظل التغيير في القواعد ربما يتوجب على المدقق الآن تطوير استراتيجيات جديدة تتماشى ومتطلبات القواعد والقوانين الجديدة خاصة فيما يتعلق بتلك الخدمات المطلوبة من قبل العميل والتي لا يستطيع المدقق الآن أدائها ومحاولة التوفيق بين الحظر المفروض وتلك الرغبة الناشئة والمستمرة يبقى المدقق هو المسئول الأول وليس الوحيد على صيانة استقلالته ما ظهر منها وما خفي.

الخلاصة

اتسمت تفاصيل التغييرات التي طرأت على العلاقة بين المدقق وعميله بالكثافة والكثرة إلا أن محور هذه التغييرات يمكن إيجازها في نقاط محددة:

أولاًها : أن استقلالية المراجع الخارجي قد شهدت الكثير من التدعيم والقوة وأن مركزية الدور المناط بالمدقق المستقل قد تحول ليصبح حامياً لمصالح المستثمرين امتداداً إلى حماية المصلحة العامة من خلال إعداده وتجهيزه لتقرير عادل ومستقل.

ثانياً : ومن ناحية أخرى فإننا نلاحظ تزايد الاهتمام باستقلالية المدقق من قبل المنظمات المشرفة على المهنة، ففي بدايات العام 2006 ظهرت المطالبة بتقييم كفاءة جهاز الرقابة الداخلية على التقارير المالية لدى الشركة أو المنشأة التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها (2006، PCAOB).

ثالثاً : إن كثيراً من التغييرات التي طرأت على العلاقة بين المدقق والشركة قد جاءت كرد فعل للفضائح المحاسبية المتكررة نتيجة انهيار العديد من الشركات في بدايات العقد الحالي ولقد تبنى مسئولية هذا التغيير العديد من المؤسسات المهنية مدعومة بجهات حكومية أدركت حجم الخطر الذي تتعرض له مهنة التدقيق وقبل ذلك المصلحة العامة.

ومن هنا انطلقت هذه الجهات المسؤولة للسعي لإعادة الثقة من قبل المستثمرين والجمهور العام في شفافية وموضوعية القوائم المالية كما سعت لتدعيم وترسيخ استقلالية المراجع سواء الظاهر أو الخفي.

ويبقى الزمن وعامل الوقت هو الذي سيحكم في النهاية فيما إذا كانت هذه الإجراءات قد نجحت في تحقيق أهدافها أم لا؟ إلا أن التاريخ قد علمنا أن حجم العلاقة بين المدقق وعميله كانت دوماً تشكل معياراً دقيقاً لمدى استقلالية المراجع وأن هذه الاستقلالية قد أصبحت مطلباً ملحاً في ظل تنامي النظام الاقتصادي العالمي وتطوره.

3-4 التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة التدقيق :

3-4-1 هل تمر استقلالية المراجع بأزمة :-

لعل من المهم هنا أن نستعيد المفهوم الأخلاقي لاستقلالية المدقق لأن هذه الاستقلالية هي مركز الثقل الأخلاقي في المهمة المحاسبية ويمكن الإدراك فإن الركيزة الأساسية لتعريف الاستقلالية قد انطلقت من خلال الأخلاقيات والقواعد الأخلاقية سواء ما يتعلق فيها بالحقوق أو بالواجبات.

وعلى مر العصور بدا وكأن استقلالية المراجع تمثل نوعاً من الصراعات التي يصعب حلها ولعل نظرة أخرى للاستقلالية بعيدة عن هذا الإطار قد تساعد في إيجاد مثل هذا العجز الذي أصاب المهتمين بمهنة المحاسبة وحال دونهم من الوصول إلى خطوات فعلية وذات معنى للوقوف على طبيعة هذه الصراعات وبالتالي إمكانية إيجاد الحلول المناسبة لها.

وإن لم نستطع فعل ذلك فعلى الأقل يمكن تلمس الاتجاهات المستقبلية لمسارات التطور.

إن الاقتراحات المعاصرة لإعادة التفكير في موضوع الاستقلالية يمكن تحليلها إلى محاور لها علاقة بالأسس الأخلاقية للحقوق والقواعد الأخلاقية التي تتطلب بذل العناية المهنية كأطر فلسفية مميزة لهذه الاقتراحات.

3 - 4 - 2 أزيمة استقلالية المراجع :-

لقد اعتبرت (SEC) إن استقلالية المراجع هي حجر الزاوية في عملية تشكيل هيكل رأس المال (شولتر المحاسب الرئيسي السابق لـ SEC) الذي رأى أيضا أن اللجنة قد سلطت الأضواء مراراً وتكراراً على أن استقلالية المراجع سواء منها الظاهر أم الباطن هما عنصران حيويان لمصداقية التقارير المالية وبالتالي هيكلية رأس المال.

ويمكن أيضا الالتفات إلى (والمان - المستشار السابق للجنة) الذي أكد أن (الاستقلالية هي الروح التي تغلف نجاح النظام العام للمحاسبين القانونيين كمهنة فهي تساعد على التحقق من درجة الموضوعية التي تسمح للمدقق بإبداء مهمته وبالتالي عرض نتائج عمله بمصداقية) (S.1996،Wallman).

ولقد قامت مهنة التدقيق نتيجة وجود تنازع في المصالح بين طرفين أو أكثر في النظام الرأسمالي وإن جوهر هذه الصراعات هو الصراع الأخلاقي، فالعميل يستأجر المدقق ويدفع أتعابه في حين أن من المفترض أن يقوم هذا المدقق بأداء عمله هذا بشكل مستقل ملتزماً فقط بالالتزام الاجتماعي للمهنة (بريلون) بما يحقق مصالح الجمهور والمجتمع (Briloff،1990).

ولقد اتخذت العديد من الإجراءات التي تضمن الاستقلال الظاهر وتشمل هذه الإجراءات منع مثل تلك العلاقات التجارية أو الاقتصادية بين المدقق والمنشأة، أما بما يتعلق بالاستقلال في الباطن فقد كان الأمر صعباً فقد أشار (شاندر وادوارد)، برستون، كوبر، شيلتون (1995) إلى أن الاستقلالية في الباطن هي نوع من المبادئ الفيكترية وذلك لمل له من علاقة بأهمية أخلاقيات الشخص ونوازه سواء الأخلاقية أو ما يمكن أن نطلق عليه الضمير الأخلاقي للمحاسب الذي يسيطر على مثل هذه الحالة الذهنية المطلوب توافرها لدى المحاسب عند أداء عمله (1995،Preston et al).

ولقد امتازت الحقبة الممتدة حتى الستينات من القرن الماضي بمعارضة شديدة من قبل المهنة والمهنيين لتقنين وتأطير الاستقلالية، وفي ذلك الحين أي في الستينات ظهرت القواعد المعتمدة على الإجراءات والتي برزت من خلال دمج مجموعة من القواعد في ما يسمى القواعد الأخلاقية للمهنة تلاها مائة تفسير لـ (برستون) ولقد كانت هذه الخطوة بالتوازي مع زيادة التركيز على العقلية الفنية في الثقافة الأمريكية وبروز الفردية وانتهازية الفرص كمصطلحات مقبولة (إن المطالبة بالاستقلالية أو أي أخلاقية مهنية أخرى كجزء من حالة ذهنية تسيطر على المدقق إثناء أدائه لعمله في خدمة مصلحة الجمهور ووضع الخدمة مقدما على الفائدة هذه المطالبة تبدو غير معقولة من خلال وجهة نظر الجمهور الذي يعتمد على اللهث وراء اغتنام الفرص الفردية) (1995،Preston et al).

3 - 4 - 3 التحديات التي تواجه مهنة التدقيق

أثارت الفضائح المحاسبية المتوالية منذ بداية هذا العقد من القرن الحالي الشعور بالخجل لدى العديد من المدققين اتجه مهنتهم وشعورهم بالخجل إزاء كل عنوان في جريدة أو خبر في وسائل الإعلام يتناول دور المدقق في تلك الفضائح والانهيارات وتبييد ادخارات المستثمرين وخاصة الصغار منهم.

ومع تدافع العديد من المنظمات والجمعيات والهيئات وحتى الحكومات للتدخل في وضع التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق بهدف حماية كل من مهنة التدقيق ومصصلحة الجمهور من خلال سن المزيد من المعايير والضوابط والتوجيهات والإرشادات والقوانين يبدو وكأن مهنة التدقيق تتجه إلى ما يشبه منطقة نفوذ حكومية تمتد إليها ذراع الحكومة لتضبط أدائها وتتحكم في قواعدها ومخرجاتها مما يفقدها صفة الشرعية التي من أجلها انطلقت.

إذ يتوجب على المؤسسات المهنية المستقلة اتخاذ الخطوات الحثيثة والسريعة وأخذ زمام المبادرة لوضع الضوابط والقواعد التي من شأنها إعادة هيكلة القواعد بما يسمح لما يعرف بإصلاح البيت من الداخل، الأمر الذي من شأنه أن يوقف ذلك التدخل الحكومي في المهنة ويعيد للمهنة استقلاليتها ذاتيتها.

ولعل نظرة سريعة لبعض الجوانب السليمة لهيكلية مهنة التدقيق الحالية، ومن خلال القائمين عليها يمكن التوصل إلى بعض الظواهر الخطرة التي تشكل تهديدا مستمرا لمهنة التدقيق وبذورا نشطة تبشر بفضائح جديدة وأهم تلك الظواهر.

ومعلوم أن الشركات الكبرى لمؤسسات التدقيق والتي كانت تسمى (Big Five) قد تحول اسمها في يونيه 2002 إلى (Big Four) حيث شطب منها شركة Arthur Anderson وأن هذه الشركات قد بلغ مجموع أفراد طواقمها 85000 محاسب ومدقق منتشرين على مدار بقعة جغرافية تمتد من أقصى الكرة الأرضية إلى أنداها ومن شمالها إلى جنوبها (International Governance corporate Sept 2006 Issue 155).

ومن الطبيعي الاستنتاج أن مثل هذه الشركات وبهذا الحجم الهائل من المهنيين تشكل مركز قوة وثقل في التأثير على قواعد وسلوكيات المهنة سواء أكانت تلك القواعد صادرة عن جهات منظمة أو كانت من الضوابط الذاتية والأعراف الخاصة بكل شركة من تلك الشركات مما يؤثر بشكل ملموس وواضح على مسار هذه المهنة التي شاء القدر أن تكون إحداهما مرتبطة بانهيأ كبير وخوفاً من أن تكون أخرى مرتبطة بانهيأ مستقبلي لشركة أعظم.

لذا فإن الإصلاحات المرتقبة لمهنة التدقيق ينبغي أن يتم تبنيها من قبل هذه الشركات الكبرى لكي تشكل نموذجاً يمكن الاحتذاء به من قبل بقية الشركات في العالم كله ومن أمثلة تلك الإجراءات الإصلاحية ما يلي:

إن ذلك الانتشار الجغرافي الواسع لشركات التدقيق الكبرى (Big Four) على مدار العالم كله يؤدي إلى أن تجمع في أعضائها ومنتسبيها وشركاؤها ثقافات متعددة وأطر قانونية متنوعة وممارسات محاسبية مختلفة وفقاً لطبيعة المنطقة الجغرافية التي توجد فيها شركات لإحدى هذه المؤسسات الكبرى.

وفي ظل ذلك يصبح من الصعب التصور أن تحافظ الشركات الكبرى على قدرتها على الرقابة في تطبيق موحد للمعايير المحاسبية أو معايير التدقيق في مثل هذه المناطق المختلفة. فالتشكيلة الهيكلية للأفراد المكونة لهذه الشركات الكبرى تجمع في ظل اسمها مجموعة من العناصر والأشخاص الذين تصعب رقابة سلوكهم وتصرفاتهم وبالتالي يصبح من المستحيل ضمان استقلاليتهم جميعاً.

ولعل من الجدير بتلك الشركات أن تمارس دوراً أكبر من مجرد إرسال نماذج التدقيق وأوراق العمل وخرائط سير العمل وقوانين احتساب العينة المعتمدة من الشركة الأم حيث إن جميع هذه المراسلات والنماذج قد تكون مطبقة بالشكل الصحيح والسليم في مقر الشركة الأم إلا أنه يصعب الافتراض بضمن تنفيذها باستقلالية وكفاءة من قبل جميع الأفراد الذين يعملون باسمها في مختلف أنحاء العالم (Mathews. 2003).

ألا ينبغي لمثل هذه الشركات الكبرى التي تسيطر على حصة تسويقية هائلة في تدقيق الشركات العظمى على مستوى العالم والتي بدورها تحوز على ادخارات واستثمارات الكم الأعظم من المستثمرين أن تعيد النظر في أسلوب الشراكة العالمية ووضع ضوابط أكثر لاختيار طواقم هذه الشراكات المتعددة وزيادة محورية الشركة الأم في الأداء.

2- كذلك ومن أجل ضمان النهوض بالمهنة يتوجب إعادة النظر في التهافت على خريجي جامعات وكليات محددة لها بريق وسمعة وشهرة فليس من الضروري أن يكون خريجها حتماً الأنسب لممارسة هذه المهنة دون غيرهم بل وربما تنتج لنا المعاهد المهنية المتخصصة

كفاءات عالية تملك القدرة على ممارسة أعمال التدقيق بمهنية وكفاءة أكبر من الكثير من أولئك الخريجين لجامعات عريقة وبراقة (Mathews. 2003).

وفي ظل الفضائح الأخيرة نشهد عزوف الكثير من خريجي الجامعات الكبرى عن العمل في مجال التدقيق لدى مؤسسات التدقيق الكبرى حيث فقدت هذه المهنة الكثير من بريقها جاذبيتها لدى هؤلاء الخريجين ولعل سوق الكفاءات المهنية التي تخرجها المعاهد المتخصصة قد شهد رواجاً في الطلب على التخصصات التدقيقية بالذات.

3- وعلى الصعيد الميداني ولكي تستعيد مهنة التدقيق مكانتها يجب أن تبذل الشركات الكبرى العناية القصوى باختيار الرجل المناسب للقيام بالمهمة المناسبة.

فمثلاً إذا احتاجت شركة التدقيق لأن ترسل مدققاً ليقوم بتقييم الأوراق المالية لدى شركة ما فالرجل الأنسب في هذه الحالة هو الذي يملك المعرفة والخبرة بالإدارة والأسواق والأوراق المالية أكثر من ذلك الذي يملك خبرة في مجال التدقيق أو المحاسبة وكذلك مثلاً إذا تتطلب الأمر تكليف فريقاً ليقوم بمهمة تقييم مخزون لدى إحدى الشركات وكان ذلك المخزون ذا طبيعة خاصة فلا يكفي أن يقوم مدقق بذلك لوحده بل لابد أن يشمل الطاقم احد أولئك الذين يملكون مثل تلك الخبرة والمعرفة في هذا المجال.

صحيح أن مثل هذه الأمور قد تصاحبها ارتفاع في تكلفة التدقيق ولكن من قال أن أجور التدقيق التي تتقاضاها هذه الشركات الكبرى هي أصلاً غير مرتفعة (Mathews. 2003).

ولكي يمكن الوصول إلى هذه المرحلة من الرجل المناسب في المكان المناسب يتوجب على شركات التدقيق تأهيل طاقمها بالدورات والدراسات المهنية والعلمية والعملية اللازمة لكي تقوم

هذه الشركة بأداء مهمتها بكفاءة عالية تضمن أن يدرك طاقم هذه الشركة دلالات الخطورة وتلك الإشارات الحمراء التي قد تصادفهم والتي قد تشكل بدورها دليلاً على انحراف ما تضمنه شركة التدقيق ألا تكون شريكة فيه.

وينبغي الفصل في شركات التدقيق بين طواقم التدقيق وطواقم الاستشارات حيث يتوجب على شركات التدقيق التي تؤدي مثل هذه الخدمات الاستشارية المعتمدة على الخبرة في مجالات علوم معينة أن تستأجر من كان بذلك خبيراً فليس كل مدقق خبير بنظم الكمبيوتر مثلاً وليس كل مدقق خبير بالأسواق المالية وتقلباتها وتنبؤاتها وتشكيلة المحفظة الاستشارية الأنسب.

كما أن طاقم التدقيق إذا ما كلف بأي مهمة استشارية أو خدماتية غير تدقيقية فقد يعيد لنا من جديد مسببات وعوامل عدم الاستقلالية ناهيك عما في ذلك من تشتيت للجهد والوقت وفقدان التواصل المخصص لعملية التدقيق (Mathews. 2003).

فمثل هذه الخدمات الاستشارية عندما يقوم بها طاقم التدقيق نفسه فإنها قد تحول استقلاليته إلى ما يشبه التحيز وتبني مواقف الشركة (From Independence to advocacy).

3-4-4 التدخل الحكومي في عملية التدقيق :

لم تشهد مهنة المحاسبة وعلى مدار تاريخها الطويل مثل تلك التحديات التي تواجهها اليوم وخاصة بعد سلسلة الفضائح المحاسبية - والتي تبدو غير منتهية - والتي احتلت العناوين البارزة في الصحف ووسائل الإعلام العالمية على مدار سنوات هذا القرن والتي أدت بدورها إلى زعزعة ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة ككل.

ولعل ذلك ما دفع أعلى هيئة تشريعية في الولايات المتحدة للتدخل للمرة الثانية حيث كان أول تدخل لها عام 1934 بعد الانهيار العظيم للأسواق المالية حينها حيث شهد العام 2002 تدخل الكونغرس بالمصادقة على قانون ساربانس أوكسلي والذي انبثق عنه (لجنة المحاسبة

العامة للرقابة على الشركات) والأمر الذي اضطر القائمين على مهنة المحاسبة وكذلك المستفيدين من خدماتها لإعادة النظر في أسسها ومبادئها وممارستها الجوهرية والأساسية وقد شرع العديد من المنظمات والمؤسسات المشرفة على المهنة وكذلك المحللين والمدراء الماليين ووسطاء البنوك والمدراء التنفيذيون للعديد من الشركات الكبرى وعلى رأسهم مجموعة لا بأس بها من شركات التدقيق وأساتذة الجامعات بدراسة الآثار المترتبة على المهنة جراء تلك القوانين والتشريعات وذلك التدخل الحكومي غير المسبوق في مهنة التدقيق.

لقد شهدت مهنة التدقيق والمحاسبة أزمات عديدة على مدار سنوات سابقة منذ الثلاثينيات وحتى انهيار إنرون لكنها أعادت بناء ذاتها وتقويم الاعوجاج تلقائياً بعد كل كارثة إلا أن حجم هذه الكارثة الآن بعد انهيار شركة إنرون للطاقة وتوالي تلك الانهيارات لشركات عظمى مثل Parmalat و Wordcom قد دفع بالجمهور العريض من المستثمرين لإعادة النظر في قيمة التقرير والرأي الذي يبديه المدقق وهذا من شأنه أن يشكل تهديداً خطيراً لمهنة التدقيق ككل.

ومن هنا يمكن النظر إلى حجم الخطر الذي يواجه المهنة وبالتالي فإن جهود الجهات الحكومية يجب أن يرافقه آراء الخبراء والمعنيين بالمهنة لإعادة مهنة التدقيق إلى مسارها الطبيعي ففقدان الثقة من قبل الجمهور بآراء المدققين قد يولد بالتالي عدم الثقة بكفاءة التقارير المالية للشركات وتلك التقارير تمثل الدعامة الأساسية للنظام المالي العام للدولة والأسواق المالية لأي دولة

ولكي يستطيع المدقق إعادة مكانته ودوره كاملاً يتوجب على الجهات المنظمة والجمعيات أن تتخذ الخطوات الجريئة والمناسبة لضمان استقلالية سلامة عملية التدقيق والمدقق تبعاً لذلك

سواء كانت الاستقلالية الظاهرية أو الخفية وذلك من خلال تشكيل لجان تدقيق ذات خبرة ومعرفة جيدة لتتولى الإشراف التام على عملية التدقيق.

3 - 4 - 5 ما يتوجب عمله للوصول إلى الاستقلالية المطلقة:

يتبين مما سبق أن حجر الزاوية لعملية إبداء الرأي هي استقلالية المراجع، فعندما يستيقظ العالم ليشهد العديد من الفضائح المحاسبية في الآونة الأخيرة تبين في المقابل إن الاهتمام قد انصب على جانب معين دون غيره ألا وهو مدى تأثير الخدمات غير التدقيقية على زعزعة الاستقلالية من المنظور الظاهري :

وسواء أكان عمداً أم سهواً فقد تم إغفال إذا ما كان بالفعل هذه الخدمات تؤدي إلي مثل هذه النتائج أم وبأسلوب تحليلي وموضوعي.

ففي أوج الصدمة وقبل أن يستوعب الجمهور معا هذه الأثر صدر قانون ساربانس أوكسلي الذي تبنا إجراءات هامه لمنع المدققين من أداء بعض الخدمات لربائهم بوضع القيود علي خدمات أخرى.

ومن متابعتنا للنقاشات والتحليلات التي صدرت بعد انهيار إنرون ظهر لنا أن طول العلاقة بين أندرسون وإنرون وكذلك الخدمات الإضافية التي كان يقدمها أندرسون لإنرون ومقدار الدخل الهائل الذي حصلت عليه أندرسون مقابل هذه الخدمات فهل كان هذه الدخل هو السبب

الأساسي لفقدان الاستقلالية لدى أندرسون؟ وبالتالي فقدانه لصدقيته وموضوعيته (J.haber.)

CPA.Journal.-2005؟

إن الإجابة على هذا التساؤل ببساطة هو أن هذه الخدمات وإن لم تضر الاستقلالية لدى أندرسون إلا أنها وبالتأكيد قد أضرت وبشكل خطير بمفهوم الاستقلالية بشكل عام.

ففي بيئة التدقيق حيث منح الجمهور الثقة المطلقة بالمنتج النهائي لعملية التدقيق فإن الجمهور يحتاج بشكل دائم إلى تدعيم هذه الثقة في كل من الاستقلالية العقلية (الباطنة) والاستقلالية الظاهرية (المدركة).

بمعنى انه لو افترضنا أن أندرسون لم يقدم أي خدمات إضافية لإنرون فإن احتمالات فشل أندرسون لا زالت قائمة، فبغض النظر عن الأجر الذي تلقاه أندرسون جراء تلك الخدمات والتي دفعت أندرسون لإصدار رأيه بالطريقة التي أصدرها فإنه وبالمقابل فإن أجور التدقيق التي تقاضاها أندرسون من إنرون تمثل نسبة هائلة من مجموع دخول مؤسسة أندرسون.

(J.haber. CPA.Journal.-2005).

وفي ظل التخبط العام في حل هذه الإشكالية وتحديد المسئول عن هذه الكارثة فإن من غير المستبعد أن يتم التوصل إلى نتيجة مفادها أن استقلالية أندرسون كانت موضع شك بسبب حجم الأجر الذي تقاضاها مقابل الخدمات التدقيقية. وأن مثل هذا الاستنتاج قد يزداد تحديدا ليصبح أن السبب يعود إلى أن العميل يدفع للمدقق أجره.

إن مؤسسات التدقيق هي بالأساس مؤسسات أعمال فيها شركاء وطواقم يعملون طويلاً وشاقاً لتحقيق النجاح الذي يترجم في قوائمهم المالية بمعنى زيادة في الأرباح وهذه الأرباح تأتي من الأموال التي يدفعها الزبائن مقابل خدمات التدقيق والاستشارات المتنوعة.

ولو افترضنا أن كل مؤسسات التدقيق سوف لن تمنح العميل أي خدمة أخرى غير التدقيق فإن دخل مؤسسة التدقيق سيشتغل على عنصر واحد وهو أجور التدقيق.

ومعروف أن الحفاظ على العميل وإرضائه هو غاية مهمة يحرص عليها كل من مدير مؤسسة التدقيق وكل عضو في طاقمها. فهل يصبح من المحتمل الحفاظ على المعايير المهنية من قبل المؤسسة في ظل هذا الحجم الهائل من أجور التدقيق التي تقاضاها أندرسون ؟ دعنا نوضح.

إن العلاقة بين العميل والمدقق أساسية في العمل المهني حيث يتم تعيين المدقق من قبل العميل (الإدارة) ويتلقى المدقق الأجر من العميل في حين إنما نتوج عملية التدقيق يوجه للجمهور الذي يلتزم المدقق تجاهه بمعايير الحماية والضمان لمصلحه. وإن عدم زعزعه الاستقلالية لدي البعض لا يعني عدم احتمال حدوث مثل هذه الزعزعة لدي الآخرين ومن هنا تبرز أهميه مبدأ تبادليه المدقق الذي تم طرحه مؤخراً كحل لوضع حد لذوبان الحدود في العلاقة بين المدقق والإدارة وبرغم كون هذا الاقتراح خطوه في الاتجاه الصحيح إلا أنه غير كاف.

ويبقى الاختراع الأكثر موضوعيه هو قيام جهات محده مثل (SEC) أو أي جهة مشرفه أخرى مسؤولة تعيين المدقق والدفع له فمثل هذا سيلقي تماماً احتماليه وجود أي عوامل قد تمس بالاستقلالية فإذا كان هدفنا هو زيادة إدراك الجمهور لاستقلالية المراجع فإن الشركة التي سيقوم المراجع بتدقيق قوائمها المالي لن تكون بأي حال من الأحوال هي عميل للمدقق

بل سيصبح العميل في هذه الحالة جهة أخرى وهذه الجهة هي التي ستتولى عملية الدفع للمدقق

. (J.haber. CPA.Journal. 2005)

إن مثل هذه الحلول التي سبق طرحها والتي لا زالت علي طاولة البحث والنقاش الطويل

والمتشعب دون الوصول إلي قرارات حازمه حيا لها تجعل مثل هذا القياس والبحث الذي

استمر طويلا بانتظار الكارثة الجديدة مما تجعل الباب مفتوحا أمام الاستمرار في الشك في

الاستقلالية بل وقد يصل مثل هذا الشك في جدوى عملية التدقيق بأكملها.

الفصل الرابع

❖ استقلالية المراجع الخارجي - نظرة مستقبلية

4 - 1 الاقتراحات المقدمة لتعزيز استقلالية المراجع

أن أشد ما تحتاجه مهنة التدقيق في أيامنا هذه هو إعادة صياغة كاملة لمفهوم استقلالية المراجع حيث أن مثل هذه الصياغة الجديدة قد تؤدي إلي إيجاد مفهوم جديد ومحدد متفق عليه ويمكن اعتماده لاستقلالية المراجع.

ولعل هذه الصياغة الجديدة ستعتمد علي إعادة أحياء مفاهيم قديمة مثل الموضوعية والحيادية أكثر من اعتمادها على التحيز والولاء الكامل advocacy للعميل خصوصاً في ظل هذه الفضاء المحاسبية المطرودة والمتتالية.

ومن البديهي الافتراض مسبقاً بأن استقلالية المراجع لم تكن تعني في يوم من الأيام التحيز والولاء (Advocacy) للعميل وإدارته، وكذلك لم تكن تعني بأي شكل تبرير قرارات الإدارة والدفاع عنها.

ولعل إجراءات مثل تشكيل لجان التدقيق يمكن أن تساهم في إعادة الصياغة لمفهوم الاستقلالية حيث أن هيئات وجمعيات كبرى لها ثقلها العالمي في التنظير لمهنة التدقيق مثل (SOA) و (PCAOB) قد طالبت بتحديد المدى الذي تستطيع به إدارة المنشأة ممارسة سيطرتها علي نطاق عملية التدقيق وأتعاب المدقق حيث أصدرت (SOA) الأمر رقم 301 الخاص بهذا الشأن وينص على ما يلي :

"أن لجنة التدقيق التابعة لمجلس إدارة المستثمرين هي المسؤولة المباشرة عن تعيين المدقق وتحديد أتعابه وتحديد نطاق عملية التدقيق لأي شركة عمومية مدرجة بما في ذلك أيضاً: تعتبر هذه اللجنة مسؤولة عن حل أي خلاف قد يطرأ بين الإدارة التنفيذية والمدقق من شأنه أن يعيق إصدار تقرير مستقل من قبل المدقق" (baker 2005).

وبالرغم من وضوح وشفافية هذا الأمر ألا أن الإجراءات العملية التي تضمن تطبيقه لم تتخذ بعد ولازال هناك مساحة رحبة لدى الجمهور للشك بان الإدارة وبطرق مباشرة لازالت تمارس ضغوطا لدى مجلس الإدارة المستقل لاختيار المدقق الذي يناسبها وبالتالي أيضا تحديد أتعابه.

وتبقي الحاجة إلى وجود مفهوم جديد للاستقلالية مطلباً حيويًا وملحاً ولا بد لهذا المفهوم أن يراعي الركائز التالية :

أن المدقق في طبيعة عمله لا يفترض به أن يكون مدافعا عن عميله:

تفترض عملية التدقيق أن يصدر المدقق رأيه المستقل في القوائم المالية التي تصدرها الإدارة والمعبرة عن نتائج أعمالها وقراراتها الإدارية الخاصة بالنشاط أو السياسات المحاسبية التي تبنتها تلك الإدارة عند إعدادها لهذه القوائم

وبالتالي فمن المفترض أن لا تمتلك هذه الإدارة المقدره لممارسة نفوذها على هذا المدقق من خلال تحديد أتعابه أو نطاق عمله حيث يتوجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مصلحة مجلس الإدارة المستقلة وليس الإدارة التنفيذية وبالتالي فان عميل التدقيق هو مجلس إدارة حملة الأسهم (المستثمرين) لذا فانه من الجدير بالذكر هنا سرد بعض الاقتراحات التي وردت في أدبيات المحاسبة العالمية حديثا بهدف تعزيز استقلالية المراجع:

4 - 1 - 1 الحظر القانوني لمصالح مالية للمدقق لدى المنشأة

-(Legal Prohibition Of Financial Interests In Client Companies)-

ويقصد به اتخاذ الإجراءات القانونية الرادعة تجاه المدقق الذي يثبت أن له أي مصلحة مالية في المنشأة التي يقوم بتدقيقها.

ومع أن هذا الحظر موجود ويشكل الحجر الأساسي لقواعد وأخلاقيات المهنة في كل من بريطانيا وأمريكا منذ الثلاثينات في القرن الماضي وحتى التسعينات منه إلا أنه لم يترجم فعليا إلى إجراءات قانونية سواء في تلك الدول أو العديد من الدول الأخرى. حيث بقيت الرقابة على تطبيق هذا الحظر مقتصرة فقط على الجهات والمنظمات القائمة على المهنة دون أن تملك الوسائل القانونية أو الإجراءات الرادعة.

ويوجد الآن ما يمكن تسميته بالعرف العالمي لمنع المدققين من أداء خدمات التدقيق لمنشآت لهم فيها مصالح مالية أو عائلية وتتولى بعض الهيئات مثل (SEC) في الولايات المتحدة وغيرها من المنظمات والهيئات اتخاذ الإجراءات التي من شأنها منع وجود مثل هذه الظاهرة. بل ولقد طورت مثل هذه الهيئات قواعدها بهدف منع حدوث أي شكل من أشكال المصلحة المالية المتعلقة بالوظيفة المحاسبية لمؤسسة التدقيق سواء كانوا شركاء في هذه المؤسسة أو زوجاتهم أو والديهم أو حتى أبنائهم.

وبالنظر إلى الجهود المميزة التي تقوم بها (PCAOB) في تطوير الكثير من القواعد والمفاهيم المتعلقة باستقلالية المراجع إلا أنها أبقت على قدر لا بأس به من المرونة في الأوامر والتعليمات والقواعد التي يفترض بها الشدة والحزم.

4 - 1 - 2 دوران المدقق

-(Rotation Of Audit Appointments) :-

تسمح الكثير من الدول ومن بينها ايطاليا بتقديم خدمات التدقيق من قبل المؤسسة لأي منشأة لعدد محدد من السنوات فقط.

ومثل هذا الإجراء لم تقم به كثير من الدول ومنها بريطانيا وأمريكا إلا بعد كارثة إنرون وصدور قانون (ساربانس اوكسلي) الذي طالب المدقق بترك المنشأة التي يقدم لها الخدمات التدقيقية بعد فترة من الزمن محددة في مواد ذلك القانون.

أما في فرنسا فيمكن أن نلاحظ تطبيقا لهذا المبدأ حيث يلتزم المدققين بحد أقصى من السنوات لأداء عملية التدقيق لمنشأة ثم يتركون لمدة محددة أخرى يمنعون من خلالها من أداء هذه الخدمة لتلك المنشأة.

ولعل الهدف المنشود من مثل هذه الإجراءات هو تدعيم الاستقلالية لأن قلق المدقق من أن تفصله المنشأة قد تضاعل وحرصه على إرضاء الإدارة بهدف الاستمرار في عملية التدقيق قد أصبح لا محل له وفق ذلك الإجراء.

ولقد أبدى العديد من أصحاب الرأي في مهنة التدقيق والمحاسبة تحفظاتهم تجاه مثل هذا الإجراء في تغيير وتبادلية المدققين مدعين أن التكلفة العالية لبدء العمل (cost of start up) يفترض أن توزع على عدد أطول من السنوات وأن مثل هذه التكلفة ستضيع إذا ما امتد العمل التدقيقي لسنوات أقل مما هو مخطط له الأمر الذي سيؤدي إلى تكبد المدققين خسارة متكررة نتيجة ارتفاع تكلفة بدء العمل في منشأة جديدة.

ويبدو من الصعب قبول مثل هذه المبررات بهذا الشكل حيث إن الفائدة العائدة على الجمهور نتيجة تغيير وتبادلية المدققين سوف تستوعب النتيجة المضادة لتكلفة بدء العمل من قبل المدققين.

4 - 1 - 3 وجهة نظر مدقق زميل

-(Peer Reiew)-

إن مثل هذه الفكرة قد لاقت استحسان الكثير من المنظمات المهنية سواء في الولايات المتحدة أو في العديد من البلدان الأخرى. وتتولى (pcoab) الآن مسؤولية متابعة تنفيذ هذه القاعدة التي صدرت أول مرة عن (pob) وتتابع (pcoab) إجراءات تطبيق هذا الأمر الذي سمح بطرح وجهة نظر مدقق آخر للقوائم المالية للشركات العامة. ولقد امتدت هذه المطالبة لتشمل الشركات المدرجة في (SEC) أو غير المسجلة فيها وذلك حرصاً على إيجاد نوع من الضوابط لدى المدقق حين يطلب من مدقق آخر عرض وجهة نظره في نفس القوائم التي دققها زميل له. أي أن مسؤولية إبداء الرأي سوف تتوسع لتشمل مدقق آخر قد لا تكون لديه نفس الدوافع أو التقديرات التي وجدت لدى المدقق السابق (الأصلي) مما يجعل الانحراف عن المعايير المهنية في هذه الحالة أقل ما يمكن.

4 - 1 - 4 تشكيل لجنة خاصة تتولى تعيين المدقق وتحديد أتعابه

Auditor – Appointing & Fee – Setting Body):An Independent)

يمكن إدراك الهدف المنشود من وراء هذا الطرح بتقليص دور الإدارة في تحديد نطاق التدقيق وتحديد أتعاب المدقق مما يجعل المدقق أكثر قدرة على التعبير عن رأيه بإصدار تقريره كمستقل.

ولقد نال هذا الاقتراح دعماً مباشراً من الجهات الحكومية مثلاً في الولايات المتحدة حيث ألزم قانون (ساربانس اوكسلي) المدققين بأن يتم تعيينهم وتحديد إتعابهم عن طريق لجنة التدقيق التابعة لمجلس إدارة المستثمرين للشركة العميل (Baker 2005).

وسواء تم الالتزام فعليا بهذا الإجراء أم استمرت الإدارة بطريقة أو بأخرى بممارسة نفوذها في اختيار وتحديد أتعاب المدقق فإن حقولاً مثل أتعاب المدقق وتحديد نطاق عملية التدقيق ستظل أماكن خطرة ممكن أن تحوي خلالها بذور تفتك باستقلالية المراجع.

وإن مثل هذه الحقول هي مراكز الثقل لمفهوم الاستقلالية ودعاماتها وبالتالي فإن السيطرة على هذه المراكز وتقنينها يؤدي بالضرورة إلى تدعيم الاستقلالية.

4 - 2 الحاجة إلى إطار موحد لمعايير استقلالية المحاسب القانوني (المراجع):

(Harmonization of independence standards around the world)

"يفترض بالمعايير الأخلاقية أن تكون دائمة التطور والتحديث فالمعايير المهنية هي انعكاسات للقيم الاجتماعية والقانونية والاقتصادية والسياسية والثقافية التي تسود المجتمع خلال فترة زمنية محددة وكما أن القيم والظروف تتغير فالقواعد الأخلاقية ينبغي أن تتغير أيضاً تبعاً لها

"

وردت هذه المقولة في تعليق لأحد الباحثين سنة 1907 وكما نرى فإنها لازالت سارية حتى الآن.

تجمع (IFAC) في عضويتها العديد من الجمعيات المهنية حول العالم وكل جمعية من هذه الجمعيات لها معاييرها الخاصة بها والتي تعتمد على معطيات ظروفها ومجتمعها وسياساتها وكذلك طبيعة الأسواق المالية فيها.

وفي خلال مؤتمر رقم 103 للمحاسبين في الولايات المتحدة للفترة من 13-15 نوفمبر 2003 تم طرح العديد من التصورات من قبل مختلف اتجاهات وجنسيات المشاركين فيما يتعلق بتوحيد المعايير المحاسبية والتدقيقية على نطاق عالمي بالتعاون مع (IFAC) واعتقد أنه من المفيد هنا ذكر بعض التوصيات التي خرج بها هذا المؤتمر.

حيث يتقاسم المحاسبون في جميع أرجاء العالم قيماً عامة تتشابه فيما بينها بما يتعلق بالمبادئ الخاصة بهذه المهنة خصوصاً ما يتعلق منها بالنزاهة والموضوعية والتي تمثل من وجهة نظر الجمهور حجر الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق.

إن فكرة توحيد وانسجام المعايير الأخلاقية يمكن أن يكون لها دوراً أساسياً في تدعيم المهنة وحماية مصالح المستفيدين منها في جميع أنحاء العالم.

فالمجتمع الاقتصادي العالمي قد تغير بشكل جوهري وخصوصاً خلال العقدين الماضيين فالتكنولوجيا وتطور البنية التحتية للتجارة الالكترونية وضعت التجارة الدولية في متناول أصغر المؤسسات في العالم تماماً كما هي في متناول الشركات العملاقة.

كما أصبح الاستثمار خارج الحدود وحياسة أسهم في دول أخرى سواء من خلال تجمعات استثمارية أو شركات كبرى أو حتى أفراد قد أصبح متاحاً بشكل سهل وميسور ويتوقع أن يشهد العقد القادم جملة من التطورات المتسارعة التي من شأنها أن يكون لها الأثر في التغيير الجوهرى نحو الأفضل إضافة لما هي عليه الآن من سهولة ويسر.

كما أن العمل من قبل مدقق ما لإحدى الشركات الكبيرة وذات المستوى العالى من الأداء كان يعتبر حتماً أصبح في ظل المعطيات الحالية للاقتصاد العالمى مثل هذا العمل متاحاً ومتوافراً فبكل يسر وسهولة يمكن أن يكلف أحد المدققين بأداء خدمة تدقيق محددة لشركة عملاقة تتعلق بفحص أو متابعة أو تقييم أحد مكونات الأصول والأنشطة التابعة لهذه الشركة في مكان سكنه فأصبحت الخدمات المحاسبية كالجوال يمكن أن تؤدي في أي مكان في العالم وفي أي وقت من الأوقات.

ولازال الجمهور يعتمد على التقارير المالية والآراء التي يبديها المدققين حيالها ولازالت هذه التقارير تعتبر من وجهة نظر هذا الجمهور حجر الزاوية أو الأساس للأسواق المالية.

ولعل كل ما سبق دفع بحملة الأسهم والمقرضين والحكومات والجهات المنظمة لإعادة تسليط الضوء على استقلالية المراجع التي تمثل صمام الأمان لكل هذه الثورة المعلوماتية وترى المنظمات والحكومات ضرورة الإحاطة بهذه الاستقلالية بكل العناية والاهتمام كما لو تحيط الأم الحنون طفلها وذلك لإدراك هذا المجتمع بأسره أن فقدان هذه الاستقلالية قد يمثل انهيار جبل مصنوع من الدومين وإذا ما فقدت هذه الاستقلالية.

ويمثل معيار الاستقلالية الذي صدر مؤخراً عن (IFAC) تكريساً مجدداً لمفهوم استقلالية المراجع وتعريفه:

الاستقلالية في الواقع: Independence of mind

وهي تلك الحالة الذهنية التي تسمح للمدقق بأداء رأيه دون أن يكون تحت تأثير أو سلطة يمكن أن تحرف مساره في إبداء رأيه الموضوعي وهي تلك الحالة التي تسمح للفرد بأداء مهنته بنزاهة من خلال أداء مهمته بموضوعية وشك مهني.

الاستقلالية في الظاهر: Independence of appearance

وهي تجنب الأحداث والمواقف التي يمكن تفسيرها من قبل طرف ثالث بأنها مخلة ومنافية للاستقلالية والتي من شأنها أن تظهر الفرد أو الطاقم أو مؤسسة التدقيق كما لو كانت فاقدة للاستقلالية.

وكلا المكونين للاستقلالية لهما نفس الدرجة من الأهمية إلا أن الجمعيات التي تهتم بمصلحة الجمهور وحماية مدخراته تسعى دائماً لمراقبة الاستقلالية في الظاهر.

ووفقاً لمعيار (IFAC) والذي ينطلق من المدخل أو المنهج المفاهيمي (Conceptual approach) والذي يعتمد على تقديم مساحة هائلة من المبادئ المفصلة يمكن من خلالها ضبط الاستقلالية.

كما يوفر هذا المنهج دليلاً مفصلاً لتلك الأحداث والمواقف التي قد تشكل تهديداً للاستقلالية إضافة إلى تقديم العديد من الإجراءات الوقائية التي يمكن من خلالها تقليل خطر الاستقلالية

إلى أدنى حد ممكن ولعلنا نرى قدراً كبيراً من التوافق بين ذلك المعيار الصادر عن (IFAC) والمعايير الصادرة عن كل من (Common core of principles for the guidance of the European profession) وكذلك (Federation des Experts compatibles) (E.U.) (FEE) ولاحقاً فقد اعتمدت (ISB) في الولايات المتحدة الأمريكية خلال العام 2000 مثل هذا المنهج حيث يقدم إطاراً مبنياً على قواعد متينة يمكن من خلالها تحديد وتقييم وتشخيص خمسة عوامل تمثل مهددات للاستقلالية وهي

A self interest threat .1

والتي تحدث عندما يحصل أحد أفراد التدقيق على منفعة مالية أو منفعة شخصية تمثل تضارباً في المصالح بينه وبين عميل التدقيق.

A self review Threat .2

ومثال ذلك الحالة الأولى عندما يكون أحد أفراد طاقم التدقيق قد عمل سابقاً مديراً أو موظفاً لدى عميل التدقيق أو شغل وظيفة لها دور فعال يمكن أن يكون مؤثراً في التعاقد على المدقق والحالة الثانية عندما يتطلب الأمر إعادة النظر في تقرير المدقق السابق لكي يمكن من خلاله التوصل إلى نتائج تنفيذ في التعاقد من قبل المدقق.

An Advocacy Threat: .3

ومثال ذلك عندما يتحول المدقق أو أحد أفراد التدقيق إلى محام يدافع عن موقف الشركة العميل ففي مثل هذه الحالة فإن موضوعيته تصبح أو تعتبر فاقدة.

A Familiarity Threat: .4

وذلك يحدث عندما تزداد العلاقة قرباً ووثاقة بين المدقق وعميل التدقيق أو أحد مدرائها أو موظفيها الرئيسيين ففي مثل هذه الحالة تصبح مثل هذه العلاقة الحميمة خطراً على استقلالية المراجع.

An Intimidation Threat .5

ومثال ذلك أن يتعرض أحد أفراد طاقم التدقيق لتهديد يجعله ينحرف عن أداء عمله بموضوعية وتمنعه من ممارسة ذلك الشك المهني سواء كان ذلك بالتهديد الفعلي أو المعتبر من قبل المدراء أو المشرفين أو أحد موظفي الشركة العميل

ولا يشمل طاقم التدقيق فقط أولئك المهنيين والذين لهم علاقة مباشرة بالتعاقد بل يشمل أشخاصاً آخرين داخل مؤسسة التدقيق يملكون من السيطرة والنفوذ ما يمكن أن يحرف نتائج التدقيق وتغيير وجهة الرأي النهائي للمدقق في القوائم المالية، ومن هؤلاء المدراء المباشرين أو المراقبين أو المشرفين على طاقم التدقيق.

وبناءً على ما تقدم من عرض للمخاطر والتهديدات للاستقلالية ينبغي على مؤسسة التدقيق تقدير حجم الخطر وبالتالي تحديد وسائل الوقاية المناسبة والتي من شأنها ضمان حماية المصلحة العامة وتفعيل تلك الوسائل الوقائية في حال أصبحت هذه المصلحة العامة موضع خطر.

ولقد أخذ هذا المنهج المعتمد من قبل (IFAC) في الاعتبار التغييرات في الأعمال وفي مهنة التدقيق وهيكلتها والتي سببت في تحولات اعتبارية على مستوى العالم من خلال مؤسسات

التدقيق أدت إلى التخبُّط في أداء بعض المهام التي كانت محظورة من قبل وتعطيل بعض الطواقم التي كانت تعتبر من الأساسيات في مؤسسة التدقيق لعدم الحاجة إليها نتيجة لتلك التغييرات

ففي خلال السنوات العديدة الماضية سعت المنظمات المهنية ومجتمع الأعمال إلى تطوير وسائل قوية للحماية تمثل درعا واقيا أمام أخطار وتهديدات الاستقلالية ويمكن تصنيف تلك الدروع الواقية أو وسائل الحماية إلى ثلاث مجموعات

Safeguards created by profession، legislation، or regulation

Safeguards created and maintained within the assurance client

Safeguards within the assurance practitioner's own system and procedures.

وتشمل سبل الحماية متطلبات التعليم والتدريب للقائمين بمهنة التدقيق كما تشمل أيضا المعايير المهنية والتأديبية والمراجعة الخارجية لكفاءة الرقابة الداخلية وأنظمتها

أما فيما يتعلق بالشركات التي تملك الحكومة جزءاً منها فيتوجب الاعتماد على استقلالية لجنة التدقيق والتي تعبر بشكل أساسي (Tone at the top) عن حاجات وتطلعات ومصالح أصحاب الأسهم الحقيقيين بما يسمح لهذه المهنة بتعيين المدقق وتحديد أتعابه وتلقى تقاريره الأمر الذي يضبط تلقائياً كما هو مفترض استقلالية المراجع واستبعاد كل أثر أو سيطرة أو تهديد للإدارة التنفيذية على طاقم التدقيق.

ووفقاً للمنهج المتبع (PRINCIPLES BASED ABROACH) فإن مؤسسات التدقيق ملتزمة بتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي من شأنها أن تمثل خطأ أن تمثل خطأ على الاستقلالية و لاتخاذ الإجراءات المناسبة والوسائل الوقائية التي من شأنها تقليل تلك المخاطر ولعل شروط التعاقد في مهنة التدقيق قد تختلف وتتغير أو تتطور وبالتالي يمكن أن تظهر أنواع جديدة من المخاطر والتي تستوجب بدورها إجراءات جديدة للحماية والوقاية وهذا يحول الاهتمام إلى الدراسة والفهم العميق واستغراق التفكير في المخاطر التي تستجد مع تطور بيئة الأعمال وبالتالي استحداث الوسائل الواقية المناسبة لتلك الأخطار.

ولكن هذا لا يعني التعامل مع كل حالة على انفراد فالخطر الذي يمثل تهديدا للاستقلالية هو ما يمكن اعتباره شائعا وعماماً على نطاق المهنة كما أن المرونة التي تسم بها هذا المنهج تسمح بالمعالجة الفورية لأي خطر ينشأ على عكس المناهج الأخرى التي يتم فيها الاعتماد على مجموعة (Set) من القواعد المفصلة الجامدة والتي يمكن تفسيرها بشكل متخبط من قبل العديد من المستخدمين كما أن مثل هذه المناهج الأخرى لا يمكن لها أن تتوافق مع التطورات السريعة للبيئة والظروف والعلاقات التي من شأنها أن تدفع المهنة إلى مواقع وحقول متقدمة خلال السنوات القادمة

ومن الجدير بالذكر أنه لا يمكن ضمان وسيلة الحماية أو الإجراءات الوقائية المناسبة لكل حالة من أجل تقليل المخاطر فمثلا من غير المعقول مطلقا أن يكون لأحد أفراد طاقم التدقيق مصلحة مالية لدى عميل التدقيق وفي نفس الوقت (وبالتالي) إذا ما شارك أحد أفراد طاقم التدقيق في اتخاذ قرارات إدارية بالتعاون مع إدارة الشركة فإنه في هذه الحالة ليس مستقلاً ولن يسمح له بأداء أعمال التدقيق الخاصة بهذه الشركة.

إضافة إلى ذلك القدر الكبير من المبادئ التي يشملها هذا المنهج فإن القاعدة الصادرة عن (IFAC) تشتمل على دليل واضح لوسيلة الحماية الممكنة مقابل موقف محدد يمكن أن يحدث أثناء العمل مثال ذلك المصالح المالية والعلاقات الاقتصادية الحميمة مع عميل التدقيق أو عائلته أو الحميمة الناتجة عن طول وعمق العلاقة كذلك أيضاً أموراً أخرى تتعلق بالأجر أو التسعير أو الهدايا أو الضيافة أو المنازعة القضائية ولقد اعتادت مؤسسات التدقيق على تقديم خدمات أخرى غير تدقيقية انطلاقاً من خبرتهم العالية ودرابرتهم ومهارتهم وفقاً لطبيعة هذه الخدمات ومدى تأثيرها على استقلالية المراجع فإن المنهج المعتمد على المفاهيم يقدم تفسيراً مرناً يمكن أن يستوعب أي حالة من حالات أداء هذه الخدمات يمكن من خلاله تقييم الظروف التي تؤدي بها هذه الخدمة أو تلك وبالتالي إمكانية توفير سبل الحماية الملائمة وفق هذه الظروف من أجل ضمان الحد الأقصى لبقاء استقلالية المراجع دون اهتزاز وقد تختلف مستويات هذه المخاطر اعتماداً على طبيعة التعاقد واعتماداً أيضاً على نوع الشركة إذا ما كانت خاصة أو حكومية كما تعتمد أيضاً على بقية الأخرى المؤداة.

ولقد نوقشت مقترحات عديدة أثناء إعداد هذا المعيار تتناول أداء خدمات بعينها كإعداد السجلات المحاسبية وتقديم خدمات التقييم وكذلك تقديم خدمات التدقيق الداخلي أو خدمات شبكة المعلومات أو مواصفات وظيفية للقوى البشرية أو الخدمات والاستشارات القانونية والضريبية.

ولقد تمت دراسة جميع هذه المقترحات وخلص القائمون على الأمر باستنتاج مفاده أنه كلما ظهرت خدمة جديدة يمكن أن يؤديها المدقق ولم تكن موجودة من قبل فإن التساؤلات ستظهر

بين القائمين بمهنة التدقيق وستتولى لجنة الأخلاقيات بالجمعية دراسة مثل هذه الحالات التي تستجد.

إن مثل هذا المنهج الذي تم اعتماده سوف يضمن الفائدة والمنفعة لمستخدمي القوائم المالية بما فيهم المستثمرين أو المنظمين أو المشرعين أو المقرضين حيث يمتاز هذا المنهج المضي قدماً لفهم واستيعاب حاجة تلك الجهات لقواعد مهنية تتماشى مع كل معطيات التطور ولا تبقى جامدة أو معقدة عن تاريخ وظروف ومعطيات تخص فترة زمنية محددة مما يمكن أن يضمن للاستقلالية سبل تحديد مخاطرها وسهولة اتخاذ الإجراءات المناسبة للوقاية من هذه المخاطر، وتتمثل مصلحة زبائن التدقيق أيضاً في فهمهم الواضح للإجراءات التي يتخذها المدققين لتقليل مخاطر الاستقلالية كما أن مثل هذا التبسيط للقواعد سوف يكون من شأنه خفض كلفة تحديد خطر الاستقلالية (Audit Risk).

وكما يستفيد الجمهور وزبائن التدقيق فإن الفائدة أيضاً تعود على مؤدي خدمات التدقيق ألا وهم المدققين من خلال تخفيض درجة الإرباك حول وسائل تدعيم الاستقلالية كما تدعم ثقة الجمهور في مصداقية وموضوعية مهنة التدقيق.

إن الاستقلالية للمراجع الذي يقوم بأعمال التدقيق هي المحور والركيزة الأساسية لثقة الجمهور بهذه المهنة ومن هنا تظهر الحاجة الملحة لتطوير قواعد للاستقلالية موحدة على نطاق العالم تتماشى مع متطلبات البيئات المختلفة للمجتمعات المتعددة.

ويمكن أن تشكل مجموعة القواعد الصادرة عن (IFAC) نواة لمثل هذا المشروع الضخم فبرغم اختلافنا جميعاً إلا أننا مهنيين على نطاق عالمي نلتزم بأطر مهنية وأخلاقية عالمية كما

أن مصلحة الجمهور يمكن أن تتحقق بشكل أفضل بواسطة مجموعة موحدة من القواعد لها صفة القبول والالتزام في كل دولة من دول العالم.

(Harmonization Of Independence Standards Of Auditing Around The World)

(The 103 rd American Assembly-(November 13-15،2003).)

وحرى بنا في فلسطين أن نبدأ من حيث انتهى العالم وتتولى الجهة المنظمة لمهنة التدقيق مسؤولية الإشراف الفعلي على أداء المنتسبين لها من المدققين من خلال تبني القواعد والمبادئ الأخلاقية المطورة والمعدلة عالمياً وتطويعها بما يتناسب وبيئتنا الفلسطينية. صحيح أن حجم استثمارات الجمهور في الأوراق المالية في فلسطين يعتبر من الأقل نسبة عالمياً إلا أن التطور والنمو الاقتصادي المرتقب لوطننا الحبيب يستدعي بذل كافة الجهود لمنع حدوث كوارث محاسبية مستقبلية قد لا يكون من قدرة مجتمعنا احتوائها.

3 - 4 إعداد جيل المستقبل للمدقق المهني

The future of the accounting profession

تسعى مهنة التدقيق عالمياً لاستعادة مكانتها بين المهنة الأخرى واستعادة ذلك البريق والجاذبية والخصوصية التي اكتسبتها على مدار سنوات طويلة من تاريخها، ويشهد هذا السعي عند حدوث أي كارثة أو فضيحة تتعلق بمهنة التدقيق أو بأحد ممارسيها ويأخذ هذا السعي أيضاً أشكالاً متعددة من أجل جذب ذلك الجيل الصاعد من الخريجين إلى إطار هذه المهنة التي طالما كانت حلم كل خريج.

إلا أن هؤلاء الخريجين ليسوا بالضرورة صالحين في مجملهم لأن يشكلوا نواة التدقيق في الجيل القادم إلا إذا تسلحوا بالكثير الكثير من التدريبات المهنية الطويلة والشاملة وتخصيص الوقت الأكبر للدراسة في مجالات كثيرة تتعلق بالتدقيق مثل الإدارة المالية بشكلها العملي والقانوني والإحصاء وما يتصل به من حسابات خاصة لتقدير المخاطر وتقدير حجم العينة.

ولعل ما تقوم به (AICPA) في أمريكا وحرصها الدائم على تطوير مناهجها ودوراتها التدريبية وبالتالي امتحاناتها التي تشمل كافة العلوم الإنسانية والرياضية والعلمية التي تتعلق بالأداء المهني لعملية التدقيق بالصورة التي يتوجها الحزم والانضباط والتطور المستمر.

ولعل هذه المؤسسة تمثل لنا في مجتمعاتنا نموذجاً يحتذى لتخريج أفراس جديدة مهنية تتمتع بقدر عالي من الكفاءة عن طريق تطوير وإعادة بناء وهيكله المعاهد المتخصصة في الوطن العربي وأن تحرص هذه المعاهد على كفاءة عالية ومهنية وجدارة الخريجين بتخرجهم حتى وإن كانوا قليلي العدد ولكنهم سيكونوا إنشاء الله نواة مهنة التدقيق المستقل في بلدنا وفي الوطن العربي بأكمله بإذن الله.

وعلى صعيد عالمي يتوجب على الشركات الكبرى وخاصة (Big Four) اتخاذ زمام المبادرة الذاتية لإعادة المكانة لمهنة التدقيق وتدريب وتخريج فوج جديد من المدققين الصغار ذوي الكفاءة والمهارة اللائقة مستغلة انتشارها الجغرافي العالمي لتمثل نواة عالمية لبذور جيل جديد من المهنيين المدققين.

كما يتطلب مستقبل مهنة التدقيق المبادرة الذاتية أيضاً من تلك الشركات الكبرى الفاعلة والمؤثرة على صعيد عالمي بدور أكبر في إعادة صياغة معايير التدقيق وتطويرها بما يناسب

متغيرات المرحلة الجديدة وتطورات الاقتصاد العالمي من أجل الوصول قدر الإمكان إلى مستوى معين من توحيد معايير التدقيق على نطاق عالمي بما في ذلك ضوابط الاستقلالية لدى المدقق وتطوير تلك الضوابط وتوحيدها، وذلك لما تمثله الاستقلالية كإحدى دعائم تقوم عليها مهنة التدقيق حيث أن مثل هذه المبادرات الذاتية من قبل كبرى الشركات المؤثرة قد تكون لها النجاح والفعالية أكثر من تلك التي تعمد إليها الحكومات من خلال التشريعات والقوانين الملزمة التي قد تقيد عمل المدقق عند أدائه لعمله.

وقد تمتد يد التطوير الذاتي إلى إعادة الصياغة للتقارير المالية ولتقرير المدقق من خلال صياغة تقارير مالية تتمتع بمرونة أكبر لإظهار قيم قد لا تكون بالضرورة تاريخية مثل تلك الأصول القابلة للاستهلاك أو تلك الأوراق المالية الموجودة بحوزة الشركة ولها قيمة سوقية قابلة للتحقق أكبر بكثير من تلك القيمة التاريخية التي تم شراؤها فيها، ولكي يبقى مبدأ التكلفة التاريخية مصاناً يمكن لمعد القوائم المالية أن يذكر القيمة الفعلية أو السوقية لتلك الأصول مع إدراج ملحوظة أن هذه القيمة قابلة للتحقق لحظة إعداد القوائم المالية (توصية المؤتمر رقم 103 للمحاسبين المهنيين المعقد في كولومبيا بتاريخ 13-15 نوفمبر 2003) إضافة إلى ضرورة اشتغال التقارير المالية على تلك المعلومات غير المالية والمؤثرة على قرار المستثمر وتعد بالنسبة له حيوية مع العلم فإن جميع معايير المحاسبة والتدقيق لا تلقي بالاً لتلك المعلومات إن لم تكن مالية مع العلم أيضاً بأن مثل هذه المعلومات قد تشكل محوراً أساسياً في قرار الاستثمار لدى المستثمر مع علمنا بأن تلك المعلومات تختلف في طبيعتها من صناعة للأخرى.

فقد تعتقد الفنادق مثلاً أن نسبة الأشغال لديها هي معلومة غير مالية ولكنها ذات دلالة مفيدة لدى مستخدم القوائم المالية الصادرة عنها في حين أن مثل هذه المعلومة قد لا تكون ذات علاقة أو أهمية في أي قوائم مالية لأي صناعة أخرى.

ومن الطبيعي أن تعتمد المحاسبة على تلك المقاييس المالية للمعلومات إلا أن مثل هذه المعلومات غير المالية قد لا تكون مؤثرة في بنیان القوائم المالية إذا ما ذكرت بشكل مؤشرات (Indicators) بل وقد تكون لها قوة تأثير أكبر مما احتوته القوائم المالية بالكامل لدى المستثمر عند اتخاذ لقرار استثماري ويبقى دور المدقق في التحقق والمصادقة على صحة ذلك المؤثر وحقيقته، مثل هذا التطوير قد يبعث في التقارير المالية روح المستقبلية التي قد تفيد مستخدم القوائم المالية في بعض الأحيان أكثر من ذلك الطابع التقليدي والمحتوى التاريخي الذي حافظت عليه القوائم المالية حتى الآن.

الفصل الخامس

❖ المحاسبة والتدقيق في فلسطين

❖ العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي

5 - 1 واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين

أولا الإطار القانوني

(1) الفترة ما قبل 1967

خضعت مهنة المحاسبة قبل عام 1967 في الضفة الغربية للقانون الأردني رقم 10 لسنة 1961 "قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات لسنة 1961". وفي قطاع غزة للقانون المصري.

(2) الفترة ما بين 1967-1993

في ظل الاحتلال الإسرائيلي عانت المهنة من تخلف كبير على الصعيد العملي وخضوعها لقوانين وتعليمات الاحتلال.

تضييق مفهوم مدقق الحسابات إلى أعمال مسك السجلات والمراجعة لأغراض الضرائب.

وإجمالاً فإن أهم ما يميز هذه المرحلة ما يلي:

- ✓ غياب القوانين المهنية المنظمة للمهنة.
- ✓ غياب المعايير المهنية المطبقة في المناطق الفلسطينية.
- ✓ الضعف في المؤهلات المهنية التي يتم الترخيص بموجبها.

(3) الفترة ما بين 1993-1997:

- بعد توقيع اتفاقية السلام والبدء ببناء مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية الأمر الذي أظهر الحاجة الملحة لسد الفراغ أو الضعف القانوني في العديد من الأنشطة ومنها مهنة تدقيق الحسابات.

- وحيث نصت الاتفاقيات الاقتصادية على سريان مفعول القوانين التي كانت سائدة قبل عام 1967 ونتيجة لذلك ومن حيث الواقع كان هناك أمران:

الأول: عدم وجود قانون موحد يغطي مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، فقد تم تطبيق القانون الأردني في الضفة الغربية والقانون المصري في قطاع غزة.

الثاني: عدم ملائمة هذه القوانين للتطورات الاقتصادية والتطورات القانونية التي واكبت المهنة عبر هذه السنين في جميع دول العالم. وأن هذه القوانين أيضاً تم تعديلها في بلدانها الأصلية، ولكن التعديلات لم تكن سارية في مناطق السلطة الفلسطينية.

(4) الفترة ما بين 1997 - 2004

- في عام 1997 إصدار قرار رئاسي (رقم 5 لعام 1997) ينص على سريان مفعول القانون الأردني رقم 10 لسنة 1961 على جميع مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية (الضفة الغربية وقطاع غزة).
- تقديم مشروع قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات، والمصادقة عليه من قبل الرئيس الراحل ياسر عرفات في 2004/9/8 ونشره بالجريدة الرسمية في فبراير 2005 .
- وجاء القانون ليتجاوز عن العديد من نقاط الضعف في القانون السابق (رقم 10 لسنة 1961):

وأهم ميزات قانون 9 لعام 2004:

- ✓ رفع مستوى متطلبات التأهيل من أجل الحصول على الترخيص.
- ✓ انعقاد الامتحان المهني من أجل الحصول على الترخيص.
- ✓ التجديد السنوي للمزاولة بواسطة جمعية المدققين الفلسطينية.
- ✓ التعليم المستمر الذي أشار له نظام الجمعية عند التجديد والذي حولها القانون به.

أما أهم ما يميز هذه المرحلة الحالية فهي كما يلي :

- ❑ عدم تطبيق كافة الجوانب القانونية للقانون حيث لم يتم حتى تاريخه منح أي رخصة مزاولة للمتقدمين.
- ❑ لم يتم تفعيل مجلس المهنة والذي من المفروض أن يشكل بموجب القانون.
- ❑ كان للتغيرات السياسية بعض الأسباب في عدم تفعيل مجلس المهنة مباشرة منذ عام 2005.
- ❑ لم يتم المصادقة على العديد من اللوائح المعززة للقانون مثل لوائح الامتحانات وغيرها.
- ❑ اقتصر تطبيق القانون على قيام جمعية مدققي الحسابات بدورها بإصدار أذون مزاولة سنوية بموجب القوانين بالإضافة إلى تطبيق الأمور الأخرى المناطة بها من نشر وتنظيم وسجل الممارسين وغير الممارسين للمهنة.
- ❑ انتقال المسؤولية في تجديد وتنظيم المهنة من هيئة الرقابة العامة إلى جمعية مدققي الحسابات.
- ❑ اعتمدت بعض الجهات الأخرى سجل مدققي حسابات خاص بها بعضها استند بالأساس إلى وجود ترخيص فلسطيني للمزاولة مثل وزارة العمل والتي تطبق قانون التعاون رقم 17 لسنة 2006 لتدقيق حسابات الجمعيات التعاونية.
- ❑ وبعض هذه المؤسسات لم تنظر إلى وجود ترخيص فلسطيني باهتمام واعتمد قائمة مدققين خاصة به مثل سلطة النقد الفلسطينية (ووزارة المالية التي ربما استندت إلى القائمة المعتمدة في البنك الدولي).

المعايير المطبقة:

أصدرت جمعية المدققين بياناً في عام 2000 تتبني من خلاله معايير المحاسبة الدولية (معايير التقارير المالية الدولية) وكذلك قواعد السلوك المهني لحين إصدار معايير فلسطينية خاصة.

ثانياً الإطار المؤسسي

(1) الفترة حتى 1996: كانت التراخيص تتم:

- في الضفة الغربية من خلال ديوان المحاسبة/التابع للإدارة المدنية لمنطقة يهودا والسامرة بموجب القانون رقم 10 لسنة 1961.
- وفي قطاع غزة من خلال مسجل الشركات لدى وزارة العدل.

(2) الفترة من 1997-2004:

- الجهة المنظمة هي هيئة الرقابة العامة.
- مع وجود مجلس مهنة ينظم منح إجازة المزاولة.
- كما امتازت هذه المرحلة بالتنافس والتنافس على الدور المناط بكل من جمعية مدققي الحسابات وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية. والذي حكمت به محكمة العدل بعدم التعارض بوجود الجمعيتين وأكد القانون دور جمعية مدققي الحسابات.

(3) الفترة من 2005-2007:

الجهة المنظمة هي جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية والحاصلة على ترخيص من وزارة الداخلية عام 1995 حيث أن القانون أشار إلى أنه يؤسس بموجب القانون جمعية تسمى جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية مع وجود مجلس مهنة بتشكيلة مختلفة بشكل بسيط عن المجلس المشكل بموجب القانون السابق لتنظيم المهنة ومنح رخص المزاولة وامتازت هذه المرحلة بأن

أصبحت جمعية مدققي الحسابات مؤسسة بموجب قانون لديها العديد من الصلاحيات والمسؤوليات لممارسة دورها في تنظيم المهنة.

جمعية مدققي الحسابات

- كانت هناك لجنة مشكلة في الأراضي الفلسطينية من مدققي حسابات فلسطينيين تقوم بأعمالها بمثابة جمعية مدققي حسابات إبان الحكم العسكري البريطاني.
- سعت هذه اللجنة لأخذ ترخيص لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية وأعطيت الترخيص رقم (5026) سنة 1995 الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية.
- جاء في إحدى مواد القانون نصاً صريحاً بتأسيس جمعية مدققي حسابات في فلسطين.
- تدار الجمعية هيئة إدارية منتخبة من قبل مدققي الحسابات في الإقليم الجنوبي (قطاع غزة) والإقليم الشمالي (الضفة الغربية). 9 أعضاء في كل إقليم.
- وتنتخب الهيئتان الإداريتان في الضفة الغربية وقطاع غزة مجلس إدارة موحد للجمعية يتكون من 9 أعضاء.
- الجمعية عضو في الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
- عملت على توحيد الاتحاد العربي.
- تقدمت بطلب عضوية IFAC وسينظر في الطلب في العام 2008 بما في ذلك التمثيل بعضوية اللجان المحلية والدولية.
- عدد الأعضاء الممارسين في العام الحالي 2007 هو "218" (في الضفة 163 وغزة 55).
- عدد الأعضاء غير الممارسين في العام الحالي 30 (في الضفة الغربية 25 وفي غزة 5).

مادة عضوية الجمعية

- تتألف الجمعية من الأعضاء المرخصين لهم بمزاولة المهنة حسب القانون ويسمى عضواً زميلاً ممن تنطبق عليهم الشروط التالية:-

1. فلسطيني الجنسية.

2. أن يتمتع بالأهلية المدنية.

3. أن لا يكون قد سبق عليه الحكم في جريمة مخلة بالشرف أو الأمانة ما لم يكن قد رد إليه اعتباره.

4. أن يكون حائزاً على رخصة مزاولة المهنة حسب القانون.

جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية جمعية مهنية تأسست عام 1979 في مدينة غزة.
- تتخذ من غزة مقراً مؤقتاً لها ويكون للجمعية في مدينتي غزة ورام الله مراكز رئيسية وللجمعية فروع عدة في فلسطين.
- أعيد توفيق أوضاعها وفقاً لقانون رقم (1) لسنة 2000 م لدى الدائرة المختصة في محافظات غزة تحت رقم 1974 بتاريخ 30 / 5 / 2001.
- كانت تعرف الجمعية في عهد الاحتلال بجمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب.
- حصلت الجمعية على عضوية مراقب في لجنة معايير التقييم الدولية التي انعقدت في بلجيكا بتاريخ 2002/9/17.
- الجمعية عضو في الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب منذ عام 1985 م.

- بلغ عدد أعضاء الجمعية العمومية حتى تاريخ إعداد هذا التقرير 4566 عضو.

مادة العضوية في الجمعية:

- تكتسب العضوية بالجمعية متى توفرت الشروط التالية:
- أن يكون كامل الأهلية المدنية.
- أن يكون حسن السمعة والسيرة والسلوك ولم تصدر بحقه أحكام أو قرارات تأديبية نهائية مخلة بالشرف أو السمعة أو الأمانة.
- أن يكون حاصلاً على شهادة بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة من إحدى الجامعات أو المعاهد المعترف بها أو ما يعادلها في نفس الشعبة على أن تكون المعادلة صادرة عن الوزارة المختصة.
- أن يقوم بتسديد الاشتراك ورسوم الانتماء وأداء القسم ويعتبر تاريخ التسديد هو تاريخ بدء العضوية.

القضايا الملحة التي تتعلق بوضع الجمعيتين والتعاون المشترك بهدف النهوض بمستوى

المهنة في فلسطين :

- ضرورة التعاون والتنسيق المشترك بين كلا الجمعيتين من أجل التوصل إلى الوسائل والإجراءات المناسبة التي من شأنها رفع مستوى المهنة في فلسطين.
- الحاجة الماسة والملحة لتعاون الجمعيتين في تشكيل مجلس المهنة.
- إنشاء هيئة رقابية مستقلة من كلا الجمعيتين تكون لها صفة الحزم لممارسة أعمال الرقابة والتأديب على سلوكيات المدققين والمحاسبين املاً في ضبط آداب وسلوكيات المهنة.
- ضرورة التواصل مع الأطراف ذات العلاقة المستفيدة من المهنة من أجل الالتزام بالقوانين.

- التزام الجهات الضريبية بعدم التعامل إلا مع مدققين حاصلين على رخصة مزاولة مهنة فلسطينية.
- الطلب من مراقب الشركات الحصول على البيانات المالية السنوية للشركات المدققة من مرخصين في فلسطين.
- وجود العديد من المؤسسات الفلسطينية وبعضها حكومي تقوم بتدقيق حساباتها من قبل أشخاص أو مؤسسات غير مرخصة في فلسطين.
- تفعيل دور الجمعية بما يتعلق بالرقابة المهنية على المزاولين للمهنة.
- قيام مجلس المهنة بدوره المطلوب منه بموجب القانون من اجل تكامل عملية التنظيم للمهنة.
- المصادقة على اللوائح التنفيذية للقانون من قبل مجلس الوزراء.

2 - 5 العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي:

تمهيد :

شهد العقد الأول من القرن الحادي والعشرين احتدام الجدل حول استقلالية المراجع والعوامل التي من الممكن أن تضعف هذه الاستقلالية بل ولقد امتد هذا الجدل والنقاش ليصل إلى العناوين البارزة في وسائط الأعلام العالمية سواء في الولايات المتحدة أوفي استراليا بل وحتى في جميع أنحاء العالم، ولعل جوهر هذا النقاش يمكن إيجازه في التساؤل فيما إذا كان من المفترض بقواعد الاستقلالية أن تكزن معتمدة على الاستقلالية في الباطن أم ربما يتوجب أن يتسع نطاقها لتضبط أيضا الاستقلالية الظاهرة أو المدركة من قبل الغير.

ولقد ساهم الباحثين الطويل وأسهم العديد منهم سواء أكانوا مهنيين أم خبراء أو ذوي علاقة بالمهنة بالعديد من الآراء والاقتراحات منها ما كان مستوحى من التراث ومنها ما هو ملائم لتطورات العصر.

ففي عام 1998 وبالتحديد بالولايات المتحدة الأمريكية قامت (SEC) بالتعاون مع الخبراء المحاسبين بتشكيل لجنة خاصة للاستقلالية (ISB) وهي لجنة ذات صلاحيات واسعة سواء كانت تشريعية أم إجرائية من أجل الوصول إلى ضبط معقول لمسألة استقلالية المراجع، ولقد حرصت هذه اللجنة (ISB) منذ نشأتها على العمل على توجيه وإرشاد المدققين لتجنب الأحداث والمواقف التي من شأنها أن تضعف استقلاليتهم وذلك بشكل مؤقت لحين صدور المعايير والتوجيهات الخاصة بذلك من قبل (SEC).

ومن الطبيعي أن تأسس (ISB) قد جاء نتيجة للتحديات المتزايدة والمتعاطمة التي يواجهها المدققين من خلال ممارستهم لأعمال التدقيق ودخولهم إلى نطاق من خدمات جديدة من شأنها زيادة احتمالية خطر فقدان المدقق لاستقلاليته.

فقد أصدرت (ISB) عددا من المعايير والمذكرات (DM00-1) في فبراير 2000 حول الإطار المفاهيمي لاستقلالية المراجع والذي يظهر من خلاله تركيز (ISB) على عنصر تكلفة الإجراءات الواقية المفترض إتباعها مقارنة بالمزايا والفوائد التي يمكن الحصول عليها نتيجة تخفيض خطر انعدام الاستقلالية.

ولقد احتفظت (SEC) بدور الريادة والمبادرة في تبني الأنشطة الهادفة لإعادة ثقة الجمهور بالعملية الحسابية والبيانات المدققة ولقد دعت إلى نقاش عام حول قواعد مقترحة لضبط

الاستقلالية في عام 2000 ولقد بلغ ذلك الجهد أوجه في فبراير 2001 حيث ظهر التغيير الجوهري في قواعد الاستقلالية من خلال تلك الأوامر الحكومية الموجبة والتي تقضي بجرعات أكبر من الإفصاح من قبل المدققين حول أتعابهم من عمليات التدقيق وغير التدقيق للشركات الدرجة في الأسواق المالية وذلك لكي تصل إلى الجمهور هذه المعلومة التي من شأنها أن تسهم في تقدير الجمهور لاستقلالية هذا المراجع من عدمه وبالتالي مدى المصدقية التي يوليها هذا الجمهور لتلك البيانات المدققة.

بل وأكثر من ذلك فقد اتخذت (SEC) إجراءات أكثر صرامة تجاه شركات التدقيق الكبرى فيما يتعلق بالاستقلالية حيث طالبت قواعد (SEC) ترتيبات وتنسيقات خاصة على (POB) في هذا المجال بما في ذلك إظهار رأي مدقق زميل إضافة إلى إجراءات ضبط الجودة (Levitt2000) حيث طولبت هذه الشركات بتبني ما يعرف بالضبط الذاتي للاستقلالية ومراقبة جودة هذا الضبط من خلال إجراءات محددة معلنة مسبقاً وثقة من طرف مختص وعلى هذه الشركات الإفصاح عن تقارير مراقبي الجودة الذين يتولون الإشراف على شركاتهم وعلى صعيد عالمي أيضاً فقد اهتمت (IFAC) وخاصة لجنة الأخلاقيات فيها - بمسألة الاستقلالية جدي وحازم فقد أصدرت في يونيو 2000 مسودة بقواعد أخلاقية رقم 8 في القواعد الأخلاقية الصادرة عن (IFAC) بما يتعلق باستقلالية المراجع، وتعتبر هذه المسودة إطاراً يشمل العديد من العوامل التي من شأنها أن تشكل خطراً محتملاً على استقلالية المراجع وخاصة الأعضاء في (IFAC).

كما ظهر من خلال هذه المسودة تنمية وتزايد الاهتمام بما يعرف (Self interest risk) كأن يحرص المدقق على مصلحة ذاتية لدى المنشأة إذا ما كانت حجم أتعابه كبير مثلاً فإنه قد يتولد لديه الشعور بالحرص على إصدار تقرير نظيف للحفاظ على استمرارية هذه المصلحة.

كما حرصت (IFAC) على الطلب من الدول الأعضاء فيها مراجعة قواعد الاستقلالية المطبقة في هذا البلدان.

وخلاصة الأمر فإننا نلاحظ الآن وعلى مستوى العالم اهتماماً غير عادي بظاهرة الاستقلالية والحرص على إحاطتها بالعديد من وسائل الحماية والوقاية والدعامة وذلك من خلال تجنب العديد من العوامل التي من شأنها أن تثير انطبعا لدى الجمهور بأن هذا المدقق هو فاقده لاستقلاليته أو أن استقلاليته موضع تساؤل، خصوصاً بعد سلسلة الانهيارات المتكررة والتي شملت العديد من الشركات الكبرى التي تستحوذ على استثمارات ومدخرات العديد من أصحاب المعاشات والمواطنين والشركات التي ارتبط المدقق واستقلاليته ارتباطاً جوهرياً بهذه الانهيارات ومن أجل أيضاً إعادة الثقة من قبل الجمهور بمهنة التدقيق وتقارير المدقق كان لابد من وضع الضوابط الصارمة التي من شأنها أن تضمن حداً معيناً من الاستقلالية وخاصة الظاهرة لدى المدقق.

وسنحاول فيما يلي التطرق لأهم العوامل التي وردت في أدبيات المحاسبة مع التركيز أساساً على تلك العوامل التي من شأنها تشكيل خطراً على استقلالية المراجع الفلسطيني.

بمعنى أن هذه العوامل هي الأكثر ملائمة للدراسة والقياس في بيئتنا الفلسطينية بما في ذلك مراعاة مدى التطور وشفافية التشريع لمهنة التدقيق في فلسطين وخاصة في قطاع غزة.

5 - 2 - 1 تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية المراجع :

تعرف الخدمات الاستشارية بأنها: "تلك الخدمات التي يقوم بها شخص كفؤ أوجهة متخصصة، ويتمتع باستقلال ملموس وتأهيل كاف في جال الخدمة ذاتها، ويتم تقديم الخدمات بناءً على طلب من الجهة المعنية وطبقاً للحدود التي ترسمها لها تلك الجهة التي تملك الحق في الأخذ بهذه الطريقة وتطبيقها أو رفضها.(1)"

وهناك ثلاث عناصر يجب مراعاتها لدى التقديم للخدمات الاستشارية وهي(2):

1- ضرورة تحديد الأركان الأساسية للخدمة الاستشارية في اتفاق أو عقد لدائها، وهذه الأركان هي ممارس الخدمة والعميل وطبيعة الاستشارة أو المشورة المرغوب فيها.

2- ضرورة أن يكون ممارس الخدمة الاستشارية شخصاً مؤهلاً من الناحيتين العلمية والعملية لأداء هذه الخدمة.

3- ضرورة حصر دور ممارس الخدمة الاستشارية في نطاق المستشار دون أن يدخل منطقة اتخاذ القرار.

وقد أصدرت لجنة الخدمات الاستشارية المنبثقة عن المجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية، وتقسم هذه المعايير إلى مجموعتين، المعايير العامة والمعايير الفنية، وتتكون المعايير العامة من الآتي :

1- القدرة أو التأهيل المهني، فتقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي.

2- بذل العناية المهنية المعقولة، فالممارس يجب عليه أن يبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم هذه الخدمات الاستشارية.

3- الإشراف والتخطيط الملائم والكافي، فالمهمة يجب أن تخطط بشكل ملائم، كما يجب أن يتم الإشراف على المساعدين بشكل ملائم وكاف.

4- كفاية البيانات الملائمة، فالممارس يجب عليه أن يجمع قدرًا كافيًا من البيانات الملائمة وبالشكل الذي يوفر له أساسًا مناسبًا لإعداد تقريره.

5- التنبؤات، يجب على المدقق أن لا يسمح باقتران اسمه بأية توقعات أو صفقات ستقع في المستقبل بالشكل الذي يوحي أو يدعو إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحتها أو إمكانية الاعتماد عليها.

أما المعايير الفنية التي يجب مراعاتها في حالة التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية فهي كما يلي :

1- دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية، فيجب على ممارس المهنة في كافة مراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية أن يتفادى بدور الإدارة، أو أن يأخذ على عاتقه أي دور يمكن أن يؤثر على موضوعيته.

2- التفهم والاتفاق مع العميل، يجب أن يحصل الممارس على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل، بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

3- منفعة العميل، تعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات التي يجب تحديدها عند التعاقد على القيام بمهمة الخدمات الاستشارية، ومن ثم فإنه يتوجب على المدقق أن يحاول تحديد وتقدير المنفعة أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات، كما أنه يجب على المدقق إخبار العميل بأية تحفظات تكون لديه.

4- تـبـلـيـغ النـتـائـج، يـجـب عـلـي المـدقـق تـبـلـيـغ العـمـل شـفـهـيـا أـو كـتـابـة بـكـافـة المـعـلـومـات العـامـة
الـمـتـعـلـقـة بـنـتـائـج مـهـمـة تـقـديـم الخـدـمـات الـاسـتـشـارـيـة - فـضـلاً عـن كـافـة التـحـفـظـات و العـقـبـات-
و بـالـشـكـل الـذـي يـسـاعـدـه عـلـي اتـخـاذ القـرـار.

وقـد حـظـرت هـيـئـة الأـورـاق المـالـيـة الأـمـرـيـكـيـة (SEC) عـدداً مـن الخـدـمـات الـاسـتـشـارـيـة عـلـي
الـمـدقـق الخـارـجـي مـنـها: مـسـك الـدـفـاتـر أـو أي خـدـمـات أـخـرى تـتـعـلـق بـإـعـداد الحـسـابـات الخـتـامـيـة،
تـصـمـيـم نـظـم مـعـلـومـات مـحـاسـبـيـة، تـقـديـر أـو تـثـمـيـن الخـدـمـات، الخـدـمـات التـأمـيـنـيـة، التـدقـيـق الـدـاخـلـي،
الـقـيـام بـاتـخـاذ القـرـارـات أـو القـيـام بـالإـشـرـاف عـلـي العـمـل، تـقـيـم المـوـارـد البـشـريـة، خـدـمـات
قـانـونـيـة، مـسـتـشـار مـالـي.

هـنـاك اتـفـاق بـيـن المـجـامـع المـهـنـيـة عـلـي عـدم جـواز قـيـام المـدقـق بـتـقـديـم الخـدـمـات الـاسـتـشـارـيـة
الإـدـارـيـة لـأنـها تـؤثـر عـلـي اسـتـقـلـالـيـته، بـيـنـما تـخـتـلـف و جـهـات النـظـر بـشـأن قـيـام المـدقـق بـتـقـديـم
الخـدـمـات الـاسـتـشـارـيـة المـحـاسـبـيـة، فـقـوـاعـد السـلـوك المـهـنـي الصـادـرة عـن مـجـمـع المـحـاسـبـيـن
القـانـونـيـن الأـمـرـيـكـي (AICPA) مـثـلاً تـجـيـز لـلـمـدقـق تـأديـة هـذه الخـدـمـات بـحـجـة أـنـه بـإـمـكـان المـدقـق
أـن يـؤدـيـها لـلـعـمـل و المـحـافـظـة فـي وـقـت نـفـسـه عـلـي اسـتـقـلـالـه، بـيـنـما لا تـجـيـز هـيـئـة الأـورـاق المـالـيـة
الأـمـرـيـكـيـة القـيـام بـهـذا النـوع مـن خـدـمـات لـأن قـيـام المـدقـق بـهـذه المـهـمـة بـجـانـب مـهـمـة التـدقـيـق سـيـؤثـر
عـلـي اسـتـقـلـالـه، و كـذـلـك فـإن قـوـاعـد السـلـوك المـهـنـي الصـادـرة عـن مـجـمـع المـحـاسـبـيـن القـانـونـيـن
بـانـجـلـتـرا و وـيـلـز تـتـيـح لـلـمـدقـق القـيـام بـتـقـديـم خـدـمـات أـخـرى خـلـاف التـدقـيـق بـشـرط أـلا تـمـتـد هـذه
الخـدـمـات لـتـشـمـل قـيـام المـدقـق بـاتـخـاذ قـرـارـات إـدـارـيـة أـو بـتـنـفـيـذ و ظـائـف إـدـارـيـة، كـما يـتـيـح المـيـثـاق
الـدـولـي لـآدـاب و سـلـوك المـهـنـة الصـادـر عـن الـاتـخـاذ الـدـولـي لـلـمـحـاسـبـيـن لـلـمـدقـق القـيـام بـتـقـديـم الخـدـمـات

الاستشارية للعميل، شرط ألا يؤثر على استقلال المدقق وبشرط ألا يتعدى الجانب الاستشاري في تقديم هذه الخدمات بحيث ينطوي على اتخاذ قرارات إدارية للعميل.

نخلص مما سبق إلى أنه لا يوجد اتفاق على مدى تأثير استقلالية المدقق الخارجي عند قيامه بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل، فبعض الباحثين يرون أن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل توفر له التحليل الملائم والتوصيات التي يمكن أن تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من تلك الخدمات، دون أن يشارك في عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي لا تؤثر على استقلالية المدقق، كما يجب على المدقق ألا يستخدم التدقيق كوسيلة للحصول على الخدمات الاستشارية، حتى لا يكون هناك أي تأثير على جودة أو نوعية التدقيق، إذ قد يترتب على ذلك عدم اكتشاف بعض حالات الأخطاء أو الغش أو التصرفات غير القانونية، ويرى البعض أن القيام المدقق بتقديم الخدمات الضريبية لتقديم البيان الضريبي إلى الدوائر المالية، إنما يقع في صلب عمل مدقق الحسابات ولا يشكل أي تهديد لحياضه بل على العكس إذا كان المدقق هو الذي يعد البيان الضريبي فهذا يقدم ضماناً إلى الدوائر المالية بأن هذا البيان يعرض أرباح المنشأة بحسب التعليمات المطلوبة دون تحريف، فقد يقدم المدقق خدماته لمساعدة المنشأة في إعداد القوائم والتقارير المالية باستخدام قوانين ضريبة الدخل، وأيضاً فيما يتعلق بالإعفاءات التي تمنحها ضريبة الدخل للمكلفين وخاصة المتعلقة بالمنشآت، كما قد يساعدهم في الابتعاد عن التهرب الضريبي والعواقب التي قد تنشأ على المنشآت نتيجة ذلك، وأيضاً قد يساعدهم في تجنب بعض الأمور التي قد تشكل عبئاً ضريبياً على المنشأة ويكون هذا التجنب بطرق قانونية لا يعاقب عليها القانون.

5 - 2 - 2 المنافسة بين مكاتب التدقيق : المنافسة لاجتذاب العملاء:

عندما يقرر المراجع الخارجي بالدخول في مجال المنافسة على اجتذاب العملاء، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة (Elliot, 1979, r,k,and korpi a.,) كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب العملاء من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى العملاء لتغيير المراجع سواء بقصد خفضه أتعاب عملية المراجعة أو للبحث عن مراجع آخر يكون أكثر ولاء للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة ويعرض استقلال المراجع للخطر. وتبعاً لذلك فإن اعتماد المراجع على عملائه قد يزداد إذا اعتقد هؤلاء العملاء بأن مكاتب المراجعة الأخرى سوف تسعد بقبول الارتباط معهم عندما يرغب العملاء في تغيير المراجع الخارجي (beams, f, a, and killough, l.n. 1970)، هناك وجهتا نظر متعارضتين فيما يتعلق بأثر المنافسة بين مكاتب التدقيق في الحصول على العملاء على استقلال المدقق، فترى لجنة مينكالف في تقريرها أن المنافسة الموجودة في مهنة المحاسبة والتدقيق في أمريكا محدودة جداً، مما يجعل مكاتب المحاسبة والتدقيق الثمانية الكبرى لها تأثير قوي على المهنة في مجال وضع معايير وقواعد وإرشادات المحاسبة والتدقيق ، ومن ثم فقد تؤدي سيطرة هذه المكاتب الكبرى على المهنة إلى توجيهها لخدمة مصالحها مما يؤثر سلباً على الاستقلال. وفي بريطانيا توجه المكاتب الصغرى اتهاماً إلى المكاتب الكبرى التي لها تأثير في وضع إرشادات التدقيق، حيث أن بعض إرشادات التدقيق، حيث أن بعض هذه الإرشادات تساعد على تغيير المدققين مما يساعد المكاتب الكبرى على الحصول على المزيد من العملاء على حساب المكاتب الصغيرة ومتوسطة الحجم.

وعلى النقيض من ذلك ترى لجنة كوهين في تقريرها أن زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق يمكن أن تمثل مخاطر تهدد مهنة المحاسبة والتدقيق حيث أنها تؤثر سلباً على جودة الأداء في التدقيق ومن ثم على استقلال المدقق، فمكتب التدقيق الذي يسمح بالمنافسة أن تؤثر على طبيعة عمله في التدقيق وضمناً على أتعابه يكون أقرب إلى فقد استقلاليته.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت أثر المنافسة بين مكاتب التدقيق على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ، فقد أكدت دراسة (يماني 1991 م) على أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق من شأنه أن يزيد من خطر فقد مكتب التدقيق لاستقلاله سواء كان المكتب صغيراً أو كبيراً.

أما دراسة (مطر 1994 م) فقد أكدت على أن زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، كما أكدت الدراسة أن المنافسة لا تؤثر بصورة مادية على تحديد أتعاب مكاتب التدقيق الكبيرة ذلك لأن عملاء هذه المكاتب يعطون الأولوية لعنصر جودة الخدمات المهنية، كما يغلب على علاقاتهم مع مدققيهم طابع الاستمرارية، وذلك على عكس عملاء مكاتب التدقيق الصغيرة الذين يعطون الأولوية لعنصر الأتعاب فترتفع بالتالي معدلات استبدال مدققيهم.

أشارت دراسة (شوكلي 1981 م) إلى أن زيارة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى زيادة مخاطر فقدان المدقق لاستقلاليته، وقد أكدت هذه الدراسة إلى أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تعتبر من أهم وأخطر العوامل التي تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، توصلت دراسة (ليندساي 1989 م) إلى أن زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤدي إلى زيادة ضغوط الإدارة على المدقق الخارجي وبالتالي التأثير على الاستقلالية.

أذن هناك اتفاق بين الباحثين على أن للمنافسة بين مكاتب التدقيق أثراً سلبياً على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي.

3 - 2 - 5 طول فترة الارتباط مع العميل :-

تتضح مدى أهمية هذا العامل وجوهريته في التأثير على استقلالية المراجع إذا ما علمنا أن شركة آرثر أندرسون للتدقيق قد مارست أعمال التدقيق لشركة إنرون منذ تأسيسها سنة 1983 وحتى انهيارها.

لذا فإن اتجاهات التعامل مع هذا العامل يمكن أن يكون من زاوية تأثيره على استقلال المراجع الخارجي من وجهتين :-

أولهما: أن جودة عملية المراجعة تتطلب معرفة متعمقة من المراجع لطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة عليه، ومن ثم فإن طول فترة الارتباط مع العميل يجعل المراجع في موقف أفضل من حيث معرفته الجيدة بنشاط هذا العميل والمؤثرات عليه، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية المراجعة وكفاءة أدائها.

ثانيهما:- أن طول فترة الارتباط مع العميل قد يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة، الأمر الذي يحتمل معه تغاضي لمراجع عن بعض الأمور مما يؤثر على نوعية المراجعة وعلى استقلاله ولاسيما إذا أخذنا في الاعتبار أنه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلال المراجع بطيئاً وتدرجياً، وغالبا ما ينتقص بشكل منقطع من نزاهة المراجع (Mautz,r.k. and sharaf h.a. 1961)، ولقد تم اقتراح

تعيين المراجع لدى المنشأة التي يراجع حساباتها لمدة خمس سنوات مثلا حتى لا يكون تحت تهديد الإدارة سنويا بعدم تجديد تعيينه، على أن يتم تغيير المراجع إجباريا في نهاية تلك المدة الطويلة، حتى لا يكون طول مدة سببا في وجود علاقات ودية مع إدارة المنشأة (Gaston D.J. 1987).

كما أقترح أيضاً تشكيل لجنة مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير المنفرغين بالمنشأة يكون من أهم مسؤولياتهم ترشيح تعيين المراجع وتحديد أتعابه، ولقد أصبح هذا الاقتراح واقعا عمليا في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنوات.(Kanpp, M C 1987).

ولعله من المفيد هنا سرد بعض القواعد الحديثة الصادرة مؤخرا عن الجمعيات المهنية والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الولايات المتحدة والعالم :

The IFAC Code requires that for the audit of listed entities:

the lead engagement partner should be rotated after a pre-defined period, normally no more than seven years; and

a partner rotating after a pre-defined period should not resume the lead engagement partner role until a further period of time, normally two years, has elapsed (section 8.151, IFAC).

The Sarbanes-Oxley Act authorized a study of this proposal, now being undertaken by the General Accounting Office.

This approach to accounting independence would require a public company to retain its auditor for a fixed term of five or seven years with no right to terminate and change auditors at the end of each fixed term.

The final rules implement Section 203 of the Sarbanes-Oxley Act by amending Section 2-01 of Regulation S-X to require the rotation of various audit partners from an audit engagement at different intervals.

The audit partners may work again on an engagement after a “time-out” period. The intervals and time-out periods depend upon the type of audit partner.

Because of the critical roles of lead and concurring partners and the need for a “fresh look” to the independence of the audit, the final rules require lead or concurring partners to rotate off of an audit engagement after five years and to be subject to a five year time-out period before working again on the audit engagement.

Other audit partners are subject to a seven-year rotation period with a two-year time out. These partners include:

- Partners on the engagement team who have decision-making responsibility on significant auditing, accounting and reporting matters that affect the financial statements;
- Partners who maintain regular contact with management and the audit committee; and
- Lead partners on subsidiaries of an issuer whose assets or revenues constitute at least 20% of the issuer’s consolidated assets or revenues.

These rules are effective according to the following schedule:

- For rotation of lead partners, the rules are effective for the first fiscal year ending after May 6, 2003 (meaning that rotation may be required in the following fiscal year), and time served as a lead partner prior to such

date *is* included in the fiveyear rotation period; therefore, many current lead partners will be transitioning at the end of the current fiscal year;

- For rotation of concurring partners, the rules are effective as of the end of the second fiscal year after May 6, 2003 (meaning that rotation may be required in the third fiscal year), and time served as a concurring partner prior to such date *is* included in the five-year rotation period; and
- For other audit partners, the rules are effective as of the beginning of the first fiscal year after May 6, 2003, and time served as an audit partner prior to such date *is not* included in the seven-year rotation period. (Sarbanes-Oxley Act)

Recent auditor independence rules proposed by the SEC for comment

involve yet another possibility fixed auditor terms.

Former SEC Chairman Harold Williams testified that an advantage of this approach was that “the auditor would be assured of the assignment and, therefore, would not be threatened with the loss of the client and could exercise truly independent judgment.”

Accounting and Investor Protection Issues, supra note 3, 2006 (prepared statement of Harold M. Williams, Former Chairman, Securities & Exchange Commission).

5 - 2 - 4 أتعاب المدقق وأثرها على استقلالية المراجع

يحدد أتعاب المدقق الشخص أو الجهة التي عينته، ففي حالة المشروعات الفردية يحدد أتعابه صاحب المشروع، وفي حالة شركات الأشخاص يحددها الشركاء أو الشريك المتضامن المسئول عن إدارة الشركة، أما في حالة الشركات المساهمة فإن الجمعية العمومية للمساهمين هي التي تحدد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي (1).

وهناك طريقتين لتقدير أتعاب المدقق، وهي (2):

أ- أتعاب ثابتة :

وهي عبارة عن مبلغ ثابت يحدد مقدماً

ب- أتعاب تقدر على أساس عدد ساعات ومراقبتها

مما يترتب عليها مناقشات واعتراضات من المدقق خاصة في حالة التمييز بين أجر الساعة للمدقق ومساعديه.

ولقد جرى الاعتقاد لدى جمهور المهتمين ونوي العلاقة بمهنة التدقيق أنه عندما يكون الحديث عن حجم غير عادي من الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من شركة يدقق قوائمها المالية فإن أول ما يتبادر إلى الذهن هو الاستفسار عن مدى استقلالية هذا المراجع، في حالة عدم تحديد الأتعاب مقدماً فمن حق المدقق أن يعرف التقدير المبدئي للأتعاب، وقد يتم إعطاء العميل تقديراً مبدئياً للأتعاب يتراوح بين حد أدنى وحد أقصى (3).

وقد حرصت الجمعيات المهنية على تضمين قواعد السلوك المهني الصادرة عنها مجموعة من الضوابط التي تكفل المحافظة على استقلال المدقق، من هذه الضوابط مثلاً ما تضمنته قواعد ميثاق شرف المهنة الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وذلك فيما

يختص بتحديد قيمة الأتعاب وكذلك في طريقة تسديد هذه الأتعاب، فنصت القاعدة رقم (101) على:

- 1- تحديد قيمة الأتعاب على أساس الوقت المستنفذ والمسؤولية التي يتحملها المدقق.
- 2- على المدقق أن يتأكد بأن الأتعاب الدورية التي يتقاضاها من احد العملاء أو من مجموعة متحدة منهم لا تزيد بأي حال من الأحوال على 15% من إجمالي إيرادات المكتب من أتعاب التدقيق.
- 3- لا يجوز للمدقق أن يبدي رأياً في القوائم المالية إذا لم يكن قد سدد للمدقق السابق أتعابه عن العام السابق وذلك حتى لا يتعرض استقلاله للخطر.
- 4- وتحظر القاعدة رقم (302) على المدقق الاتفاق على الأتعاب معلقة بنتائج تدقيق متوقعة في المستقبل، كأن تحدد مثلاً بنسبة مئوية معينة من أرباح العميل، فذلك يؤدي إلي فقدان المدقق لموضوعيته وتوثر على استقلاله، وتنطبق هذه القاعدة أيضاً على أتعاب الخدمات المحاسبية الأخرى التي يقدمها المدقق لأغراض الإدارة الداخلية (1).

يستثنى من هذه القاعدة إذا تم تحديد الأتعاب بواسطة إحدى المحاكم أو بواسطة هيئات عامة أخرى، وفي حالة الخدمات الضريبية إذا تم تحديدها بناء على النتائج التي توصلت إليها إحدى الجهات الحكومية أو نتيجة إجراءات قضائية، والمبرر لهذا الاستثناء أن المدقق في هذه الحالة ليس في مقدوره التأثير على مقدار أتعابه لأن النتيجة تحدها جهات أخرى (2).

حيث ارتبط حجم العاب التي يتقاضاها المدقق بعلاقة طردية مع خطر فقدان الاستقلالية

(Accountants International Study Group (1998))

حيث أوصت هذه المجموعة بأن يمتنع المدقق عن التعاقد مع شركة إذا كان حجم الأتعاب التي سوف يتقاضاها ستزيد عن 10% من حجم مدخولات منشأة التدقيق.

إضافة إلى ذلك فقد أكدت (IFAC) في كل من قواعد وسلوكيات المهنة (1996) وكذلك (EFAA) 1998 (Ethics for professional Accountants) على أن حجم الأتعاب الغير عادي يمكن أن يسهم في إثارة الشك حول استقلالية المراجع إلا أنها لم تحدد من خلال قواعدها ما هو الحجم الأمثل لمثل هذه الأتعاب.

وعلى كل فقد أوصت (EFAA) في سنة 1998 على أن "حجم الأتعاب المتقاضاة من عميل واحد يجب ألا تزيد عن نسبة محددة من إجمالي دخل مؤسسة التدقيق (Noordin 1990) إلا أن التحفظ لا زال قائماً فما هي هذه النسبة المثلى التي من الممكن أن يعتبر تجاوزها تهديداً للاستقلالية، ومن ناحية أخرى فقد أصدرت (ICAEW) قواعدها بهذا الخصوص وأوضحت أن حجم أتعاب التدقيق من عميل واحد يجب ألا تزيد عن 15% من إجمالي مدخولات مؤسسة التدقيق حرصاً على تجنب احتمالات فقدان الاستقلالية ولقد اعتبرت هذه النسبة مقبولة في بلدان أخرى مثل استراليا أيضاً (Noordin 1990).

ولقد أسهمت لجنة كوهين (AICPA) في توجيه الانتباه لأهمية حجم أتعاب التدقيق كواحد من العوامل الجوهرية التي من شأنها أن تمثل تهديداً لاستقلالية المراجع، مثل هذا الاهتمام قد وجه الأبحاث والدراسات لدراسة العلاقة بين حجم أتعاب التدقيق وبقية العوامل الأخرى التي تمثل تهديداً لاستقلالية المراجع مثل (MAS) أي الخدمات الاستشارية للإدارة وكذلك حجم عميل التدقيق وأيضاً حجم المنافسة السائدة في السوق.

فقد ظهرت دراسات عديدة يظهر بها أن مثل هذا العامل ألا وهو حجم الأتعاب لا يمثل بحد ذاته عائلاً منفصلاً بل إن مثل هذه الدراسات قد ظهر بها الارتباط الوثيق بين أتعاب المدقق مع عوامل أخرى فمثلاً في دراسة (Burton and Fairfield 1982) أوضح الباحثان وجود اقتران محتمل بين أتعاب المدقق ونطاق هذه الخدمات فإن المدقق يبدو وكأنه يزداد اعتماداً وارتباطاً بالعمل نتيجة لحجم الأتعاب التي يتقاضاها منه سواء أكانت من عمليات التدقيق أو غيرها.

كما ظهر ومن خلال نفس الدراسة أن مؤسسة التدقيق الصغيرة لديها احتمال أكبر لفقدان استقلاليتها إذا ما قورنت بالشركات الكبرى خصوصاً في مجال الاعتماد على حجم الأتعاب المحصلة من عميل واحد سواء أكانت من أعمال تدقيق وغيرها.

كما أوضح (Shockley 1981) أن هناك علاقة طردية بين معدل خطر فقدان الاستقلالية يزداد بسبب تفاعل تلك العوامل معاً لتشكل حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق والتي تمثل بدورها عامل ضغط لدى المدقق يساهم في حصر وتقليل مساحة الحرية التي يتحرك بها عند إصدار رأيه في القوائم المالية.

كما ظهرت أيضاً دراسات أخرى تنمي باتجاه مغاير فمثلاً (Gul1991) من خلال بحثه قدم اختباراً للتحقق من الانطباع أو المفهوم بأن حجم الأتعاب هو أهم العوامل التي تمثل خطراً على الاستقلالية من وجهة نظر البنوك (Bankers) أي بغض النظر عن وجود عوامل أخرى مثل (MAS) أو حجم المنافسة أو حجم منشأة التدقيق.

فقد خلص (Gul) إلى أن كل عامل من هذه العوامل يمثل بحد ذاته خطراً على استقلالية المراجع من وجهة نظر البنوك كما خلص إلى أن حجم أتعاب التدقيق تعتبر من أهم العوامل المؤثرة في انطباع البنوك لاستقلالية المراجع.

وقبل أن ننهي في دراسة هذا العامل المؤثر لابد لنا أن ننوه إلى نوع آخر من أجور التدقيق وهو ما نقصد به الأتعاب المشروطة (Contingent Fee)

وكما ورد تعريفه في نشرة (PCAOB) بتاريخ 7 مارس 2006 :-

الأتعاب المشروطة :-

- فيما عدا ما ذكر في الفقرة 2 أدناه فإن أي أتعاب تعتمد على حجم المبيعات لمنتج أو حجم أداء خدمة قد تم التعاقد عليها بحيث لا يكون هناك أتعاب إلا عند ظهور نتائج يتفق عليها مبدئياً أو مسبقاً أو أن يكون حجم الأتعاب يعتمد على نتائج مرتبطة بذاك المنتج أو الخدمة.
- لأجل أغراض هذا التعريف فإن الأتعاب لا تكون مشروطة إذا ما قدرت عن طريق إحدى المحاكم أو الهيئات القانونية ولم تكن تعتمد في قيمتها على النتائج.

5 - 2 - 5 تضارب المصالح بين المدقق والعميل وأثره على استقلالية المراجع :

يعتبر التعارض في المصالح والأهداف بين المدقق والعميل من العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المدقق، فمن ناحية ترغب الشركة - سواء الإدارة أو الملاك- في الحصول على تقرير نهائي بدون تحفظات، ذلك نظراً للتأثير السيئ الذي تحدثه تلك التحفظات على

أسعار أسهم الشركة، فهنا ينشأ اتحاد في المصالح بين الإدارة والملاك في مواجهة المدقق، ومن ناحية أخرى يعتمد الملاك على المدقق لتقييم إدارة الشركة وهنا نجد أن الملاك في ناحية وإدارة الشركة في الناحية أخرى.

فالإدارة تريد أن تحصل على تقرير في صالحها لإرضاء الملاك، بينما يسعى الملاك للوصول إلى حقيقة الأمر فهناك العديد من المصالح المتعارضة في العلاقة بين العميل والمدقق، وحيث أن من المسلم به أن الهدف الرئيسي للمدقق هو إبداء رأيه الفني المحايد في مدى عدالة عرض القوائم المالية المنشورة للشركة محل التدقيق، وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

فإذا كانت إدارة الشركة تسعى لتقديم معلومات غير صحيحة لحملة أسهمها أو لجمهور المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية المنشورة، فإن هذا الاختلاف في الهدف يمكن أن يؤدي إلى سلوك متعارض بين المدقق والشركة، وينشأ التعارض بين الإدارة والمدقق والخارجي أيضاً نتيجة غياب معايير تدقيق دولية أو محلية تحكم وتنظم مهنة تدقيق الحسابات يمكن إتباعها من قبل المدقق أثناء أداء مهامه.

ويظهر التعارض في المصالح والأهداف بصورة رئيسية من خلال قوة تأثير الشركة ككل (الملاك والإدارة) على المدقق من خلال أنها تمتلك الحق في تعيين المدقق وتغييره وتحديد

أتعابه، وتحديد شروط التعيين، ومن ناحية أخرى فان مصدر قوة الإدارة يمكن في توفير المعلومات والبيانات التي يحتاجها المدقق للقيام بالمهام الموكولة إليه، وتتركز قوة المدقق في خدمات التي يقوم بتوفيرها ومدى الفائدة التي تجنيها الشركة من تلك الخدمات.

ولقد اقترح (بولدنج 1962 م) حلولا للتغلب على التعارض في المصالح بين الإدارة والمدقق ومنها :

- الحل الارتدادي الذي يستند إلى تراجع الطرفين عند مستوى معين للتعارض وذلك حرصا منهم على عدم انتهاء العلاقة بينهما إذا كانا راغبين في استمرار هذه العلاقة.
- الحل الإجرائي ويقوم على اتباع إجراءات وأساليب معينة للتغلب على التعارض، ومن هذه الإجراءات والأساليب التوفيق، التحكيم.

كما اهتمت الجمعيات المهنية بضرورة توفير الاستقلال للمدقق في مواجهة التعارض في المصالح،فقضت قواعد السلوك المهني الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز بضرورة اتصال المدقق المعين حديثاً بالمدقق السابق للوقوف منه على وجود أي سبب مهني يحول دون استمرار قبوله التعيين كمدقق، كذلك فإن إنشاء لجان التدقيق يساعد على الحد من قوة تأثير الإدارة على المدقق ذلك أن لجان التدقيق هي التي تقوم باختيار وتعيين

المدقق والتفاوض معه بشأن الأتعاب، ومراجعة نتائج عملية التدقيق والمشاركة فيما يتعلق بتغيير المدقق واستبداله.

كما أجريت العديد من الدراسات لإبراز أثر التعارض في المصالح والأهداف بين المدقق والعميل على استقلالية المدقق الخارجي، ففي دراسة (العادلي 1993 م) أشار إلى أن لقوة تأثير إدارة الشركة على الجهة التي تقوم بتعيين المدقق وحرص المدقق على إعادة تعيينه من جديد أثر على استقلاليته.

وفي دراسة (فيرث 1980 م) أشارت إلى أن المدقق يفقد استقلاليته في حالة تعارض المصالح بين المدقق والعميل، وبالتالي تؤثر على التقرير النهائي نتيجة فقده لاستقلاليته. كما أكدت دراسة (كتاب، 1985م) إلى أنه كلما زادت قدرة العميل على التأثير على المدقق فإن ذلك يؤدي إلى فقدان المدقق لاستقلاليته، ويحصل العميل على النتيجة التي يريدها من الخلاف بالضغط على المدقق في الحالات التي لا توجد فيها معايير واضحة ودقيقة تحكم موضوع لخلاف بين المدقق والعميل.

ومن هنا نخلص ومن خلال المراجعة الأدبية للدراسات المتعلقة بمثل هذا العامل إلى أن هناك اتفاقاً بين الباحثين على أن التعارض بين المصالح والأهداف بين المدقق والعميل له أثر سلبي على استقلاليته.

6 - 2 - 6 أثر العوامل و القيم الشخصية على استقلاليته المراجع :

إن التأثير المحتمل للقيم الشخصية على عملية صنع القرار الأخلاقي لدى المدقق وبالتالي سلوكه قد تم بحثها في أدبيات المحاسبة من خلال كل مدخلين هما المدخل الاجتماعي والنفسي وكذلك مدخل السلوك التنظيمي.

ولم تحظ أثر مثل هذه العوامل الشخصية بالقدر الكافي للدراسة والبحث في العوامل المؤثرة علي استقلالية المراجع في أدبيات المحاسبة العربية، كما أن مثل هذه العوامل قد لاقت القليل من البحث في أدبيات التدقيق العالمية (Akkah & Lund 1994).

وسنحاول في هذه الدراسة الاستعانة بالأبحاث الأجنبية للتوصل إلى أثر القيم الشخصية على عملية صنع القرار الأخلاقي لدى المدقق.

ولعل أبرز ما يمكن الاعتماد عليه لقياس سلوك المدقق هو ما ورد في دراسة حيث سمي

ذلك المنهج باسمه (RVS) (Rokeach Value Survey, 1973).

ويعتمد هذا المنهج على دراسة عوامل الضغط التي يمكن أن يمارسها العميل على المدقق

بهدف حرفه عن سلوكه الطبيعي من أجل الخروج بنتائج غير واقعية للرأي في القوائم

المالية أو بمعنى آخر: إمكانية انحراف المدقق عن النتائج الموضوعية للرأي في القوائم المالية نتيجة ضغوط العميل.

ولقد عرف (Rokeach) القيم الشخصية بأنها (الاعتقاد الثابت بأن التزام نمط معين من السلوك أو على الأقل الظهور بمظهر معين من الالتزام يمكن أن يشكل مانعاً لمواجهة أي ضغط متوقع أو يوحي للغير بعدم احتمالية نجاح مثل هذه الضغوط).

أو بمعنى آخر فإن السلوك الشخصي للمدقق أو ظهوره بمظهر معين يمكن أن يدفع بالغير للاعتقاد المسبق بعدم جدوى ممارسة أي ضغط يمكن أن ينشأ عنه انحراف هذا المدقق عند إبدائه لرأيه.

وبالطبع فإن هذا السلوك الشخصي للمدقق يمكن أن يكون محكوماً بالعديد من العوامل الشخصية أهمها ما يلي:

أولاً: عامل السن وسنوات الخبرة:

أن عامل السن أو العمر يمكن أن يشكل مانعاً واقياً حياًل أي مؤثر من مؤثرات الضغط بهدف الانحراف في الاستقلالية لدى المراجع حيث يحرص المدقق المتقدم في العمر عادة على الحفاظ على سمعته وشهرته وبالتالي استقلاليته من باب عدم التضحية أو التفريط بسنوات العمر المديد التي أمضاها في صياغة هذه السمعة أو الشهرة.

كما أن مغريات الحياة قد تفقد بريقها كلما تقدم الإنسان بشكل عام في السن فما بالك بالمدقق

(Rokeach 1973).

ثانياً: المؤهل العلمي:

لوحظ أن المدققين أصحاب المؤهلات العلمية العالية تفرض عليهم هذه الشهادات سلوكاً متحفظاً يثير الاحترام لدى الغير وبالتالي يصبح من الصعب ممارسة الضغوط من قبل العميل أو غيره على هذا المدقق ليخرج بأي رأي فاقد للموضوعية في أي من القوائم المالية التي يفترض أن يبدي رأيه فيها.

أي أن المؤهل العلمي قد يمثل ضابطاً إضافياً لا بأس به يمكن أن يؤثر في سلوكيات المدقق أو على الأقل يمكن أن يوحى لدى الغير بوجود هذا الضابط لدى أصحاب المؤهلات العلمية.

ثالثاً: الجامعة التي تخرج منها:

فلقد اكتسبت العديد من الجامعات في العالم شهرة خاصة وتقديراً مميزاً تولد بناءً عليه قدراً عالياً من الشعور بالفخر والاعتزاز لدى خريجي هذه الجامعات.

لذا فمن الطبيعي أن ينشأ شعور بالحرص لدى خريجي هذه الجامعات على ذلك القدر الكبير من الاحترام والتقدير الذي اكتسبوه خلال المجتمع وما أضافه اسم الجامعة من حجم ذلك

التقدير من قبل المجتمع وبالتالي فإن ذلك يمكن أن يمثل توجيهاً وضابطاً ذاتياً لسلوكهم للحفاظ على هذا التراث من الاحترام.

ويفترض أن تكون هذه الجامعات قد فرضت سلوكيات انضباطية محددة لدى خريجها بشكل عام حيث لوحظ أن خريجي بعض الجامعات العالمية ذات التراث العريقة المميزة مثل أكسفورد وهارفارد مثلاً قد حظوا من قبل المجتمع بهالة من الاحترام نسبياً أكثر من غيرهم أما فيما يتعلق بالمدققين فإن انتساب المدقق إلي جامعة محترمة أو منظمة مهنية عالية الكفاءة مثل AICPA مثلاً يمكن أن يضيف لهذا المدقق حصانة أكثر نسبياً من جامعة أخرى فيظهر نتيجة لذلك حرص هذا المدقق علي الحفاظ علي سمعة هذه الجامعة التي تشكل ضابطاً إضافياً لسلوكياته وأخلاقياته (baker 1977).

وفي مجتمعنا الفلسطيني يمكن أن نلاحظ مدى الاحترام الذي يبديه المجتمع لحملة المؤهلات المهنية المتميزة وخاصة خريجي بريطانيا أو أمريكا ولعل مثل هذا الاحترام المفترض يمكن أن يشكل واقياً أمام أي محاولة لممارسة إي ضغوط من قبل العميل يمكن أن يؤدي بذاك المدقق لانحرافه عن مساره الموضوعي في أبداء رأيه.

الفصل السادس

الطريقة والإجراءات

❖ منهجية الدراسة

❖ مجتمع وعينة الدراسة

❖ صدق وثبات الاستبانة

❖ المعالجات الإحصائية

6 - 1 الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

6 - 1 - 1 منهجية الدراسة الإحصائية :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية مدققين الحسابات الخارجيين في قطاع غزة والتي تؤثر على مصداقية البيانات المالية المدققة من قبلهم، وسوف تعتمد الدراسة على نوعيين أساسيين من البيانات:

1- البيانات الأولية.

سوف يقوم الباحث بدراسة ميدانية لجمع المعلومات، من خلال استبانته تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science).

2- البيانات الثانوية.

وسوف يقوم الباحث بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، وكذلك الكتب والمراجع العلمية المتخصصة في المراجعة، وأية مراجع قد يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي.

وينوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة على مكاتب المراجعة.

6 - 1 - 2 خصائص مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين وقد بلغ حجم مجتمع الدراسة 67 مراجع وقد تم توزيع الاستبانات عليهم، وتم استرداد 57 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد استبانتين نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 55 استبانة.

والجداول التالية تبين خصائص وسمات مجتمع الدراسة كالتالي:

المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (1) أن 1.8% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه، و20.0% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، و78.2% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس.

جدول رقم (1) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
1.80	1	دكتوراه
20.00	11	ماجستير
78.20	43	بكالوريوس
100.0	55	المجموع

سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (2) أن 7.27 % من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، و 30.9 % من مجتمع الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 5- أقل من 10 سنوات، و 34.5 % من مجتمع الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 10-أقل من 15 سنة، و 27.2 % من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 15 سنة فأكثر.

جدول رقم (2) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة:
7.27	4	أقل من 5 سنوات
30.9	17	5- أقل من 10 سنوات
34.5	19	10-أقل من 15 سنة
27.2	15	15 سنة فأكثر
100.0	55	المجموع

العمر:

يبين جدول رقم (3) أن 65.5 % من مجتمع الدراسة تراوحت أعمارهم 25-35 سنة، و 20.0 % من مجتمع الدراسة تراوحت أعمارهم من 36-45 سنة، و 14.5% من مجتمع الدراسة تراوحت أعمارهم من أكثر من 45 سنة

جدول رقم (3) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
25-35 سنة	36	65.5
36-45 سنة	11	20.0
أكثر من 45 سنة	8	14.5
المجموع	55	100.0

6 - 1 - 3 أداة الدراسة : (الاستبانة)

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- 1- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى فلاتمتها لجمع البيانات.
- 3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
- 6- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كالتالي:

القسم الأول: يحتوى على الخصائص العامة لمجتمع وعينة الدراسة ويتكون من 4 فقرات

القسم الثاني: يتكون من خمسة مجالات تتناول دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة والتي تؤثر على مصداقية البيانات المالية المدققة من قبلهم كالتالي:

المجال الأول: يناقش قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة، ويتكون من 11 فقرة.

المجال الثاني : يناقش المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء، ويتكون من 10 فقرة.

المجال الثالث: يناقش بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات، ويتكون من 5 فقرة.

المجال الرابع: يناقش حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد، ويتكون من 7 فقرة.

المجال الخامس: يناقش تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق، ويتكون من 3 فقرة.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي كالتالي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
النقاط	5	4	3	2	1

صدق وثبات الاستبيان:

قام الباحث بتقنين فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقه وثباته كالتالي:

صدق فقرات الاستبيان: قام الباحث بالتأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

(1) صدق المحكمين:

عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (10) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل

في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته شبه النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

(2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغة 27 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع له.

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الأول: (قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة).

جدول رقم (4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 والتي تساوي 0.381، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة) والدرجة الكلية لفقراته

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى دلالة
1	تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على استقلال وحياد المراجع.	0.491	0.009
2	إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة هو النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر سلبا على حياده واستقلاله.	0.756	0.000
3	قيام المراجع الخارجي بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي عن عمله الذي يراجع حساباته يؤثر سلبا على حياد واستقلال المراجع الخارجي ؟	0.856	0.000
4	يعتبر مسك الدفاتر أو تقديم أي خدمات أخرى تتعلق بإعداد الحسابات الختامية بجانب تقديم الخدمات الاستشارية مؤثرا سلبيا على استقلال المراجع ؟	0.408	0.034
5	هل أن قيام المراجع بتصميم نظم معلومات محاسبية أو تقدير وتأمين الخدمات، والتدقيق الداخلي، أو الإشراف على العمل يؤثر سلبا على استقلاله ؟	0.579	0.002
6	بسبب محدودية وعدم انتشار تقديم الخدمات الاستشارية في فلسطين، فإنها لا تؤثر سلبا على حياد واستقلال المراجع ؟	0.451	0.018
7	من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية يعتبر تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يؤثر سلبا على حياده واستقلاله ؟	0.652	0.000
8	قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤدي إلى زيادة الثقة والاستقلالية بالنسبة للمراجع لأنها تعود بالفائدة على العميل ومكتب المراجعة معا؟	0.616	0.001
9	قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة سيقربه من موقع اتخاذ القرار وزيادة العلاقات الشخصية مع عميله وبالتالي يؤثر سلبا على استقلاله ؟	0.745	0.000
10	يتوجب على مكاتب المراجعة أن تقوم بإنشاء قسمين لديها، الأول خاص بخدمات المراجعة، الثاني للخدمات الاستشارية، لأن مثل هذا الإجراء سيدعم حياد واستقلال المراجع ؟	0.681	0.000
11	من الضروري قيام المراجع الخارجي بتعيين مستشارين متخصصين في قسم الخدمات الاستشارية كخبراء في القانون، والتأمين. والبيئة، والاقتصاد، وإدارة الأعمال، وبحوث العمليات لتدعيم حياده واستقلاله ؟	0.863	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 تساوي 0.381

- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني: (المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء)

جدول رقم (5) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 والتي تساوي 0.381، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (5) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.535	0.004
2	0.673	0.000
3	0.814	0.000
4	0.773	0.000
5	0.653	0.000
6	0.642	0.000
7	0.571	0.002

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	المنشأة؟		
8	تعتبر مكاتب المراجعة الكبيرة أقل حساسية تجاه المنافسة في سوق المهنة وبالتالي فإن الأتعاب لم توضع ضمن اهتماماتها بسبب تركيزها على جودة المراجعة ؟	0.587	0.001
9	تعتبر مكاتب المراجعة الصغيرة أكثر حساسية تجاه المنافسة في سوق المهنة بسبب شعورها بضعف قدرتها على التنافس مع المكاتب الكبيرة للمراجعة ؟	0.735	0.000
10	إن قواعد السلوك المهني تمنع المراجع الخارجي من المنافسة لاجتذاب العملاء أو المناقصة على الأتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة ؟	0.530	0.004

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 تساوي 0.381

- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثالث (بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات):

جدول رقم (6) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 والتي تساوي 0.381، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث(بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.548	0.003
2	0.757	0.000
3	0.472	0.013
4	0.746	0.000
5	0.525	0.005

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 تساوي 0.381

- **قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الرابع (حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد):**

جدول رقم (7) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع(حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 والتي تساوي 0.381، وبذلك تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.601	0.001
2	0.553	0.003
3	0.710	0.000
4	0.649	0.000
5	0.396	0.041
6	0.498	0.008
7	0.418	0.030

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 تساوي 0.381

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الخامس (تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق):

جدول رقم (8) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 والتي تساوي 0.381، وبذلك تعتبر فقرات المجال الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق) والدرجة الكلية لفقراته

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.931	0.000
2	0.843	0.000
3	0.411	0.033

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 تساوي 0.381

الصدق البنائي لمجالات الاستبانة

جدول رقم (9) يبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن محتوى كل مجال من مجالات الاستبان له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (9) الصدق البنائي لمجالات الدراسة

المجال	محتوى المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	0.552	0.003
الثاني	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	0.814	0.000
الثالث	بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	0.655	0.000
الرابع	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد	0.475	0.012
الخامس	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق	0.480	0.011

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 تساوي 0.381

ثبات الاستبانة Reliability:

وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

• طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل مجال من مجالات الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل

ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة

التالية:

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (10) أن معاملات

الثبات تراوحت بين 0.7913 و 0.8635 وقد بلغ قيمة معامل الثبات لجميع الفقرات 0.8273

وهو معامل ثبات كبير نسبيا.

جدول رقم (10) معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المجال	محتوى المجال	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	0.6547	0.7913	0.000
الثاني	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	0.6991	0.8229	0.000
الثالث	بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	0.7124	0.8320	0.000
الرابع	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد)	0.6528	0.7899	0.000
الخامس	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق	0.7598	0.8635	0.000
	جميع الفقرات	0.7054	0.8273	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 25 تساوي 0.381

طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (11) أن معاملات الثبات تراوحت بين 0.8112 و 0.8997 وقد بلغ قيمة معامل الثبات لجميع الفقرات 0.8892 وهو معامل ثبات كبير نسبياً.

جدول رقم(11) معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المجال	محتوى المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	11	0.8442
الثاني	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	10	0.8728
الثالث	بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	5	0.8913
الرابع	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد	7	0.8112
الخامس	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق	3	0.8997
	جميع الفقرات	36	0.8892

المعالجات الإحصائية:

لقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات
- 2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- 3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات

- 4 اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)
- 5 اختبار One sample t test لاختبار متوسط الفقرات
- 6 اختبار t للفروق بين العينات المستقلة
- 7 اختبار one way ANOVA للفروق بين متوسطي ثلاث عينات فأكثر
- 8 اختبار شفیه للمقارنات المتعددة بين المتوسطات

الفصل السابع

❖ نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

❖ تحليل فقرات الدراسة

❖ تحليل الفرضيات

❖ التوصيات

7 - 1 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1-Sample K-S))

سنعرض اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (12) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (12) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المجال	محتوى المجال	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	11	1.095	0.181
الثاني	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	10	1.143	0.146
الثالث	بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	5	1.323	0.060
الرابع	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد)	7	1.256	0.085
الخامس	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق	3	0.927	0.357
	جميع الفقرات	36	0.579	0.891

7 - 2 تحليل فقرات الدراسة

في اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 (أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.0 (أو مستوى المعنوية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية اكبر من 0.05

تحليل فقرات المجال الأول: قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (13) والذي يبين أن آراء المستجيبين في الفقرات رقم (7، 9) محايدة حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل منها اكبر من 0.05، كما يتبين أن آراء أفراد المستجيبين في الفقرات (6، 8) سلبية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.0، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة اقل من الوزن النسبي المحايد " 60%، أما آراء المستجيبين في بقية فقرات المجال ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة

أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أنه "يعتبر مسك الدفاتر أو تقديم أي خدمات أخرى تتعلق بإعداد الحسابات الختامية بجانب تقديم الخدمات الاستشارية مؤثراً سلبياً على استقلال المراجع" بوزن نسبي 87.27%، وعلى أن "أن قيام المراجع بتصميم نظم معلومات محاسبية أو تقدير وتأمين الخدمات، والتدقيق الداخلي، أو الإشراف على العمل يؤثر سلباً على استقلاله " بوزن نسبي 85.09%، وعلى أن " تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلباً على استقلال وحياد المراجع " بوزن نسبي 81.45%، وعلى أنه " يتوجب على مكاتب المراجعة أن تقوم بإنشاء قسمين لديها، الأول خاص بخدمات المراجعة، الثاني للخدمات الاستشارية، لأن مثل هذا الإجراء سيدعم حياد واستقلال المراجع " بوزن نسبي 78.91%، وعلى أنه " إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة هو النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر سلباً على حياده واستقلاله " بوزن نسبي 71.27%، وعلى أنه " من الضروري قيام المراجع الخارجي بتعيين مستشارين متخصصين في قسم الخدمات الاستشارية كخبراء في القانون، والتأمين. والبيئة، والاقتصاد، وإدارة الأعمال، وبحوث العلميات لتدعيم حياده واستقلاله " بوزن نسبي 71.27%، وعلى أن " قيام المراجع الخارجي بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يراجع حساباته يؤثر سلباً على حياد واستقلال المراجع الخارجي " بوزن نسبي 70.91%، وعلى أنه " من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية يعتبر تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يؤثر سلباً على حياده واستقلاله " بوزن نسبي 55.64%، وعلى أن " قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل

المراجعة سيقربه من موقع اتخاذ القرار وزيادة العلاقات الشخصية مع عميله وبالتالي يؤثر سلبا علي استقلاله " بوزن نسبي 55.64%، وعلى أنه "بسبب محدودية وعدم انتشار تقديم الخدمات الاستشارية في فلسطين، فإنها لا تؤثر سلبا علي حياد واستقلال المراجع " بوزن نسبي 49.45%، وعلى أن " قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤدي إلى زيادة الثقة والاستقلالية بالنسبة للمراجع لأنها تعود بالفائدة على العميل ومكتب المراجعة معا " بوزن نسبي 42.55%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول 3.41، والوزن النسبي تساوي 68.13% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 5.74 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على حياد واستقلال المراجع الخارجي.

جدول رقم (13) تحليل فقرات المجال الأول (قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة)

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	غير بشدة موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	مستسل
0.000	7.00	81.45	4.07	0.0	20.0	0.0	32.7	47.3	تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على استقلال وحياد المراجع.	1
0.000	4.05	71.27	3.56	1.8	20.0	12.7	50.9	14.5	إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة هو النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر سلبا على حياده واستقلاله	2
0.011	2.63	70.91	3.55	18.2	12.7	1.8	30.9	36.4	قيام المراجع الخارجي بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يراجع حساباته يؤثر سلبا على حياد واستقلال المراجع الخارجي؟	3
0.000	13.41	87.27	4.36	0.0	1.8	10.9	36.4	50.9	يعتبر مسك الدفاتر أو تقديم أي خدمات أخرى تتعلق بإعداد الحسابات الختامية بجانب تقديم الخدمات الاستشارية مؤثرا سلبيا على استقلال المراجع؟	4
0.000	11.65	85.09	4.25	1.8	3.6	0.0	56.4	38.2	هل أن قيام المراجع بتصميم نظم معلومات محاسبية أو تقدير وتنمين الخدمات، والتدقيق الداخلي، أو الإشراف على العمل يؤثر سلبا علي استقلاله؟	5

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	مسلسل
0.000	4.35-	49.45	2.47	14.5	36.4	36.4	12.7	0.0	بسبب محدودية وعدم انتشار تقديم الخدمات الاستشارية في فلسطين، فإنها لا تؤثر سلبا على حياد واستقلال المراجع ؟	6
0.188	1.33-	55.64	2.78	14.5	36.4	10.9	32.7	5.5	من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية يعتبر تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يؤثر سلبا على حياده واستقلاله ؟	7
0.000	6.47-	42.55	2.13	21.8	61.8	1.8	10.9	3.6	قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤدي إلى زيادة الثقة والاستقلالية بالنسبة للمراجع لأنها تعود بالفائدة على العميل ومكتب المراجعة معا؟	8
0.252	1.16-	55.64	2.78	23.6	21.8	23.6	14.5	16.4	قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة سيقربه من موقع اتخاذ القرار وزيادة العلاقات الشخصية مع عميله وبالتالي يؤثر سلبا على استقلاله ؟	9
0.000	7.09	78.91	3.95	0.0	12.7	12.7	41.8	32.7	يتوجب علي مكاتب المراجعة أن تقوم بإنشاء قسمين لديها، الأول خاص بخدمات المراجعة، الثاني للخدمات الاستشارية، لأن مثل هذا الإجراء سيدعم حياد واستقلال المراجع ؟	10

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	غير موافق	بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	مسلسل
0.000	4.28	71.27	3.56	1.8	16.4	18.2	50.9	12.7		من الضروري قيام المراجع الخارجي بتعيين مستشارين متخصصين في قسم الخدمات الاستشارية كخبراء في الاقتصاد، وإدارة الأعمال، لتدعيم حياده	11
0.000	5.74	68.13	3.41							جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "54" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.0

تحليل فقرات المجال الثاني: المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (14) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن "المنافسة لاجتذاب العملاء يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب بين مكاتب المراجعة، وهو ما ينعكس أثره على جودة عملية المراجعة" بوزن نسبي 90.55%، وعلى أن "تزايد المنافسة على العملاء يؤدي إلى تخفيض الأتعاب من قبل العملاء" بوزن نسبي 88.36%، وعلى أن "من العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجع الخارجي، عدد ساعات العمل المقدرة للمراجعة، وعدد العمليات المالية وحجمها، وعدد الحسابات لكل بند في القوائم المالية وإجمالي

أصول المنشأة" بوزن نسبي 88.00%، وعلى أنه "تعتبر مكاتب المراجعة الصغيرة أكثر حساسية تجاه المنافسة في سوق المهنة بسبب شعورها بضعف قدرتها على التنافس مع المكاتب الكبيرة للمراجعة" بوزن نسبي 85.45%، وعلى أنه "يعتبر عنصر الوقت من أكثر العناصر ايجابية لتحديد أتعاب المراجعة" بوزن نسبي 84.73%، وعلى أن "المنافسة الشديدة لاجتذاب العملاء تزيد من ولاء المراجع للإدارة وتحقيق رغباتها، وهو ما ينعكس على نوعية الخدمة ويعرض استقلاله للخطر" بوزن نسبي 83.27%، وعلى أن "زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ضغوط الإدارة على المراجع الخارجي وبالتالي التأثير سلباً على حياده واستقلاله" بوزن نسبي 81.82%، وعلى أن "يقوم المراجع الخارجي بالمنافسة على اجتذاب العملاء عن طريق تخفيض الأتعاب" بوزن نسبي 81.82%، وعلى أن "تعتبر مكاتب المراجعة الكبيرة أقل حساسية تجاه المنافسة في سوق المهنة وبالتالي فإن الأتعاب لم توضع ضمن اهتماماتها بسبب تركيزها على جودة المراجعة" بوزن نسبي 80.36%، وعلى "إن قواعد السلوك المهني تمنع المراجع الخارجي من المنافسة لاجتذاب العملاء أو المناقصة على الأتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة" بوزن نسبي 80.00%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني 4.22، والوزن النسبي 84.44 تساوي % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 16.86 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى

زيادة ضغوط الإدارة على المراجع الخارجي وبالتالي التأثير سلباً على حياده واستقلاله وإلى
تخفيض الأتعاب من قبل العملاء.

جدول رقم (14) تحليل فقرات المجال الثاني (المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء)

مستوى الدلالة	قيمة	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	مسلسل
0.000	17.86	90.55	4.53	0.0	1.8	1.8	38.2	58.2	المنافسة لاجتذاب العملاء يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب بين مكاتب المراجعة، وهو ما ينعكس أثره على جودة عملية المراجعة ؟	1
0.000	14.77	88.36	4.42	0.0	3.6	1.8	43.6	50.9	إن تزايد المنافسة على العملاء يؤدي إلى تخفيض الأتعاب من قبل العملاء ؟	2
0.000	9.84	83.27	4.16	1.8	5.5	3.6	52.7	36.4	إن المنافسة الشديدة لاجتذاب العملاء تزيد من ولاء المراجع للإدارة وتحقيق رغباتها، وهو ما ينعكس على نوعية الخدمة ويعرض استقلاله للخطر ؟	3
0.000	9.83	81.82	4.09	1.8	5.5	1.8	63.6	27.3	إن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ضغوط الإدارة على المراجع الخارجي وبالتالي التأثير سلباً على حياده واستقلاله ؟	4
0.000	10.12	81.82	4.09	0.0	3.6	16.4	47.3	32.7	يقوم المراجع الخارجي بالمنافسة على اجتذاب العملاء عن طريق تخفيض الأتعاب ؟	5
0.000	10.94	84.73	4.24	0.0	7.3	3.6	47.3	41.8	يعتبر عنصر الوقت من أكثر العناصر ايجابية لتحديد أتعاب المراجعة ؟	6
0.000	21.00	88.00	4.40	0.0	0.0	0.0	60.0	40.0	من العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجع الخارجي، عدد ساعات العمل المقدرة للمراجعة، وعدد العمليات المالية وحجمها، وعدد الحسابات لكل	7

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	مسلسل
									بند في القوائم المالية وإجمالي أصول المنشأة؟	
0.000	6.02	80.36	4.02	0.0	25.5	0.0	21.8	52.7	تعتبر مكاتب المراجعة الكبيرة أقل حساسية تجاه المنافسة في سوق المهنة وبالتالي فإن الأتباع لم توضع ضمن اهتماماتها بسبب تركيزها على جودة المراجعة؟	8
0.000	13.90	85.45	4.27	0.0	1.8	7.3	52.7	38.2	تعتبر مكاتب المراجعة الصغيرة أكثر حساسية تجاه المنافسة في سوق المهنة بسبب شعورها بضعف قدرتها على التنافس مع المكاتب الكبيرة للمراجعة؟	9
0.000	6.51	80.00	4.00	7.3	3.6	9.1	41.8	38.2	إن قواعد السلوك المهني تمنع المراجع الخارجي من المنافسة لاجتذاب العملاء أو المنافسة على الأتباع للحصول على عمل من أعمال المهنة؟	10
0.000	16.86	84.44	4.22						جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "54" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.0

تحليل فقرات المجال الثالث: بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (15) والذي يبين أن آراء المستجيبين في الفقرة رقم (5) محايدة حيث أن قيمة مستوى الدلالة لها اكبر من 0.05، كما يتبين أن آراء أفراد المستجيبين في بقية فقرات المجال ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفوقون على أن " طول فترة ارتباط المراجع الخارجي مع عميله تؤدي إلى اكتسابه خبرة عن أعماله ونشاطه وبالتالي اختصار الوقت وأداء عملية المراجعة بجودة وكفاءة عالية " بوزن نسبي 85.82%، وعلى أنه " يترتب على الخطوة السابقة تأثير ايجابي على حياد واستقلال المراجع الخارجي بسبب اعتماد العميل عليه، وبالتالي تزداد قدرة المراجع على مقاومة أي ضغوط عليه من جانب العميل " بوزن نسبي 74.55%، وعلى أن " طول مدة الارتباط بين المراجع الخارجي وعميله يؤدي إلى توطيد العلاقة بينهما مما يؤثر سلبا على حياده واستقلاله " بوزن نسبي 68.73%، وعلى أن " تغيير المراجعين خلال فترات زمنية محددة، تقلل من مخاطر فقدان الحياد والاستقلال لهم " بوزن نسبي 82.55%، وعلى أن " طول فترة ارتباط المراجع الخارجي مع عميله يؤدي إلى جودة عملية المراجعة كما يدعم حياده واستقلاله " بوزن نسبي 58.55%

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث 3.70، والوزن النسبي تساوي 74.04% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 10.0 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات له تأثير ايجابي على حياد واستقلال المراجع الخارجي بسبب اعتماد العميل عليه، وبالتالي تزداد قدرة المراجع على مقاومة أي ضغوط عليه من جانب العميل.

جدول رقم (15) تحليل فقرات المجال الثالث(بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات)

مسئله	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	إن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي مع عميله تؤدي إلى اكتسابه خبرة عن أعماله ونشاطه وبالتالي اختصار الوقت وأداء عملية المراجعة بجودة وكفاءة عالية.	36.4	60.0	0.0	3.6	0.0	4.29	85.82	14.56	0.000
2	يترتب على الخطوة السابقة تأثير ايجابي على حياد واستقلال المراجع الخارجي بسبب اعتماد العميل عليه، وبالتالي تزداد قدرة المراجع على مقاومة أي ضغوط عليه من جانب العميل ؟	29.1	38.2	12.7	16.4	3.6	3.73	74.55	4.64	0.000
3	إن طول مدة الارتباط بين المراجع الخارجي وعميله يؤدي إلى توطيد العلاقة بينهما مما يؤثر سلبيًا على حياده واستقلاله ؟	27.3	18.2	29.1	21.8	3.6	3.44	68.73	2.67	0.000
4	إن تغيير المراجعين خلال فترات زمنية محددة، تقلل من مخاطر فقدان الحياد والاستقلال لهم ؟	36.4	45.5	12.7	5.5	0.0	4.13	82.55	9.95	0.000
5	إن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي مع عميله يؤدي إلى جودة عملية المراجعة كما يدعم حياده واستقلاله ؟	12.7	14.5	32.7	32.7	7.3	2.93	58.55	0.470	0.637
	جميع الفقرات						3.70	74.04	10.00	0.000

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "53" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.0

تحليل فقرات المجال الرابع: حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (16) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن " تحديد أتعاب المدقق بناء على نتائج مستقبلية يؤثر سلبا على استقلالته " بوزن نسبي 93.82%، وعلى أن " قيام الهيئة العامة للمساهمين بتحديد أتعاب المدقق يدعم استقلالته " بوزن نسبي 89.09%، وعلى أن " تحديد أتعاب المدقق قبل البدء بعملية التدقيق يدعم استقلالته " بوزن نسبي 88.73%، وعلى أن " زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلبا على استقلالته " بوزن نسبي 84.00%، وعلى أن " تركيز معظم الأتعاب التي يحصل عليها المدقق من عميل واحد يؤثر سلبا على استقلالته " بوزن نسبي 83.64%، وعلى أن " قيام مجلس إدارة الشركة بتحديد أتعاب التدقيق يؤثر سلبا على استقلالية المدقق " بوزن نسبي 77.45%، وعلى أن " قيام جهة محايدة (كجمعية مدققي الحسابات) بتحديد أتعاب المدقق يدعم استقلالته " بوزن نسبي 68.73%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع 4.18، والوزن النسبي تساوي 83.64% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 17.01 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000

وهي اقل من 0.05 مما يدل على حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد
يؤثر سلبا علي استقلاليته.

جدول رقم (16) تحليل فقرات المجال الرابع (حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد)

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	غير بشدة موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	مسل
0.000	11.86	88.73	4.44	0.0	7.3	5.5	23.6	63.6	أن تحديد أتعاب المدقق قبل البدء بعملية التدقيق يدعم استقلاليته	1
0.000	11.49	89.09	4.45	0.0	9.1	3.6	20.0	67.3	إن قيام الهيئة العامة للمساهمين بتحديد أتعاب المدقق يدعم استقلاليته	2
0.000	12.59	83.64	4.18	0.0	1.8	10.9	54.5	32.7	إن تركيز معظم الأتعاب التي يحصل عليها المدقق من عميل واحد يؤثر سلبا علي استقلاليته.	3
0.000	6.13	77.45	3.87	7.3	3.6	7.3	58.2	23.6	قيام مجلس إدارة الشركة بتحديد أتعاب التدقيق يؤثر سلبا علي استقلالية المدقق.	4
0.000	23.22	93.82	4.69	0.0	0.0	3.6	23.6	72.7	إن تحديد أتعاب المدقق بناء علي نتائج مستقبلية يؤثر سلبا علي استقلاليته.	5
0.000	10.50	84.00	4.20	0.0	9.0	0.0	52.7	38.2	إن زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلبا علي استقلاليته.	6
0.030	2.23	68.73	3.44	16.4	9.1	21.8	20.0	32.7	إن قيام جهة محايدة (كجمعية مدققي الحسابات) بتحديد أتعاب المدقق يدعم استقلاليته.	7
0.000	17.01	83.64	4.18						جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "54" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.0

تحليل فقرات المجال الخامس: تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (17) والذي يبين أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث أنه لكل فقرة وجد أن قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، والوزن النسبي لكل فقرة أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أنه "عدم قيام المدقق بالإفصاح عن المخالفات التي ارتكبتها الشركة محل التدقيق يؤثر سلباً على استقلاليتها" بوزن نسبي 84.00%، وعلى أن "وجود منازعات قضائية بين المدقق وأحد عملائه" بوزن نسبي 81.09%، وعلى أن "التعارض في المصالح والأهداف بين المدقق وإدارة شركة العميل تؤثر سلباً على استقلاليتها" بوزن نسبي 78.55%.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الخامس 4.06، والوزن النسبي تساوي 81.21% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 8.94 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إن التعارض في المصالح والأهداف بين المدقق وإدارة شركة العميل تؤثر سلباً على استقلاليتها.

جدول رقم (17) تحليل فقرات المجال الخامس (تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق)

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	مستل
0.000	5.22	78.55	3.93	9.1	9.1	7.3	29.1	45.5	إن التعارض في المصالح والأهداف بين المدقق وإدارة شركة العميل تؤثر سلباً على استقلاليتها	1
0.000	7.56	84.00	4.20	7.3	5.5	0.0	34.5	52.7	إن عدم قيام المدقق بالإفصاح عن المخالفات التي ارتكبتها الشركة محل التدقيق يؤثر سلباً على استقلاليتها	2
0.000	7.14	81.09	4.05	1.8	9.1	18.2	23.6	47.3	وجود منازعات قضائية بين المدقق وأحد عملائه	3
0.000	8.94	81.21	4.06						يؤثر سلباً على استقلاليتها	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "54" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.0

3-7 اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقديم

الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة، وبين لتأثير على حياده واستقلاله عند مستوى دلالة

$$\alpha = 0.05$$

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين قيام المراجع الخارجي بتقديم

الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة، وبين لتأثير على حياده واستقلاله والنتائج مبينة في

جدول رقم (18) والذي يبين أن قيمة معامل ارتباط بيرسون يساوي 0.527 وهو أكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي 0.273 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "53" كما أن قيمة مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة، وبين لتأثير على حياده واستقلاله عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي

لاجتذاب العملاء، وبين التأثير على حياده واستقلاله عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء، وبين التأثير على حياده واستقلاله والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين أن قيمة معامل ارتباط بيرسون يساوي 0.820 وهو أكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي 0.273 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "53" كما أن قيمة مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء، وبين التأثير على حياده واستقلاله عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات، وبين التأثير على حياده واستقلاله عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات، وبين التأثير على حياده واستقلاله والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين أن قيمة معامل ارتباط بيرسون يساوي 0.622 وهو أكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي 0.273 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "53" كما أن قيمة مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات، وبين التأثير على حياده واستقلاله عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

الفرضية الرابعة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد وبين درجة حياده واستقلاليته عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد وبين درجة حياده واستقلاليته والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين أن قيمة معامل ارتباط بيرسون يساوي 0.590 وهو أكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي 0.273 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "53" كما أن قيمة مستوى

الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد وبين درجة حياده واستقلاليته عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

الفرضية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة

محل التدقيق وبين درجة حياده واستقلاليته عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين المدقق والمنشأة محل التدقيق وبين درجة حياده واستقلاليته والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين أن قيمة معامل ارتباط بيرسون يساوي 0.309 وهو أكبر من قيمة r الجدولية والذي يساوي 0.273 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "53" كما أن قيمة مستوى الدلالة يساوي 0.022 وهو أقل من 0.05، مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق وبين درجة حياده واستقلاليته عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

جدول رقم (18) معاملات الارتباط لبيرسون بين كل مجال وتحسين القرارات المالية الصادرة عن إدارة الشركة

المجال	الإحصاءات	قيام الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	المنافسة الشديدة للمراجع العملاء	بقاء الخارجي مراجعاً لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق
التأثير على حيادية واستقلال المراجع الخارجي	معامل ارتباط بيرسون	0.527	0.820	0.622	0.309
	مستوى الدلالة	0.000	0.000	0.000	0.022
	حجم العينة	55	55	55	55

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "53" يساوي 0.381

الفرضية السادسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزى إلى كل من:-

- المؤهل العلمي.
- التخصص العلمي.
- سنوات الخبرة.
- العمر.
- الجنس.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

4.1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لمجال قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة تساوي 3.775 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 عند درجتى حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني وجود فروق بين استجابات المستجيبين يعزى للمؤهل العلمي ويبين اختبار شففيه جدول رقم (20) أن الفروق بين فئة البكالوريوس وفئة الدكتوراه ولصالح فئة الدكتوراه، كما يتبين أن F المحسوبة لكل مجال من المجالات الأخرى اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 عند درجتى حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05 مما يعنى عدم وجود فروق في استجابات مجتمع الدراسة

يعزى للمؤهل العلمي، كما يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المجالات مجتمعة تساوي 1.40 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 عند درجتي حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05 مما يعني رفض الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزى إلي المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (19) اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات حسب متغير المؤهل العلمي

المجال	عنوان المجال	المتوسط الحسابي			مستوى الدلالة	قيمة F
		دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس		
الأول	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	3.8182	3.6942	3.2993	3.775	0.029
الثاني	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	4.3000	4.1909	4.2244	0.049	0.953
الثالث	بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	3.4000	3.6000	3.7512	0.896	0.414
الرابع	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد	4.4286	4.2468	4.1463	0.519	0.598
الخامس	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق	5.0000	4.1818	3.9593	2.177	0.124
	جميع المجالات	4.1111	3.9672	3.8388	1.430	0.249

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

جدول رقم (20) اختبار شففيه للمقارنات المتعددة بين المتوسطات حسب متغير سنوات الخبرة

المجال	عنوان المجال	الفرق	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس
الأول	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	دكتوراه		0.1240	*0.5188
		ماجستير	-0.1240		0.3949
		بكالوريوس	-0.5188*	-0.3949	

* تعني وجود فروق بين الفئات

4.3: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي

الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزي إلي سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين وجود فروق في استجابات أفراد مجتمع الدراسة في المجالات التالية حسب متغير سنوات الخبرة:

-المجال الأول "قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة" حيث بلغت قيمة F المحسوبة 10.615 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79 عند درجة حرية (3، 51) ومستوى دلالة 0.05 ويبين اختبار شففيه جدول رقم (22) أن الفروق بين كل من الفئات " اقل من 5 سنوات " و " 5- اقل من 10 سنوات " و " 10-15 سنة " والفئة " أكثر من 15 سنة " والفروق لصالح الفئة " أكثر من 15 سنة "

-المجال الثالث " حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد " حيث بلغت قيمة F المحسوبة 5.563 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79 عند درجة حرية (3، 51) ومستوى دلالة 0.05 ويبين اختبار شففيه جدول رقم (22) أن الفروق بين كل من الفئات " اقل من 5 سنوات" و" 10-15 سنة" والفئة " أكثر من 15 سنة " والفروق لصالح الفئة " أكثر من 15 سنة "

- المجال الرابع " بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات " حيث بلغت قيمة F المحسوبة 5.563 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79 عند درجة حرية (3، 51) ومستوى دلالة 0.05 ويبين اختبار شففيه جدول رقم (22) أن الفروق بين كل من الفئات " اقل من 5 سنوات" و" 5-10 سنوات" و" 10-15 سنة" والفئة " أكثر من 15 سنة " والفروق لصالح الفئة " أكثر من 15 سنة "

كما يتبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال من المجالات الأخرى اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79 عند درجة حرية (3، 51) ومستوى دلالة 0.05 مما يعنى عدم وجود فروق في استجابات مجتمع الدراسة يعزى لسنوات الخبرة في تلك المجالات، كما يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المجالات مجتمعة تساوي 0.171 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79 عند درجة حرية (3، 51) ومستوى دلالة 0.05، مما يعني رفض الفرضية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزى إلي سنوات الخبرة عند مستوى دلالة

$$\alpha = 0.05$$

ويبين اختبار شففيه جدول رقم (22) أن الفروق بين كل من الفئات " اقل من 5 سنوات " و "

10-15 سنة" و الفئنة " أكثر من 15 سنة " والفروق لصالح الفئنة " أكثر من 15 سنة "

جدول رقم (21) اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات حسب متغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي				المجال	
		أكثر من 15 سنة	10-15 سنة	5-10 سنوات	أقل من 5 سنوات		
0.000	10.615	2.7545	3.4354	3.5936	3.7172	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	الأول
0.057	2.673	4.5700	4.1263	4.2706	3.9444	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	الثاني
0.002	5.563	4.1400	3.5684	3.7882	3.3333	بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	الثالث
0.000	7.507	4.7286	4.1353	3.8992	4.2063	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد)	الرابع
0.144	1.882	3.9667	4.1579	3.7451	4.5556	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق	الخامس
0.915	0.171	3.9361	3.8421	3.8807	3.8920	جميع المجالات	

قيمة F الجدولية عند درجتى حرية (3، 51) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.79

جدول رقم (22) اختبار شففيه للمقارنات المتعددة بين المتوسطات حسب متغير سنوات الخبرة

المجال	الفرق	أقل من 5 سنوات	5- أقل من 10 سنوات	10-15 سنة	أكثر من 15 سنة
الأول	أقل من 5 سنوات	0.1236	0.2818	0.9626*	
	5- أقل من 10 سنوات	0.1236-	0.1582	0.8390*	
	10-15 سنة	0.2818-	0.1582-	0.6809*	
	أكثر من 15 سنة	0.9626*-	0.8390*-	0.6809*-	
الثالث	أقل من 5 سنوات	0.4549-	0.2351-	0.8067*-	
	5- أقل من 10 سنوات	0.4549	0.2198	0.3518-	
	10-15 سنة	0.2351	0.2198-	0.5716*-	
	أكثر من 15 سنة	0.8067*	0.3518	0.5716*	
الرابع	أقل من 5 سنوات	0.3072	0.0710	0.5222*-	
	5- أقل من 10 سنوات	0.3072-	0.2362-	0.8294*-	
	10-15 سنة	0.0710-	0.2362	0.5932*-	
	أكثر من 15 سنة	0.5222*	0.8294*	0.5932*	

* تعني وجود فروق بين الفئات

4.4: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزي إلي العمر عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين وجود فروق في استجابات أفراد مجتمع الدراسة في المجالات التالية حسب متغير العمر:

-المجال الأول "قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة" حيث بلغت قيمة F المحسوبة 12.806 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 عند درجة حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05 وبيّن اختبار شفیه جدول رقم (24) أن الفروق بين كل من الفئات " 25-35 سنة" و" 36-45 سنة" والفئة العمرية " أكثر من 45 سنة" وقد تبين أن الفروق لصالح الفئة " أكثر من 45 سنة"

-المجال الثاني " المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء " حيث بلغت قيمة F المحسوبة 10.050 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 عند درجة حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05، وبيّن اختبار شفیه جدول رقم (24) أن الفروق بين كل من الفئات العمرية " 25-35 سنة" و" 36-45 سنة" والفئة العمرية " أكثر من 45 سنة" وقد تبين أن الفروق لصالح الفئة العمرية " أكثر من 45 سنة"

-المجال الثالث " بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات
" حيث بلغت قيمة F المحسوبة 12.706 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18
عند درجة حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05، ويبين اختبار شفیه جدول رقم (24) أن
الفروق بين كل من الفئات العمرية " 25-35 سنة" و" 36-45 سنة" والفئة العمرية " أكثر
من 45 سنة" وقد تبين أن الفروق لصالح الفئة العمرية " أكثر من 45 سنة"

-المجال الرابع " حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد " حيث بلغت قيمة
F المحسوبة 21.206 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18 عند درجة حرية
(2، 52) ومستوى دلالة 0.05، ويبين اختبار شفیه جدول رقم (24) أن الفروق بين كل من
الفئات العمرية " 25-35 سنة" و" 36-45 سنة" والفئة العمرية " أكثر من 45 سنة" وقد
تبين أن الفروق لصالح الفئة العمرية " أكثر من 45 سنة"

كما يتبين أن قيمة F المحسوبة لكل مجال من المجالات الأخرى اقل من قيمة F الجدولية
والتي تساوي 3.18 عند درجة حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05 مما يعنى عدم وجود
فروق في استجابات مجتمع الدراسة يعزى للعمر في تلك المجالات، كما يتبين أن قيمة F
المحسوبة لجميع المجالات مجتمعة تساوي 2.154 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي
تساوي 3.18 عند درجة حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05، مما يعنى رفض الفرضية

أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي

الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزي إلي العمر عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (23) اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين المتوسطات حسب متغير العمر

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي			عنوان المجال	المجال
		أكثر من 45 سنة	45-36 سنة	35-25 سنة		
0.000	12.806	2.6818	3.5207	3.5328	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	الأول
0.000	10.050	4.8875	3.9909	4.1444	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	الثاني
0.000	12.706	4.3500	3.3455	3.6667	بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	الثالث
0.000	21.206	4.9464	4.3117	3.9722	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد)	الرابع
0.248	1.433	4.2917	4.3636	3.9167	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق	الخامس
0.126	2.154	4.1007	3.8510	3.8387	جميع المجالات	

قيمة F الجدولية عند درجتني حرية (2، 52) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

جدول رقم (24) اختبار شففيه للمقارنات المتعددة بين المتوسطات حسب متغير العمر

المجال	المجال	الفرق	35-25 سنة	45-36 سنة	أكثر من 45 سنة
الأول	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	35-25 سنة		0.0122	0.8510*
		45-36 سنة	0.0122-		*0.8388
		أكثر من 45 سنة	*0.8510-	*0.8388-	
الثاني	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	35-25 سنة		0.1535	0.7431*-
		45-36 سنة	0.1535-		*0.8966-
		أكثر من 45 سنة	*0.7431	*0.8966	
الثالث	بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	35-25 سنة		0.3212	0.6833*-
		45-36 سنة	0.3212-		1.0045*-
		أكثر من 45 سنة	*0.6833	1.0045*	
الرابع	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل (واحد)	35-25 سنة		0.3395-	0.9742*-
		45-36 سنة	0.3395		*0.6347-
		أكثر من 45 سنة	*0.9742	0.6347*	

• تعني وجود فروق بين الفئات

4.5: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي

الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزي إلي الجنس عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار t للفرق بين آراء كل من الذكور والإناث والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين وجود فروق في كل من المجالات الخمسة حيث أن قيمة t المحسوبة لكل مجال اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.0 وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة لكل مجال قيمة اقل من 0.05 والفروق لصالح الإناث، وبصفة عامة يتبين أن قيمة t المحسوبة لجميع المجالات مجتمعة تساوي -8.548 وهي اصغر من -2.0 وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدي العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة يعزي إلي الجنس عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والفروق لصالح الإناث

جدول رقم (25) اختبار t لقياس الفروق طبقا لمتغير الجنس

المجال	عنوان المجال	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
الأول	قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة	ذكر	52	3.3724	0.51998	8.704-	0.000
		أنثى	3	4.0100	0.12547		
الثاني	المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء	ذكر	52	4.2115	0.55117	2.466-	0.017
		أنثى	3	4.4000	0.14214		
الثالث	بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات	ذكر	52	3.6731	0.52098	7.293-	0.000
		أنثى	3	4.2020	0.24251		
الرابع	حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد)	ذكر	52	4.1676	0.52677	3.573-	0.001
		أنثى	3	4.4286	0.02847		
الخامس	تضارب المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق	ذكر	52	4.0449	0.90274	2.304-	0.025
		أنثى	3	4.3333	0.14711		
0.000	جميع المجالات	ذكر	52	3.8579	0.33077	8.548-	0.000
		أنثى	3	4.2500	0.05458		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (53) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

- 1 - أظهرت نتائج البحث الذي تم إجراؤه خلال هذه الدراسة أن غالبية المدققين المستطلع آرائهم قد أكدوا أن تقديم المدقق لخدمات استشارية لعميل التدقيق إلى جانب تقديمه لخدمات التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية المراجع.
- 2 - أظهرت أيضاً نتائج الدراسة أن المنافسة الشديدة بين المدققين تؤثر وبشكل ملحوظ على استقلالية المراجعين ودفعهم للقيام بأعمال لخدمة زبائن التدقيق تؤثر بشكل سلبي على استقلالية هؤلاء المدققين.
- 3 - تبين لنا من خلال تحليل نتائج الدراسة أن بقاء المدقق في خدمة عميله لفترة تزيد عن خمس سنوات يؤثر بشكل سلبي على استقلاليته وحياده.
- 4 - تبين لنا نتائج الدراسة أن غالبية المدققين يعتقدون أن اعتماد المدقق على عميل واحد وبالتالي حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد يجب أن تشكل نسبة محدودة من إجمالي دخله بحيث إذا زادت هذه النسبة فإن من شأنها أن تشكل خطراً على استقلاليته.
- 5 - أعلن غالبية المدققين المستطلع رأيهم أن تضارب المصالح بين المدقق و عميل التدقيق من شأنه أن يشكل خطراً على استقلالية المدقق وبالتالي فإن غالبية المدققين أيضاً يرون أن أساس استقلالية المراجع تعتمد على انتفاء مثل ذلك التنازع في المصالح بين المدقق و عميله.
- 6 - أظهرت نتائج الدراسة أن العوامل التي تعود إلى شخصية المدقق ومؤهله وسنه وجنسه لم يكن لها تأثير ملحوظ في التأثير على هذه النتائج.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة ذكرها فإن أهم توصيات هذه الدراسة:

1. ضرورة تشكيل لجنة مهنية مختصة تتولى الإشراف والرقابة على عملية التدقيق ووضع الضوابط المهنية بما يتناسب مع أحدث ما توصلت إليه لجان التدقيق المستقلة عالمياً.
2. ضرورة تقديم المدققين تقريراً سنوياً إلى اللجنة يشمل زبائن التدقيق لدى هذا المكتب وكذلك حجم أتعاب كل عميل إضافة إلى الخدمات المقدمة لهذا العميل.
3. ضرورة قيام اللجنة بواجبها بشأن تطوير العمل التدقيقي في فلسطين وتنظيم المنافسة بين المكاتب ومتابعة استقلالية المراجع الخارجي والعمل على تنقية هذا العمل من كثير من الشوائب التي تعتريه وبالتالي قد تفقد المحاسب الفلسطيني استقلاليته.
4. العمل على متابعة الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق لعميله إلى جانب أعمال التدقيق ومدى مواءمة هذه الخدمات لمتطلبات الاستقلالية.
5. متابعة تحديد ما إذا كان حجم أتعاب التدقيق من عميل تدقيق تزيد عن 15% من حجم إيرادات مكتب التدقيق مما يشكل تهديداً حقيقياً لاستقلالية هذا المدقق. وبالتالي اتخاذ الإجراءات المناسبة.
6. تطبيق مبدأ دوران المدقق الذي أثبت نجاحه كإجراء وقائي يساهم في ضمان سلامة استقلالية وحياد المراجع، لذا لعله من المجدي أن تقوم هذه اللجنة المقترحة في فلسطين بوضع الضوابط المناسبة لكيفية إتمام مبدأ دوران المدقق وعدم بقائه في خدمة عميله لفترة أكثر من خمس سنوات مثلاً.

7. العمل على متابعة وتطوير الدراسات المتعلقة باستقلالية المدقق وسبل الحفاظ عليها
تماشياً مع أحدث الضوابط والمعايير المهنية الصادرة في العالم كله.

المراجع والمصادر العربية:

- 1- أبو غانم، بلال عبد العزيز (2003)، "العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.
- 2- جربوع، يوسف (1998)، "الفجوة المتوقعة بين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وبين مراجع الحسابات الخارجي المستقل"، المحاسب القانوني العربي، العدد 105، عمان.
- 3- الحسني، صادق (1990)، "استقلال مراقب الحسابات" - دراسة مقارنة وخاصة في الكويت والإمارات العربية المتحدة، آفاق اقتصادية، العدد 44، الإمارات العربية المتحدة.
- 4- الحلبوني، سوسن (1993)، "الانطباع السائد عن استقلالية المدقق الخارجي لدى البنوك والشركات المالية الأردنية"، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
- 5- العائم، عبد الحكيم، ووائل صالح (1996)، "استقلال مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة"، المحاسب القانوني العربي، العدد 98، عمان.

6- العادلي، صابر كامل (1993)، "دراسة التعارض بين الإدارة والمدقق الخارجي وأثر ذلك على معيار الاستقلالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.

7- العادلي، صابر كامل (1993)، "دراسة التعارض بين الإدارة والمدقق الخارجي وأثر ذلك على معيار الاستقلالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.

8- كراز، إياد (2002)، "أثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق.

9- مطر، محمد مطر (1994)، "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية الآراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"، دراسات المجلد 21 العدد 3، الجامعة الأردنية.

10- موسى، علي محمد (1992)، "استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قار يونس، ليبيا.

11- يماني، عبد الله قاسم (1991)، "دراسة اختيارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة، السعودية، العدد 71.

REFERENCES

1. ABRAHAM BRILOFF, 'ACCOUNTANCY AND SOCIETY: A COVENANT DESECRATED' (1990) 1 CRITICAL PERSPECTIVES ON ACCOUNTING 5, 29, QUOTING FORMER UNITED STATES SUPREME COURT CHIEF JUSTICE BURGER.
2. AIA (1940), YEARBOOK OF THE AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, AIA, NEW YORK, NY.
3. AICPA (1962), "RESULTS OF THE AICPA REFERENDUM BALLOTS OF JANUARY 1962", THE CPA, MARCH, P. 3
4. AICPA (1972A), RESTATEMENT OF THE CODE OF PROFESSIONAL ETHICS, AICPA, NEW YORK, NY.
5. AICPA (1972B), STATEMENT OF AUDITING STANDARDS #1, AICPA, NEW YORK, NY.
6. AICPA (1987A), THE ACCOUNTING PROFESSION IN THE NETHERLANDS, AICPA, NEW YORK, NY.
7. AICPA (1994A), CODE OF PROFESSIONAL CONDUCT, AICPA, NEW YORK, NY.

8. **AICPA (1995), ANNUAL REPORT OF THE PUBLIC OVERSIGHT BOARD, AICPA, NEW YORK, NY.**
9. **AINUL ISLAM, SCHOOL OF ACCOUNTANCY, MASSEY UNIVERSITY, PRIVATE BAG 756, WELLINGTON NEW ZEALAND SECTIN8.9,2003**
10. **AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS (AIA) (1931), YEARBOOK OF THE AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, AIA, NEW YORK, NY.**
11. **ANDERSON, J. AND KEENAN, D. (1990), "THE COMPANIES ACT 1989: AUDITING ASPECTS", ACCOUNTANCY, MARCH, PP. 98-106.**
12. **ANN MORALES AND ELIZABETH DREIKE ALMER. (2001). INDEPENDENCE AND PUBLIC PERCEPTION: WHY WE NEED TO CARE. JOURNAL OF ACCOUNTANCY (APRIL):69-70**
13. **APB.1994 PROFESSIONAL STANDARDS, AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. APB (1994), THE AUDIT AGENDA, AUDITING PRACTICES BOARD**
14. **ARIEH GOLDMAN AND BENZION BARLEV, 'THE AUDITOR-FIRM CONFLICT OF INTERESTS: ITS IMPLICATIONS FOR INDEPENDENCE' (1974) 49 ACCOUNTING REVIEW 707**

15. **BAKER, C.R. (1977), "MANAGEMENT STRATEGY IN A LARGE ACCOUNTING FIRM", THE ACCOUNTING REVIEW, JULY, PP. 576-86.**
16. **BARTLETT, R. W. (1991, MARCH). A HERETICAL CHALLENGE TO THE INCANTATIONS OF AUDIT INDEPENDENCE. ACCOUNTING HORIZONS,**
17. **BAZERMAN, M. H., K. P. MORGAN & G. F. LOEWENSTEIN. 1997. "THE IMPOSSIBILITY OF AUDITOR INDEPENDENCE." SLOAN MANAGEMENT REVIEW. SUMMER: 89-94.**
18. **BEAMS, F.A, AND KILLOUGH,L.N.1970 AUDIT INDEPENDENCE AN EXTENSION OF THE CONCEPT, THE NATIONAL PUBLIC ACCOUNTANTS (DECEMBER 1970) P P 12-28.**
19. **BURTON, J.C. AND FAIRFIELD, P. (1982), "AUDITING EVALUATION IN A CHANGING ENVIRONMENT", AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE AND THEORY, VOL. 1 NO. 2, PP. 1-22**
20. **CARMICHAEL, D. AND CRAIG, J. (1995), "STRENGTHENING THE PROFESSIONALISM OF THE AUDITOR: AN INTERVIEW WITH DONALD KIRK", CPA JOURNAL, FEBRUARY, PP. 18-22**

21. **CHAPMAN, C. (1995), "FINANCIAL TURMOIL DOES NOT DISSUADE COMPANY FROM OUTSOURCING", INTERNAL AUDITOR, 1995, P. 9**
22. **COFFEE, JOHN C. (2001, MAY 21). THE ACQUIESCENT GATEKEEPER: REPUTATIONAL INTERMEDIARIES, AUDITOR INDEPENDENCE, AND THE GOVERNANCE OF ACCOUNTING. COLUMBIA LAW SCHOOL WORKING PAPER**
23. **COLLEEN SAYTHER, FINANCIAL EXECUTIVE, JULY-AUGUST 2004**
24. **CPAs PERCEPTION OF THE IMPACT OF SAS 99," THE CPA JOURNAL, JUNE 2005.**
25. **CRASWELL, A. T., FRANCIS, J. R. & TAYLOR, S. L. 1995, 'AUDITOR BRAND NAME REPUTATIONS AND INDUSTRY SPECIALIZATIONS', JOURNAL OF ACCOUNTING AND ECONOMICS, VOL. 20, NO. 3, PP. 297-322.**
26. **DARBYSHIRE, D. (1992), "CUTTING AUDITORS' NOSES OFF TO SPITE CLIENTS' FACES", ACCOUNTANCY, DECEMBER, P. 101.**
27. **DARLY LINDSAY, FINANCIAL STATEMENTS USER'S PERCEPTIONS OF FACTOR AFFECTING THE ABILITY OF AUDITORS**

TO RESIST CLIENT PRESSURE IN A CONFLICT SITUATION,
JOURNAL OF ACCOUNTING AND FINANCE, VOL 29.NO 2,
NOVEMBER,1989

28. DAVID FLINT, PHILOSOPHY AND PRINCIPLES OF AUDITING- AN INTRODUCTION (1988)
29. DEANGELO, L. E. 1981. AUDITOR SIZE AND AUDIT QUALITY. JOURNAL OF ACCOUNTING AND ECONOMICS. 3 (3): 183-199.
30. DEBERG, C.L., KAPLAN, S.E. AND PANY, K. (1991), 'AN EXAMINATION OF SOME RELATIONSHIPS BETWEEN NON-AUDIT SERVICES AND AUDITOR CHANGE', ACCOUNTING HORIZONS, 5(1), MARCH, PP.17-28.
31. DONALD NICHOLS AND KENNETH PRICE 'THE AUDITOR-FIRM CONFLICT: AN ANALYSIS USING CONCEPTS OF EXCHANGE THEORY' (1976) 51 ACCOUNTING REVIEW 335.
32. DOPUCH, N., KING, R. R., & SCHWARTZ, R. 2004. CONTINGENT RENTS AND AUDITORS' INDEPENDENCE: APPEARANCE VS. FACT. ASIA-PACIFIC JOURNAL OF ACCOUNTING AND ECONOMICS, JUNE: 45-68.
33. DOPUCH, N., KING, R. R., & SCHWARTZ, R. 2004. CONTINGENT RENTS AND AUDITORS' INDEPENDENCE:

APPEARANCE VS. FACT. ASIA-PACIFIC JOURNAL OF ACCOUNTING AND ECONOMICS, JUNE: 45-68

- 34. ELLIOT, R.K, AND KORPI A.,1979 FACTORS AFFECTING AUDIT FEES RESPONSIBILITY RESEARCH STUDY NO.3, AICPA,1979.**
- 35. ELLIOTT, R. AND P. JACOBSON. 1992. AUDIT INDEPENDENCE: CONCEPTS AND APPLICATION, THE CPA JOURNAL (MARCH): 34-39.**
- 36. ERIC KRELL,2005 ERIC KRELL, BUSINESS FINANCE, SEPTEMBER 2005.**
- 37. ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC): ISSUED JULY 1996; REVISED JANUARY 1998**
- 38. FREDERICK HURDMAN, 'INDEPENDENCE OF AUDITORS' (1942) JOURNAL OF ACCOUNTANCY 60.**
- 39. GASTON S.J.1987 " THE PROFESSION S FURE : WHAT S AT STAKE AND WHAT WILL TAKE ",C.A. MAGAZINE (APRIL 1987).**
- 40. GOLDMAN A. AND BARIVE.B. 1974 THE AUDITOR FIRM CONFLICT OF INTEREST ITS IMPLICATIONS FOR INDEPENDENCE THE ACCOUNTING REVIEW (OCT 1974).**
- 41. GREEN, O. (1994), ``AUDITING REVIEW URGED'', ACCOUNTANCY, APRIL.**

42. GUL, F. A. 1991. SIZE OF AUDIT FEES AND PERCEPTIONS OF AUDITORS' ABILITY TO RESIST MANAGEMENT PRESSURE IN AUDIT CONFLICT SITUATIONS. ABACUS. 27 (2)
43. HOUGHTON, K. "AUDITS: MERIT IN A MARKET-BASED SOLUTION" TITLE. AUSTRALIAN FINANCIAL REVIEW (6 FEBRUARY 2002).
44. ICAEW (2004A), AUDITOR INDEPENDENCE: A ROBUST, PRACTICAL AND INTERNATIONAL APPROACH, INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES, LONDON,
45. JENSEN, M.C. AND MECKLING, W.H. (1976), 'THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE', JOURNAL OF FINANCIAL ECONOMICS, 3, OCTOBER.
46. JOHN CAREY, 'THE INDEPENDENCE CONCEPT REVISITED' (1985) OHIO CPA JOURNAL 5.
47. JOHNSTONE, K. M., M. H. SUTTON, AND T. D. WARFIELD. 2001. ANTECEDENTS AND CONSEQUENCES OF INDEPENDENCE RISK: FRAMEWORK FOR ANALYSIS. ACCOUNTING HORIZONS 15 (1)
48. JOSEPH J.SCHULTZ & SANDRA G. GUSTAVSON, ACTUARIES' PERCEPTIONS OF VARIABLES AFFECTING THE INDEPENDENT

**AUDITOR'S LEGAL LIABILITY, THE ACCOUNTING REVIEW,
VOL.I.III,NO 3,JULY,1978.**

- 49. KANPP, M C 1987 " AN EMPIRICAL STUDY OF AUDIT COMMITTEE SUPPORT FOR AUDITORS INVOLVED IN TECHNICAL DISPUTES WITH CLIENT MANAGEMENT ", THE ACCOUNTING REVIEW.**
- 50. KLARSKOV JEPPESEN, 'REINVENTING AUDITING, REDEFINING CONSULTING AND INDEPENDENCE' (1998) 7(3) EUROPEAN ACCOUNTING REVIEW 517**
- 51. KLEINMAN, DAN PALMON AND ASOKAN ANANDARAJAN, 'AUDITOR INDEPENDENCE: A SYNTHESIS OF THEORY AND EMPIRICAL RESEARCH' (1998) 12 RESEARCH IN ACCOUNTING REGULATION 3.**
- 52. KNAPP, M.C.(1987),"AN EMPIRICAL STUDY OF AUDIT COMMITTEE SUPPORT FOR AUDITORS INVOLVED IN TECHNICAL DISPUTES WITH CLIENT MANAGEMENT ",THE ACCOUNTING REVIEW**
- 53. LEVITT, A. 2000. "RENEWING THE COVENANT WITH INVESTORS." SPEECH DELIVERED AT NEW YORK UNIVERSITY'S CENTER FOR LAW AND BUSINESS. NEW YORK, NY, MAY 10.**

- 54. MICHAEL FIRTH, PERCEPTIONS OF AUDITOR INDEPENDENCE AND OFFICIAL ETHICAL GUIDELINES, THE ACCOUNTING REVIEW, VOL. I.V, NO 3 JULY, 1980.**
- 55. MATTHEWS, D. AND PEEL, M. (2003), "AUDIT FEE DETERMINANTS AND THE LARGE AUDITOR PREMIUM", ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH, VOL. 33 NO. 2, PP. 137-55.**
- 56. MAUTZ, R. AND H. SHARAF. 1961. THE PHILOSOPHY OF AUDITING. AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, MONOGRAPH No. 6.**
- 57. NOORDIN, H. (1990), "ETHICAL STANDARDS IN THE ACCOUNTANCY PROFESSION", NATIONAL ACCOUNTANT (MALAYSIA), PP. 3-9, JULY**
- 58. NORDMANN, H. (1991), "A LOOK BACK WITH A VIEW TO THE FUTURE", ACCOUNTANCY, JANUARY, PP. 68-9.**
- 59. PCAOB PRESS RELEASE, MAY 1, 2006.**
- 60. PRESTON ET AL., 1995 THE OFFICE'S ABILITY TO INFLUENCE GOVERNMENT DEPENDS CRUCIALLY ON THE EXTENT TO WHICH IT**

IS CONSISTENT WITH CONTEMPORARY DISCOURSES THAT CIRCULATE THROUGH SOCIETY).

61. PRICE WATERHOUSE (1994A), DOING BUSINESS IN THE EUROPEAN COMMUNITY, PRICE WATERHOUSE, CHICAGO, IL
62. ROCCO VANASCO, 'AUDITOR INDEPENDENCE: AN INTERNATIONAL PERSPECTIVE' (1996) 12(9) MANAGERIAL AUDITING JOURNAL 498.
63. ROUSSEY, R. (1994), "THE CHANGING WORLD OF INTERNATIONAL ACCOUNTING AND AUDITING", INTERNAL AUDITOR, APRIL 1994, P. 54
64. SARBANES-OXLEY ACT OF 2002, CONFERENCE REPORT ACCOMPANYING H.R. 3763, JULY 24, 2002.
65. SEC. 2000. FINAL RULE: REVISION OF THE COMMISSION'S AUDITOR INDEPENDENCE REQUIREMENTS. NEW YORK: SEC
66. SHOCKLEY R.A (1981) PERCEPTIONS OF AUDITORS INDEPENDENCE : AN EMPIRICAL ANALYSIS THE ACCOUNTING REVIEW AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (OCTOBER 1981)
67. TAMAR FRANKEL, 'ACCOUNTANTS' INDEPENDENCE- THE RECENT DILEMMA' (2000) COLUMBIA BUSINESS LAWREVIEW 261

68. TURNER, L. 2000. INDEPENDENCE MATTERS. SPEECH AT THE 28TH ANNUAL NATIONAL CONFERENCE ON CURRENT SEC
69. VINTEN, G. (1991B), ``MODERN INTERNAL AUDITING'', IN SHERER, M. AND TURLEY, S. (EDS), CURRENT ISSUES IN INTERNAL AUDITING, PAUL CHAPMAN PUBLISHING,
70. WALLMAN, 'THE FUTURE OF ACCOUNTING AND DISCLOSURE IN AN EVOLVING WORLD: THE NEED FOR DRAMATIC CHANGE' (1995) 9(3) ACCOUNTING HORIZONS 81.
71. WALLMAN, S. M. H. 1996. THE FUTURE OF ACCOUNTING, PART III: RELIABILITY AND AUDITOR INDEPENDENCE. ACCOUNTING HORIZONS. 10 (4): 76-97

بسم الله الرحمن الرحيم

عزيزي المدقق..... المحترم

تحية طيبة وبعد

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة الموسومة بـ (العوامل المؤثرة علي استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة) إلي دراسة وتحليل العوامل المؤثرة علي استقلالية المدقق الخارجي في قطاع غزة، والتي تؤثر علي مصداقية البيانات المالية المدققة من قبله.

وأعدكم أن البيانات التي ستوفرها الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بمنتهى السرية.

لذا أكون شاكرا لكم لو تكرمتم بالإجابة علي أسئلة الاستبانة بدقة وعناية ، لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة .

شاكرا ومقدرا لكم حسن تعاونكم

الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة، وبين لتأثير على حياده واستقلاله

م	الإيضاحات	موافق بشدة 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق بشدة 1
1	تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤثر سلبا على استقلال وحياد المراجع.					
2	إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة هو النصيحة فقط وليس المساهمة في إصدار القرارات ، فإن ذلك يؤثر سلبا على حياده واستقلاله .					
3	قيام المراجع الخارجي بتعبئة وإعداد الإقرار الضريبي عن عميله الذي يراجع حساباته يؤثر سلبا على حياد واستقلال المراجع الخارجي ؟					
4	يعتبر مسك الدفاتر أو تقديم أي خدمات أخرى تتعلق بإعداد الحسابات الختامية بجانب تقديم الخدمات الاستشارية مؤثرا سلبيا على استقلال المراجع ؟					
5	أن قيام المراجع بتصميم نظم معلومات محاسبية أو تقدير وتأمين الخدمات ، والتدقيق الداخلي ، أو الإشراف على العمل يؤثر سلبا على استقلاله .					
6	بسبب محدودية وعدم انتشار تقديم الخدمات الاستشارية في فلسطين ، فإنها لا تؤثر سلبا على حياد واستقلال المراجع					
7	من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية يعتبر تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لعميل المراجعة لا يؤثر سلبا على حياده واستقلاله .					
8	إن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة يؤدي إلى زيادة الثقة والاستقلالية بالنسبة للمراجع لأنها تعود بالفائدة على العميل ومكتب المراجعة معا.					
9	إن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة سيقربه من موقع اتخاذ القرار وزيادة العلاقات الشخصية مع عميله وبالتالي يؤثر سلبا على استقلاله .					
10	يتوجب على مكاتب المراجعة أن تقوم بإنشاء قسمين لديها ، الأول خاص بخدمات المراجعة ، الثاني للخدمات الاستشارية ، لأن مثل هذا الإجراء سيدعم حياد واستقلال المراجع .					
11	من الضروري قيام المراجع الخارجي بتعيين مستشارين متخصصين في قسم الخدمات الاستشارية كخبراء في القانون ، والتأمين . والبيئة ، الاقتصاد ، وإدارة الأعمال ، وبحوث العلميات لتدعيم حياده واستقلاله .					

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة الشديدة للمراجع الخارجي لاجتذاب العملاء، وبين التأثير على حياده واستقلاله

م	الإيضاحات	موافق بشدة 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق بشدة 1
1	المنافسة لاجتذاب العملاء يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب بين مكاتب المراجعة ، وهو ما ينعكس أثره على جودة عملية المراجعة ؟					
2	إن تزايد المنافسة على العملاء يؤدي إلى تخفيض الأتعاب من قبل العملاء ؟					
3	إن المنافسة الشديدة لاجتذاب العملاء تزيد من ولاء المراجع للإدارة وتحقيق رغباتها ، وهو ما ينعكس على نوعية الخدمة ويعرض استقلاله للخطر ؟					
4	إن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ضغوط الإدارة على المراجع الخارجي وبالتالي التأثير سلبا على حياده واستقلاله ؟					
5	يقوم المراجع الخارجي بالمنافسة على اجتذاب العملاء عن طريق تخفيض الأتعاب ؟					
6	يعتبر عنصر الوقت من أكثر العناصر ايجابية لتحديد أتعاب المراجعة ؟					
7	من العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجع الخارجي ، عدد ساعات العمل المقدرة للمراجعة ، وعدد العمليات المالية وحجمها ، وعدد الحسابات لكل بند في القوائم المالية وإجمالي أصول المنشأة؟					
8	تعتبر مكاتب المراجعة الكبيرة أقل حساسية تجاه المنافسة في سوق المهنة و بالتالي فان الأتعاب لم توضع ضمن اهتماماتها بسبب تركيزها على جودة المراجعة ؟					
9	تعتبر مكاتب المراجعة الصغيرة أكثر حساسية تجاه المنافسة في سوق المهنة بسبب شعورها بضعف قدرتها على التنافس مع المكاتب الكبيرة للمراجعة ؟					
10	إن قواعد السلوك المهني تمنع المراجع الخارجي من المنافسة لاجتذاب العملاء أو المناقصة على الأتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة ؟					
11	إن التطبيق العملي للضوابط المشار إليها في قواعد السلوك المهني يشوبه بعض القصور بسبب تراخي الجمعيات المهنية في قطاع غزة من دولة فلسطين في التطبيق الصارم لمثل هذه الضوابط حرصا على دعم استقلال المراجع وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لمهنة المراجعة ؟					

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بقاء المراجع الخارجي مراجعا لحسابات عميله مدة تزيد عن خمس سنوات، وبين التأثير على حياده واستقلاله

م	الإيضاحات	موافق بشدة 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق بشدة 1
1	إن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي مع عميله تؤدي إلى اكتسابه خبرة عن أعماله ونشاطه وبالتالي اختصار الوقت وأداء عملية المراجعة بجودة و بكفاءة عالية .					
2	يترتب على الخطوة السابقة تأثير ايجابي على حياد واستقلال المراجع الخارجي بسبب اعتماد العميل عليه ، وبالتالي تزداد قدرة المراجع على مقاومة أي ضغوط عليه من جانب العميل ؟					
3	إن طول مدة الارتباط بين المراجع الخارجي وعميله يؤدي إلى توطيد العلاقة بينهما مما يؤثر سلبا على حياده واستقلاله ؟					
4	إن تغيير المراجعين خلال فترات زمنية محددة ، تقلل من مخاطر فقدان الحياد والاستقلال لهم ؟					
5	إن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي مع عميله يؤدي إلى جودة عملية المراجعة كما يدعم حياده واستقلاله ؟					

الفرضية الرابعة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق من عميل واحد، و بين درجة حياده و استقلاليته

الرقم	البند	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1	أن تحديد أتعاب المدقق قبل البدء بعملية التدقيق يدعم استقلاليته					
2	إن قيام الهيئة العامة للمساهمين بتحديد أتعاب المدقق يدعم استقلاليته					
3	إن تركيز معظم الأتعاب التي يحصل عليها المدقق من عميل واحد يؤثر سلبا علي استقلاليته.					
4	قيام مجلس إدارة الشركة بتحديد أتعاب التدقيق يؤثر سلبا علي استقلالية المدقق.					
5	إن تحديد أتعاب المدقق بناءا علي نتائج مستقبلية يؤثر سلبا علي استقلاليته.					
6	إن زيادة أتعاب المدقق الناجمة عن زيادة المخاطرة في عملية التدقيق تؤثر سلبا علي استقلاليته.					
7	إن قيام جهة محايدة (كجمعية مدقي الحسابات) بتحديد أتعاب المدقق يدعم استقلاليته.					

الفرضية الخامسة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية تضارب المصالح بين المدقق و المنشأة محل التدقيق، و بين درجة حياده و استقلاليته

الرقم	البند	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
1	إن التعارض في المصالح و الأهداف بين المدقق و إدارة شركة العميل تؤثر سلبا على استقلاليته					
2	إن عدم قيام المدقق بالإفصاح عن المخالفات التي ارتكبتها الشركة محل التدقيق يؤثر سلبا على استقلاليته					
3	وجود منازعات قضائية بين المدقق و أحد عملائه يؤثر سلبا على استقلاليته					

مع شكر وتقدير الباحث
محمد أسامة أبو القمصان

س : أرجو التكرم بذكر الأمور التي تعتقد أن لها تأثيرا سلبيا علي استقلالية مدقق الحسابات،
وقد اغفل الباحث ذكرها في الاستبانة ؟

.....
.....
.....
.....

س : برأيكم ما هي الاقتراحات التي تساعد في دعم استقلالية مدقق الحسابات ؟

.....
.....
.....
.....

مع جزيل شكري وتقديري