



**العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات: دراسة ميدانية
بدولة الكويت**

**Factors Affecting External Auditors' Independence: A Field
Study in Kuwait**

أ/ بدر مجبل مطلق ساير
باحث ماجستير

د/ عبده أحمد عبده عتاش
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

أ.د/ علي مجاهد أحمد السيد
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية
ووكيل الكلية لشؤون التعليم والطلاب
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد (٩) - العدد (١٥) - الجزء الرابع
يناير ٢٠٢٣ م

رابط المجلة: <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث:

هدف البحث إلى بيان العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات. ولكي يتحقق هذا الهدف تم تقسيم هذا البحث إلى شقين، الشق النظري لتأصيل موضوع البحث واستطلاع الجهود السابقة في هذا المجال، والشق الميداني لاختبار فروض البحث، وذلك من خلال بيان أثر كل من التغيير الدوري لمراقب الحسابات وأتعاب المراجعة والعلاقات الشخصية والمصالح المادية ومسك دفاتر العميل وتقديم الخدمات الاستشارية وعدد الفترات التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة نفس الشركة وسمعة مكتب المراجعة وحجم المنشأة محل المراجعة ولجان المراجعة والمنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات، من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من عينة البحث باستخدام قائمة الاستقصاء. وقد توصلت نتائج البحث إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من التغيير الدوري لمراقب الحسابات وأتعاب المراجعة والعلاقات الشخصية والمصالح المادية ومسك دفاتر العميل وتقديم الخدمات الاستشارية وعدد الفترات التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة نفس الشركة وسمعة مكتب المراجعة وحجم المنشأة محل المراجعة ولجان المراجعة والمنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.

الكلمات المفتاحية: استقلال مراقبي الحسابات، قياس استقلال مراقبي الحسابات، والعوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات.

Abstract

This research aims to examine the Factors affecting external auditors' independence in Kuwait. This research has been divided into two parts; the theoretical part reviews the literature in this field. Then, the field part tests the research hypotheses, by examining the impact of audit firm rotation, audit fees, personal relations, material interests, maintenance of client's books, provision of consulting services, audit firm tenure, the reputation of the audit office, size of the firm under review, audit committees, competition between audit offices on independence of external auditors in Kuwait, by statistical analysis and designing a questionnaire and distributing it among the research sample. the results of the research indicate that there is a statistically significant impact of

appointment and isolation of auditor, audit fees, personal relations, material interests, maintenance of client's books, provision of consulting services, periods in which the auditor audits the same company, reputation of audit office, size of the firm under review, audit committees, competition between audit offices on independence of external auditors in Kuwait.

Keywords: independence of external auditors, measuring auditors' Independence, and Factors Affecting External Auditors' Independence.

١. الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

تهدف المراجعة الخارجية إلى إعطاء رأي محايد عن مدي عدالة القوائم المالية بما يزيد الثقة في البيانات التي تحتويها تلك القوائم، ويعتبر استقلال المراجع في أداء عمله المهني العمود الفقري أو حجر الزاوية في مهنة المراجعة، فإذا كانت مهنة المراجعة تزود مستخدمي القوائم المالية بالثقة في المعلومات والبيانات التي تحويها تلك القوائم، فإن الاستقلال هو الذي يقدم هذه الثقة، وبدونه تفقد المهنة سبب وجودها، وتفقد القوائم المالية المصدقية، وبالتالي لن تقدم خدمة المراجعة أية قيمة مضافة وستفقد مكانتها والثقة التي حازت عليها من قبل الجمهور عامة ومن مستخدمي القوائم المالية خاصة. وقد أكدت المنظمات والهيئات المهنية على ضرورة أن يكون المراجع مستقلاً في الظاهر باجتنابه للمواقف التي يكون لها تأثير سلبي على استقلاليته بالإضافة إلى الاستقلال في تفكيره وفي إبداء رأيه عن القوائم المالية بنزاهة وأمانه وموضوعية، ولا يسمح لأي ضغوط من أي جهة كانت بالتأثير على رأيه. ولا شك أن الإدارة بما لديها من معرفة وإلمام بنشاطات الشركة يمكن أن تستغل السلطة الممنوحة لها من قبل الملاك لتحقيق مصالح شخصية من خلال تطبيق البدائل المحاسبية توجيه الأرقام المالية نحو الاتجاه المرغوب إدارياً (عبد الوهاب وعبد اللاوي، ٢٠٢١).

٢/١ مشكلة البحث:

ترتب على نمو شركات المساهمة وتطورها في الاقتصاديات المعاصرة وما تتصف به من انفصال الملكية عن الإدارة وعدم قدرة المساهمين على المشاركة مباشرة في تسيير أعمال الشركة، ووجود عديد من المشكلات بهذه الشركات، منها: تعارض المصالح بين المديرين والمساهمين، وتفضيل المديرين لمصالحهم الذاتية ولو على حساب المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بالشركة (Lin & Liu, 2010). هذه المشكلات زادت من أهمية المراجعة الخارجية في شركات المساهمة، بهدف الحد من مشكلات الوكالة، وتحسين جودة التقارير المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry بين إدارة الشركة ومستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى إضفاء الصدق والثقة على

المعلومات الواردة بالتقارير المالية لهذه الشركات (Boone et al., 2010). لذا اهتمت المنظمات التشريعية في الدول المختلفة بوضع العديد من الأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالمراجعة الخارجية، وكان القصد منها دعم استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات، وضمان جودة المراجعة الخارجية، وتعد جهود هذه المنظمات جهوداً محمودة، لكنها جهود نظرية لذا يجب اختبارها لمعرفة مدى جدواها وفائدتها في تحقيق مقاصدها (غريب، ٢٠١٦). ويرتبط استقلال المراجع بالأخلاقيات الحميدة؛ لأنه يعمل في مركز مهم وحساس ويعتمد علي معلوماته أطراف كثيرة ومتعددة ولذلك يجب أن يضع اعتباراً لمصالح تلك الأطراف ونسبة كبير حجم المشروعات أصبح من الصعب علي الدائنين والملاك والمستثمرين الحصول علي المعلومات الكافية لما تعده الغدارة من تقارير وقوائم مالية، وبالتالي فإن رأى المراجع المستقل يؤكد مدى إمكانية الاعتماد علي تلك القوائم والتقارير المالية، ولذلك فإن مستخدمي القوائم المالية يثقون في تقارير المراجع المستقل، وبالتالي يجب علي مراقبي الحسابات أن يقابلوا تلك الثقة بأداء جيد. وان تعرض مراقب الحسابات إلى أي تأثيرات في عملية المراجعة سيؤثر سلباً عليها. ومن ثم على التقارير المالية التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات، واي تأثير على هذه التقارير سوف يضر بمصالحهم ولذلك تعتبر استقلالية مراقب الحسابات وحياده مهمة بالنسبة لمستخدمي هذه التقارير، وبالتالي يجب دراسة العوامل التي تؤثر على استقلال مراقب الحسابات (شقورة، ٢٠١٣، ص ١٦٣).

ومن هنا يمكن بلورة مشكلة الدراسة في السؤال البحثي الرئيسي التالي:

ما العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات بدولة الكويت؟

وسوف يحاول الباحث الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي من خلال الإجابة عن الأسئلة البحثية الفرعية التالية:

١. ما أثر التغيير الدوري لمراقب الحسابات على استقلاله؟
٢. ما أثر حجم أتعاب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات؟
٣. ما أثر وجود علاقات شخصية مع عميل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات؟
٤. ما أثر وجود مصالح مادية مع عميل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات؟
٥. ما أثر إمساك دفاتر العميل على استقلال مراقبي الحسابات؟
٦. ما أثر تقديم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية للعميل على استقلاله؟
٧. ما أثر عدد الفترات التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة نفس الشركة على استقلاله؟
٨. ما أثر سمعة مكتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات؟
٩. ما أثر حجم المنشأة محل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات؟
١٠. ما أثر وجود لجان المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات؟
١١. ما أثر وجود المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات؟

٣/١ هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في:

دراسة العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات.

ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. دراسة أثر التغيير الدوري لمراقب الحسابات على استقلاله.
٢. دراسة أثر حجم أتعاب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
٣. دراسة أثر وجود علاقات شخصية مع عميل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
٤. دراسة أثر وجود مصالح مادية مع عميل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
٥. دراسة أثر إمساك دفاتر العميل على استقلال مراقبي الحسابات.
٦. دراسة أثر تقديم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية للعميل على استقلاله.
٧. دراسة أثر عدد الفترات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة نفس الشركة على استقلاله.
٨. دراسة أثر سمعة مكتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
٩. دراسة أثر حجم المنشأة محل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
١٠. دراسة أثر وجود لجان المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
١١. دراسة أثر وجود المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.

٤/١ أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في كلٍ من الأهمية العلمية والعملية للدراسة على النحو التالي:

١/٤/١ الأهمية العلمية للدراسة:

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في النقاط التالية:

١. يعد البحث امتداداً للدراسات السابقة التي تهتم بالعوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات.
٢. تظهر أهمية الدراسة من خلال تحقيق الهدف الأساسي لمهنة المراجعة والذي يتمثل في إضفاء الثقة على القوائم والتقارير المالية المنشورة للمستخدمين وخاصة المستثمرين.
٣. إلقاء الضوء على مفهوم وطرق قياس استقلال مراقب الحسابات، وكذلك عرض وتحليل العوامل التي تؤثر في استقلالية مراقب الحسابات.
٤. أهمية استقلال مراقب الحسابات في جعل الأسواق المالية كفاء من خلال التأكيد على المعلومات المالية وغير المالية المقدمة من قبل الشركات.

٢/٤/١ الأهمية العملية للدراسة:

تتمثل الأهمية العملية للدراسة في النقاط التالية:

١. الحاجة المتزايدة من قبل العديد من أصحاب المصالح إلى معلومات دقيقة عن أداء المنشأة وذلك لاستخدامها في عمليات صنع القرارات الخاصة بهم: مثل قرارات الاستثمار والشراء.
٢. معرفة الدور الذي تلعبه ملكية الشركات في التأثير على استقلال مراقب الحسابات، وذلك في ظل بيئة الأعمال الكويتية.

٣. مساعدة هذه الدراسة صناع القرار في سن أنظمة وقوانين خاصة باستقلال مراقب الحسابات، ومحاولة تخفيف تأثير الكثير من العوامل التي ينصب اهتمامها على مصالح ذاتية.

٥/١ فروض البحث

في ضوء طبيعة ومشكلة الدراسة وهدفها يمكن صياغة الفرض البحثي الرئيسي التالي:

الفرض البحثي الرئيسي للدراسة:

يوجد عوامل مؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات.

ويمكن تحقيق هذا الفرض من خلال الفروض الفرعية التالية:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتغيير الدوري لمراقب الحسابات على استقلاله.
٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم أتعاب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لوجود علاقات شخصية مع عميل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
٤. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لوجود مصالح مادية مع عميل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
٥. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإمساك دفاتر العميل على استقلال مراقبي الحسابات.
٦. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقديم مراقب الحسابات الخدمات الاستشارية للعميل على استقلاله.
٧. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعدد الفترات التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة نفس الشركة على استقلاله.
٨. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسمعة مكتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
٩. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم المنشأة محل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
١٠. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لوجود لجان المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.
١١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لوجود المناقشة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.

٦/١ منهجية البحث:

تتمثل منهجية الدراسة فيما يلي:

من أجل تحقيق أهداف البحث سوف يتم استخدام كلا من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي على النحو التالي:

١/٦/١ المنهج الاستنباطي:

يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري والفكري للدراسة، وذلك من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلى شبكة الانترنت التي تتناول متغيرات الدراسة المتمثلة في العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات واشتقاق فروض البحث.

٢/٦/١ المنهج الاستقرائي:

يتناول الباحث المنهج الاستقرائي بهدف استقراء واقع البيئة الكويتية وذلك من خلال تصميم قائمة الاستقصاء وتوزيعها على عينة من الشركات الصناعية الكويتية وعلى عينة من العاملين بهذه الشركات من مراقبي الحسابات، لجنة المراجعة، والمحللين الماليين وكذلك من خلال أسلوب المقابلات الشخصية لأفراد هذه العينة.

٧/١ نطاق الدراسة:

١. تقتصر الدراسة على دراسة العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات في دولة الكويت.
٢. تقتصر الدراسة على قياس العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات في دولة الكويت خلال عام ٢٠٢٢.

٨/١ خطة البحث

يتناول الباحثون الجزء الباقي من البحث في النقاط التالية:
الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث.
الإطار النظري للبحث.
الدراسة الميدانية.

٢. الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث:

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية. ويشمل استقلال المراجع علي: الحق في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من الشركة التي يقوم بمراجعتها، والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلي حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به علي القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقادية ضده، وتعددت الدراسات التي تناولت استقلال مراقب الحسابات، ومنها:

١/٢ دراسة (إسماعيل، ٢٠١٨)، بعنوان:

"أثر لجان المراجعة والتغيير الدوري علي استقلالية المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم ٢٠١٦"

استهدفت الدراسة إختبار أثر لجان المراجعة والتغيير الدوري على استقلالية المراجع الخارجي، وهدفت الدراسة إلى معرفة بعض المؤثرات التي يمكن أن تمارس على المراجع الخارجي، وأن يكون له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته ومسئولياته باستقلالية تامة تحكمها قواعد وأداب السلوك المهني، عند إبداء راية الفني المحايد وأثره على مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم، ودعم استقلاله بشكل يعيد الثقة في التقارير المالية المنشورة ومهنة المراجعة ككل.

وتوصلت الدراسة إلى أن تكوين لجان المراجعة يزيد من استقلال المراجع الخارجي، تعمل لجان المراجعة على الحد من خلافات الإدارة والمراجع الخارجي، طول بقاء المراجع الخارجي بمنشأة العميل يؤدي إلى خلق علاقات شخصية تؤثر على استقلاليته.

٢/٢ دراسة (عبد الكافي، ٢٠١٨)، بعنوان:

"العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا"

استهدفت الدراسة دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على استقلال وحياد مرجع الحسابات الخارجي واختبار تأثير هذه العوامل على استقلاليته في بيئة المراجعة في ليبيا، ومن أهم هذه العوامل، (حجم مكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة، تقدم المراجع خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة، طول فترة ارتباط المراجع مع عميل المراجعة، المصالح المالية والعلاقات الشخصية لمراقب الحسابات)، تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة التي تمثلت في مراجعي الحسابات الخارجيين، وموظفين ديوان المحاسبة في ليبيا. وتم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية أهمها المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) لاختبار الفرضيات، واختبار ألفا كرونباخ لاختبار درجة مصداقية البيانات. من أهم النتائج التي توصلت إليها: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للعوامل محل الدراسة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي.

٣/٢ دراسة (هندي وآخرون، ٢٠١٨)، بعنوان:

"دور آليات دعم استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"

استهدف البحث إبراز دور آليات دعم استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة باعتبارها إحدى أهم المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة بعد حدوث العديد من الأزمات المالية، وأيضا إبراز أهم العوامل المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي. بالإضافة إلى كون استقلال المراجع يشكل عنصرا أساسيا لوظيفة عملية المراجعة التي يؤديها المراجعون فإن الشك في استقلال المراجع يمثل أيضا أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة. ومن خلال استعراض استقلال المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة على هذا الاستقلال، وآليات دعم استقلال المراجع الخارجي المتمثلة في تكوين لجان المراجعة، والتغيير الإلزامي لمراجع الحسابات، وضع قيود على تقديم خدمات أخرى بخلاف عملية المراجعة، تعيين مراقبي الحسابات بواسطة جهة خارجية.

توصلت الدراسة إلى أن استقلال وحياد المراجع يمثل الأساس الذي تقوم عليه مهنة المراجعة، لذا فإن استمراريتها مرتبطة بالمحافظة على استقلالية وموضوعية المراجع، وبالتالي فإن زيادة شكوك المستخدمين للقوائم المالية تجاه استقلال المراجع يمكن أن تساهم بشكل كبير في وجود فجوة التوقعات، وأن هناك عديد من العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي ومن أهمها تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة، طول مدة ارتباط المراجع بالعميل، وظاهرة تسوق رأي المراجع. كما أن لجنة المراجعة يمكن أن تقوم بدور فعال ومهم في الحفاظ على استقلال المراجع من خلال التوصية بتعيين المراجع وتحديد أتعابه، وتحسين عملية الاتصال مع الإدارة والأطراف الأخرى، والموافقة على الخدمات الأخرى بخلاف عملية المراجعة والمصرح بها وفقا للقوانين، وبالتالي فإن الحفاظ على هذا الاستقلال سوف يساهم في تضيق فجوة التوقعات. ويمكن أن يتم تعيين المراجع لفترة طويلة نسبيا تتراوح ما بين (٧-٥) سنوات حتى لا يتعرض المراجع لتهديد سنويا

من قبل إدارة الشركة بعدم تجديد تعيينه، على أن يتم تغيير المراجع في نهاية تلك المدة وذلك حتى لا يكون طول المدة سببا في وجود علاقات بين المراجع والإدارة مما يؤثر على استقلاله ولعل ذلك من شأنه المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. ان مسؤولية تعيين وعزل وتحديد أتعاب مراقبي الحسابات يمكن أن تكون بواسطة جهة خارجية مثل الحكومات بهدف دعم استقلال المراجع والتخلص من ضغوط الإدارة وفقدان العملاء ورفع الكفاءة المهنية في عملية المراجعة. ويجب أن تحصل الشركة محل المراجعة على موافقة لجنة المراجعة قبل التعاقد مع مكتب المراجعة لأداء خدمات غير المراجعة، كما يجب على اللجنة أن تكون مقتنعة بأن تلك الموافقة لن تؤثر على استقلال المراجع مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

٤/٢ دراسة (الطيب ومحمد، ٢٠١٩)، بعنوان:

"الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي: دراسة ميدانية علي ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر – السودان"

استهدفت الدراسة بيان أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي.

وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، ووجود علاقة أيضا بين الالتزام بمعايير تقديم الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي، وأن أنواع الخدمات الاستشارية لها دور فاعل في استقلالية المراجع الخارجي.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بإلزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني عند قيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية للعملاء، ومتابعة هذه المنظمات للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة للعملاء ومدى ملاءمتها لمتطلبات استقلالية المراجع الخارجي.

٥/٢ دراسة (قاسم، ٢٠٢٠)، بعنوان:

"العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية"

استهدفت الدراسة بيان العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر وكيفية تأثيرها حيث قمنا بتصميم استبانة كأداة لجمع المعلومات احتوت ١٤ عبارة، ووزعت على عينة عشوائية مكونة من ٤٩ مراجع حسابات كل الاستبيانات كانت صالحة للدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد عدة عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات أهمها تجديد العهدة والتي يستخدمها العميل في الضغط على المراجع، الخدمات الاستشارية حيث تضعف استقلالية المراجع، عوامل تتعلق بالأتعاب كتحديد الأتعاب وكذا الضغوط التي يمارسها العميل من خلال التباطؤ في سدادها، كذلك عامل لجان المراجعة إذ أن وجود هذه الأخيرة في المؤسسة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.

٦/٢ دراسة (محمود، ٢٠٢٠)، بعنوان:

"الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة كمدخل مقترح لدعم استقلال المراجع الخارجي: دراسة ميدانية"

استهدف البحث اقتراح آلية عملية جديدة لدفع أتعاب المراجعة الخارجية يكون لها صلاحية التطبيق في جمهورية مصر العربية بغرض دعم استقلال مراقبي الحسابات. تناول البحث: تحليل وتقييم الدراسات السابقة في موضوع البحث، تقييم الآليات والاتجاهات التي قدمتها أو اقترحتها المنظمات المهنية والتشريعية والباحثين لدعم استقلال المراجع الخارجي، ماهية وطبيعة الآلية المقترحة لدفع أتعاب المراجعة، متطلبات وإجراءات تطبيق الآلية المقترحة، والمزايا والمنافع المتوقعة من تطبيق هذه الآلية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الدفع غير المباشر لأتعاب المراجعة (من خلال وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية) يحقق العديد من المزايا والمنافع، منها دعم استقلال المراجعين الخارجيين، تعزيز ممارسة الشك المهني، تحسين جودة المراجعة، الحد من ممارسات إدارة الأرباح، الاهتمام بمصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة.

وأوصت الدراسة بضرورة توسيع اختصاصات وحدة الرقابة على الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية لتتضمن إلزام مكاتب المراجعة بتقديم بيان تفصيلي بأتعاب عملية المراجعة وأسس تقدير الأتعاب، وضرورة قيام الوحدة بالتعاون مع جمعية المحاسبين ومراقبي الحسابات المصرية بعقد دورات تدريبية لمراقبي الحسابات في مجال السلوكيات الأخلاقية والمهنية وأهمها الاستقلالية، وإلزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن المبالغ المدفوعة لمراقب الحسابات عن أعمال المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، وقيام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بتطوير مناهج المراجعة وإدخال مقرر جديد يتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

٧/٢ دراسة (أبو ظهير وبيوض، ٢٠٢٠)، بعنوان:

"أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي"

استهدفت هذه الدراسة تحديد أثر جودة المراجعة والمتمثلة في استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي. تمثلت عينة الدراسة في ثلاث فئات بعدد (١٥٠) فرداً، وقد تم توزيع عدد (١٤٦) استبيان، والحصول على عدد (١٣٠) استمارة استبيان صالحة للاستخدام في التحليل الإحصائي من إجمالي المراجعين المدرجين في سجل مصرف ليبيا المركزي.

وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي، وعلى الرغم من اختلاف الفئات العمرية واختلاف جهات العمل لمراقبي الحسابات المشاركين في الدراسة إلا أنهم يتفقون في آرائهم حول وجود تأثير لاستقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٨/٢ دراسة (عبد الوهاب وعبد اللاوي، ٢٠٢١)، بعنوان:

"دراسة تحليلية لاستقلالية المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية"

استهدفت هذه الدراسة معرفة استقلالية المراجع الخارجي من منظور التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية، حيث تم التطرق إلى معرفة المراجع الخارجي والعوامل المهددة لاستقلاله عند أداء

مهمته الموكلة إليه من طرف المساهمين، وهذا حسب ما جاء به المرسوم التنفيذي لأخلاقيات مهنة المراجعة رقم ٩٦ - ١٣٦ والقانون ١٠ - ٠١ المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحاظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك عرض ما جاءت به المنظمات المهنية من معايير للمراجعة وقواعد لسلوك المهنة، ولتحقيق هدف الدراسة قسمت إلى أربعة محاور رئيسية معتمدين في ذلك على المنهج التحليلي المقارن للوصول إلى نتائج الدراسة، من خلال الوقوف على أهم القوانين الجزائية والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، التي توضح وتبين كيفية الحفاظ على استقلال المراجع الخارجي، وأهم نقاط التشابه والاختلاف المتوصل إليها.

تحليل الدراسات السابقة للبحث من وجهة نظر الباحثين.

- أ. أن مفهوم الاستقلالية تطور خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة المحاسبة والمراجعة نتيجة للتغيرات الاجتماعية والاقتصادية، التي عايشتها المجتمعات البشرية.
- ب. أن استقلال وحياد المراجع يمثل الأساس الذي تقوم عليه مهنة المراجعة، لذا فإن استمراريتها مرتبطة بالمحافظة على استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات.
- ج. وجود مفهومين للاستقلالية هما: الاستقلالية الحقيقية والاستقلالية الظاهرية، حيث يشير المفهوم الأول إلى أمور تتعلق بالنواحي الفكرية لمراقب الحسابات كالنزاهة والاستقامة والموضوعية، في حين يشير المفهوم الثاني إلى مدى إدراك الأطراف الأخرى لهذه الاستقلالية. أيضا تبينت الأهمية الكبيرة لمفهوم الاستقلالية في توفير الثقة في التقارير المالية وفي الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة في المجتمع.
- د. أن هناك عديد من العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات ومن أهمها تقديم مراقب الحسابات لخدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة، طول مدة ارتباط المراجع بالعميل، وظاهرة تسوق رأي مراقب الحسابات.
- هـ. أن لجنة المراجعة يمكن أن تقوم بدور فعال ومهم في الحفاظ على استقلال مراقب الحسابات من خلال التوصية بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، وتحسين عملية الاتصال مع الإدارة والأطراف الأخرى، والموافقة على الخدمات الأخرى بخلاف عملية المراجعة والمصرح بها وفقا للقوانين.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (تحديد الفجوة البحثية).

- ١- لا يوجد دراسات سابقة في حدود علم الباحث تناولت العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات في دولة الكويت.
- ٢- اعتمدت الدراسة الحالية على إجراء دراسة ميدانية على الشركات المساهمة بدولة الكويت لبيان العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات.

٣. الإطار النظري للبحث:

١/٣ تعريف الاستقلال:

يقصد باستقلال مراقب الحسابات أن يكون بعيداً عن أي مؤثرات أخرى فيما يرتبط بالعمل الموكل إليه والسبب في ذلك أن الثقة في رأيه في القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق يتوقف أولاً وأخيراً على استقلاله وحياده عند إبداء الرأي بها. وهذا ما يقود إلى ضرورة خلق الثقة فيما يخص حيادية واستقلال مراقب الحسابات من قبل الجمهور المستفيد من خدماته (الشواربي، ٢٠١٣، ص ٢٠).

فالاستقلالية هي التصرف بنزاهة وموضوعية ويقصد بالنزاهة هنا قدرة المدقق على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ والصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني على الحالات المختلفة والقدرة على الحكم على الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي قد تتأثر بهذه الأحكام. أما عن الموضوعية فيقصد بها الحياد والأمانة وعدم تأثر المدقق بالأهواء أو المصالح الشخصية (الرشدي، ٢٠١٢، ص ٧).

وقد عرفها مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين كما يلي (IESBA, 2013, p. 142):

الاستقلال هو:

- ١- استقلال الفكر: وهي الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني.
- ٢- استقلال المظهر: أي تجنب الحقائق والظروف الهامة جداً بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة بما في ذلك الإجراءات الوقائية المطبقة بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاعة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد.

٢/٣ أهمية الاستقلال:

يعد الاستقلال المفهوم الأكثر أهمية في مهنة المراجعة حيث لا يمكن تصور وجود للمهنة بدون أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً والاستقلالية هي قضية تهتم أصحاب المصلحة في الشركات محل المراجعة والتي بدورها تضع السياسات اللازمة لتعيين أو تغيير مراقب الحسابات كما أن مهنة مراجع الحسابات الخارجي تمتاز بحساسية عالية نتيجة المسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع حسابات إذ تتطلب درجة كبيرة من الاستقلال والحياد في العمل، وذلك للوصول إلى درجة الثقة المطلوبة، وإن استقلالية مراجع الحسابات الخارجي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية لاستقلالية مراقب الحسابات وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلالية مراقب الحسابات سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية، ولقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPC) عند الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على مراجع الحسابات أن يكون مستقلاً عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقاً لمعايير المراجعة التي وضعها المجمع فقد أكدت أدلة المراجعة الدولية على أنه يجب على المراجع أن يكون

مستقلًا وأمينًا مخلصاً بعمله المهني ويجب أن يتوخى العدالة في رأيه بالقوائم المالية التي تم مراجعتها من قبله (منصور، ٢٠١٣، ص ٢٦).

٣/٣ أبعاد استقلال مراقب الحسابات:

هناك ثلاثة أبعاد للاستقلالية وهي:

١- الاستقلال في مجال وضع برنامج المراجعة

بمعنى أنه لا بد أن يتمتع مراقب الحسابات بحرية كاملة من إعداده لبرنامج المراجعة، من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام الواجب فحصها، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- أ. عدم تدخل إدارة المشروع في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة.
- ب. تعاون إدارة المشروع وعدم التداخل في تنفيذ أي جزء من إجراءات الفحص (الأمين، ٢٠٠٨، ص ٩).

٢- الاستقلال في مجال الفحص.

يعني ذلك بعد المدقق عن أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- أ- حق الاطلاع على كل الدفاتر والسجلات، وحرية الاتصال بالمدراء والعاملين والاطلاع على مصادر المعلومات التي تتعلق بنشاط المشروع والتزاماته ومصادر أمواله.
- ب- التعاون المثمر من جانب الجهاز الإداري في أثناء إجراء مراقب الحسابات لاختباراته.
- ج- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة إلزام مراقب الحسابات بقبول بعض المستندات دون مراجعة وفحص.
- د- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي (الصباغ، ٢٠٠٨، ص ٨١).

٣- الاستقلال في مجال التقرير.

ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية المراجعة أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل المراجعة، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- أ- التحرر من الشعور بأي التزام بتعديل أثر الحقائق الموجودة في التقرير على أي طرف من الأطراف.

ب- تجنب استبعاد أية حقائق أو أمور جوهرية من التقرير الرسمي من أجل إدراجها في تقرير غير رسمي من أي نوع.

ج- تجنب استخدام الألفاظ الغامضة (الصباغ، ٢٠٠٨، ص ٨١).

٤/٣ أهم العناصر التي تدعم استقلالية مراقب الحسابات:

أ. يجب أن يتصف مراقب الحسابات بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المختلفة، فتميز مراقب الحسابات بالأمانة المهنية يجعل آراءه غير متحيزة لأي جهة، ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال مراقب الحسابات فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال مراقبي الحسابات، فإن آراءهم لا تكون لها قيمة وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات مراقبي الحسابات. ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال مراقبي الحسابات، فإنه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم.

ب. إن ظهور مراجع الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته ويمكن ذلك من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماما من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، كما أن النظرة السلوكية لعمل مراجع الحسابات تمكن من تحديد المؤشرات التي قد تضغط على استقلال مراقب الحسابات وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي يمكن بناءً على هذه الضغوط وضع معايير لاستقلال مراقب الحسابات.

ج. تمثل إدارة المنشأة أو مجلس إدارة الشركة مصدر الضغط الأكبر على مراجع الحسابات، كما أنها في الوقت نفسه تشكل مصدراً لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية (المسحال، ٢٠١٤، ص ٦٢).

٥/٣ العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات.

إن المعنى الجوهري لعملية المراجعة تقوم على أساس تقديم تقرير لمستخدمي التقارير المالية يقوم على مصداقية وعدالة العمل المحاسبي وهنا تكمن أهمية استقلال مراقب الحسابات في عملية المراجعة لذلك سيتم في هذه الدراسة عرض العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات والتي عرضها الباحث في ثمانية عوامل، ويرى عدد من الباحثين بأن العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي تقسم إلى عاملين أساسيين وهما:

- ١- البيئة الداخلية: وتشمل طبيعة المهمة، درجة عدم التأكد، تكنولوجيا المراجعة، نظام الاتصال، التجانس الثقافي التنظيمي، موازنة الوقت، نمط القيادة والإشراف، نظام تقييم الأداء، الرضا عن العمل، الدافعية للإنجاز، معدل الدوران، التوتر تجاه العمل، الالتزام المهني التنظيمي.
- ٢- البيئة الخارجية: وتشمل المنافسة على عملاء المدقق بين مكاتب التدقيق، وحجم مكتب المراجعة، قبول المدقق الهدايا من عملائه، المسؤولية المهنية للمدقق، التعاقد مع مراقب الحسابات ودفع الأتعاب بواسطة الإدارة، تمثيل مكتب المراجعة لأحد المكاتب العالمية، خوف

مراقب الحسابات من احتمال فقد أتعاب المراجعة، فترة ممارسة أو ارتباط مكتب المراجعة مع عميل معين (فترة التهدئة)، المصالح المالية المباشرة وغير المباشرة، الأتعاب غير المدفوعة... إلخ (سليم، ٢٠١٢، ص ١٢٠).

وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

١ - التغيير الدوري لمراقب الحسابات:

إن قيام إدارة المنشأة بتعيين مراقب الحسابات قد تخلق الظروف المواتية لخلق الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه فقد عمدت هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك في سبيل دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي بأن أوكلت التعيين والعزل وتحديد الأتعاب للجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس الإدارة أي ضغط على مراقب الحسابات.

في الشركات الفردية يكون تعيين مراقب الحسابات من حق أصحاب المشروع، أما في شركات الأشخاص فيكون حق تعيين مراقب الحسابات باتفاق الشركاء فيما بينهم، أما في الشركات المساهمة فيكون من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين، حتى لا يؤثر ذلك على أداء مراقب الحسابات لواجباته على أكمل وجه، خاصة وإن عمل مراقب الحسابات يتمثل في إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة القوائم المالية المعدة من جانب إدارة الشركة (جربوع، ٢٠٠٨، ص ٥٠٠).

وتعيين مراقب الحسابات ربما يؤثر على استقلاله عندما يخضع لآراء ومتطلبات ملاك المشروع أو إدارته بعدم فحص جزء معين أو كتابة تقرير معين مقابل تعيينه كمراجع لحسابات المشروع، وذلك للتهرب من الضرائب أو إخفاء الحقائق عن المساهمين.

وعزل مراقب الحسابات وتغييره يكون من حق أصحاب المشروع في حالة الشركات الفردية، وحق الشركاء في حالة شركات الأشخاص، أما في الشركات المساهمة فيكون من حق الجمعية العمومية. وقد يكون له تأثير أحياناً على استقلال المراجع، وذلك عندما تقوم إدارة المشروع أو ملاك المشروع أو أحد أعضاء الجمعية العمومية بتهديد مراقب الحسابات بعزله من مراجعة حسابات الشركة في حالة عدم خضوعه لآرائهم ومتطلباتهم، مما يؤدي أحياناً إلى قبول مراقب الحسابات لذلك حتى لا يفقد أتعاب مراجعته، خاصة عند المنافسة الشديدة بين مراقبي الحسابات على أعمال المراجعة (القاضي ودحوح، ٢٠٠٥، ص ١٩٢).

وقد نالت قصة التغيير الدوري لمراقب الحسابات اهتماماً ملحوظاً من جانب المنظمات والباحثين لاسيما الدول المتقدمة فقد ألزم قانون ساربينز أوكسلي في عام ٢٠٠٢ في الولايات المتحدة الأمريكية شركات المراجعة بضرورة تغيير كل شريك مسؤول عن مراجعة القوائم المالية لعميل معين كل ٥ سنوات بصفة دورية وقد اعتبر الكونغرس أن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة يعتبر بمثابة تحسين لاستقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأيضاً تبنت العديد من الدول الأوروبية مثل إيطاليا سياسية التغيير الدوري لشركات المراجعة وذلك كل ثلاث سنوات ولفترة لا تتجاوز التسع سنوات، وفي إنجلترا أوصت Coordinating Group on Audit and Accounting (CGAA) بضرورة تغيير الشريك الرئيسي في عملية المراجعة كل ٥ سنوات، أما في فرنسا يلتزم المدققين بحد أقصى من السنوات لأداء عملية التدقيق بحيث يمنعون لفترة أخرى، وفي ألمانيا ألزم القانون التجاري الألماني بضرورة تغيير الشركاء عن عملية المراجعة كل سبع سنوات وفي دول أمريكا اللاتينية ومنها البرازيل أوصت بتغيير

شركة المراجعة كل ٥ سنوات للشركات المدرجة في البورصة وكل ١٠ سنوات للشركات التي تخضع للجنة تدقيق قانونية أما في فنزويلا فيجب التغيير كل ٣ سنوات في قطاع البنوك. وفي سورية فقد أُلزم المشرع السوري بتغيير المراجع كل فترة ٤ سنوات (محمود، ٢٠١٥، ص ٣١).

٢- حجم أتعاب المراجعة:

تمثل أتعاب التدقيق مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة حيث تسعى هذه المكاتب إلى تعظيمه للحصول على عائد أفضل بينما تمثل عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة ومن هنا تعتبر عملية تحديد أتعاب مراجع الحسابات محل جدل قانوني خصوصاً وفي الواقع المحاسبي عموماً.

أ. مفهوم أتعاب المراجعة:

تعرف أتعاب المراجعة بأنها المبالغ أو الأجر أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعمليات المراجعة لحسابات منشأة ما ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين مراقب الحسابات وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين، ويرى الباحث أنه لا بد لمراجع الحسابات أن يأخذ عدداً من العناصر في الاعتبار عند قبوله للأتعاب:

- التكاليف المباشرة للمكتب مثل رواتب المساعدين في عملية المراجعة.
- مصاريف التعاقد على المهمة والمصاريف المدفوعة لإنجازها كمصاريف التنقل لمراقب الحسابات ومساعديه لإتمام المراجعة.
- المصاريف غير المباشرة للمكتب كمصاريف التأمين والإيجار.
- مصاريف مقدرة أخرى ناتجة عن نزاعات محتملة مع العميل (نجم، ٢٠١٢، ص ٣١).

ب. أشكال أتعاب المراجعة:

- **الأتعاب الثابتة:** وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسباً مع المهمة المطلوبة من المدقق.

ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

- قد يتضح أن الأتعاب غير مجزية لمراقب الحسابات ولا تتناسب مع عمله، مما يضطره إلى خفض حجم العمل الذي يقوم به لتقليل خسارته.
- قد ينشأ سوء تفاهم حول الخدمات التي تغطيها الأتعاب المحددة إجمالاً.
- يصبح من الصعب إقناع العميل بزيادة الأتعاب في العمليات المستقبلية.
- يستخدم بعض العملاء هذه الطريقة للحصول على قدر أقل من جودة المراجعة (محمود، ٢٠١٥، ص ٣٤).

● **الأتعاب المتغيرة:** وهي الأتعاب التي تحدد من قبل مراقب الحسابات وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية المراجعة والجهد المبذول بها (الأمين، ٢٠٠٨، ص ٣٤)، وفي هذه الحالة يحدد مراقب الحسابات الأتعاب على أساس حصر ساعات العمل التي يقوم مراقب الحسابات ومساعديه بها وتضرب في معدل أجر الساعة مع إضافة نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة في تحديد الأتعاب، وذلك لأن مراقب الحسابات يتقاضى أجراً يتناسب مع الجهد المبذول، والعمل سوف يحصل على جهد وعمل يتناسب مع الأتعاب التي وضعها. ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تأخذ في الحسبان طبيعة العملية أو مستواها الفني أو أهميتها، وكذلك يتعذر على العميل معرفة قيمة الأتعاب التي سيتحملها مقدماً (الأمين، ٢٠٠٨، ص ١١).

● **الأتعاب الشرطية:** وهي التي تتحدد قيمتها وكيفية الحصول عليها بناء على تحقيق شرط مستقبلي مثل أن تكون نسبة من صافي الدخل المتحقق وإن قبول هذه الأتعاب عن خدمات المراجعة قد تؤدي إلى تهديد الموضوعية والاستقلالية (منصور، ٢٠١٣، ص ٣٤).

والقاعدة أنه يجب على مراجع الحسابات ألا يؤدي العمل وفقاً لأتعاب مشروطة أو أن يحصل على الأتعاب المشروطة من المنشأة محل المراجعة وفقاً لما يلي:

- لإجراءات مراجعة أو فحص القوائم المالية الحالية.
- لخطوات إعداد القوائم المالية.
- لإجراءات فحص القوائم المالية المتوقعة.

كما يتوجب عليه ألا يقوم بإعداد أو تعديل إقرار ضريبي أو ادعاء باستعادة مبلغ تم سداه من الضريبة مقابل الحصول على أتعاب مشروطة من أي عميل (نجم، ٢٠١٢، ص ٤٧).

ج. شروط الأتعاب:

- إن الأتعاب المهنية يجب أن تحتسب على أساس مناسب بمعدل ساعات أو أيام معينة لكل شخص قام بأداء خدمة المراجعة.
- إنه من غير المناسب لمراقب الحسابات أن يتقاضى أتعاباً أقل مما تقاضاه سابقاً لخدمات مماثلة
- يجب أن يحدد أساس احتساب الأتعاب في البداية، وذلك تجنباً لسوء التفاهم بين الطرفين (Hayes, 2005, p. 87).

د. العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي:

يعتبر معايير أو مقاييس تحديد الأتعاب من أهم المشاكل التي تواجه مراجع الحسابات الخارجي ويمكن إجمالها على النحو التالي:

• العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة:

تتمثل في بعض المؤشرات المستخرجة من القوائم المالية وبعض العوامل الأخرى التي لا تعتمد على القوائم المالية وتتضمن (حجم الشركة، حجم المديونية، نسبة المديونية، قيمة المخزون، نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول، صافي رأس المال العامل، معدل العائد على الأصول، صافي التدفقات النقدية التشغيلية، عدد أنشطة أو فروع أو أقسام الشركة، وجود فروع خارجية للمنشأة، مدى قوة نظام المراقبة الداخلية، مدى اعتماد التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي للمنشأة، طبيعة القطاع الذي تتبع له المنشأة، تاريخ انتهاء السنة المالية) (نجم، ٢٠١٢، ص ٤٩ - ٥٠). ويرى الباحث أن زيادة حجم الشركة قد يمثل السبب الأهم في زيادة أتعاب المراجعة، حيث أن الشركات كبيرة الحجم يرتفع لديها حجم العمليات وترتفع لديها تكاليف الوكالة مما يزيد من جهد مراقب الحسابات والأتعاب التي يتقاضاها.

• العوامل المرتبطة بمراقب الحسابات وبمكتب المراجعة:

تتضمن العديد من العوامل مثل (تبعية مكتب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، مدى تقديم المكتب لخدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم بمراجعة حساباته، تخصص مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة، مدى وجود تحفظات في التقرير السنوي السابق لمراجعة حسابات الشركة، خبرة مراقب الحسابات والخبرة المترجمة لدى مكتب المراجعة ويمكن قياسها بعمر مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة).

٥. علاقة أتعاب المراجعة باستقلال مراقب الحسابات:

يمثل تحكم إدارة المنشأة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات الخارجي العامل الأهم الذي يجعل مراقب الحسابات يتخلى عن تقاضي أتعاب مرتفعة إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة، لذلك نجد أنه بموجب توصيات المعايير فقد أسند حق تحديد أتعاب مراقب الحسابات الخارجي إلى لجنة المراجعة، وذلك ضماناً لعدم تدخل الإدارة بتحديد أتعاب مراقب الحسابات وحماية لاستقلاليتها وحياده (المسحال، ٢٠١٤، ص ٦٤).

وفي ظل المنافسة الحادة في سوق الخدمة لعملية المراجعة تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعامل الطلب والعرض، مما يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات بشكل جوهري وعلى جودة الخدمة التي يقدمها وقد أكدت دراسة (جربوع، ٢٠٠٨، ص ١٣) على وجود تأثير هام لأتعاب مراقب الحسابات على استقلاليتها وعلى جودة الخدمة التي يقدمها وحرصاً من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدم تأثر استقلالية مراقب الحسابات بالأتعاب التي يتقاضاها فقد وضعت بعض المعايير الخاصة بذلك والتي من أهمها ألا تزيد أتعاب مراقب الحسابات من العميل الواحد عن (١٠٪) من مجموع الأتعاب الكلية للمكتب.

٣- وجود علاقات شخصية مع عميل المراجعة.

قد ينشأ عن العلاقات العائلية والشخصية بين أحد أعضاء فريق المراجعة وأحد مدراء أو مسؤولي عميل المراجعة تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف أو مضايقة. فقد تنشأ تهديدات على الاستقلالية عندما (IESBA, 2013, p. 291):

- يكون أحد أفراد العائلة مديراً أو مسؤولاً لدى عميل المراجعة.
 - يكون أحد أفراد العائلة موظفاً يشغل منصباً يخوله ممارسة تأثير هام على مركز العميل المالي أو الأداء المالية أو شغل المنصب خلال فترة تغطيتها العملية أو البيانات المالية.
- ولذلك لابد من وجود طرق حماية للتخلص من هذا التهديد منها على سبيل المثال (منصور، ٢٠١٣، ص ٣١):

- يجب على المحاسب القانوني أن يقيم مدى وجود تهديد بسبب تضارب المصالح، وإذا تبين وجود ذلك فإن على المراجع أن يرسل إشعاراً إلى العميل يفيد بوجود هذه المصالح بالإضافة إلى إشعار كل الأطراف ذات العلاقة.
- التخلص من المصلحة المباشرة قبل أن يصبح هذا العضو من ضمن فريق المهمة.
- التخلص من المصلحة غير المباشرة كلياً أو جزئياً بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك قبل أن يصبح عضواً في فريق المهمة.
- فصل العضو من فريق المهمة.

٤- وجود مصالح مادية مع عميل المراجعة:

حدد مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في القسم (٢٩١) منه أن امتلاك مصلحة مالية عند عميل مراجعة معين بشكل مباشر أو من خلال وسيط قد يؤدي إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية ويعتمد وجود وأهمية أي تهديد على دور الشخص الذي يمتلك المصلحة المالية وما إذا كانت المصلحة المالية مباشرة أم غير مباشرة ومدى أهمية المصلحة المالية.

فإذا كان لدى أحد أعضاء فريق المراجعة أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو هامة غير مباشرة عند عميل المراجعة فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً بحيث لا يمكن للإجراءات الوقائية القضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول وهنا يعتمد تقييم خطورة أي تهديد على طبيعة العلاقة بين عضو فريق المراجعة وفرد العائلة القريب وأهمية المصلحة المالية لفرد العائلة القريب، ولا بد من الإشارة إلى أن هذا التهديد يمكن ألا يضعف الاستقلالية عندما:

- تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب إبلاغ الشركة مباشرة عن أية تجاوزات تنجم عن شراء أسهم عند عميل المراجعة.
- تقليل التهديدات إلى مستوى مقبول من خلال إشراك محاسب مهني لمراجعة العمل المنجز من قبل عضو فريق المراجعة أو استثناء الفرد من أي عملية جوهرية لاتخاذ القرار فيما يخص عملية المراجعة.

- التلخص من الأسهم كاملة أو من جزء كاف منها بحيث تعبر المصالح المتبقية غير هامة (IESBA, 2013, p. 151).

وقد اهتمت التشريعات والمنظمات المهنية في معظم دول العالم بالمصلحة المالية بين مراقب الحسابات وعميله، وصدرت توصيات مهنية تتطلب ألا يكون مراقب الحسابات مالكا لأسهم الشركة التي يراقب حساباتها، وألا تمثل الأتعاب التي يحصل عليها من العميل نسبة كبيرة من الدخل الإجمالي لمكتبه والهدف من ذلك أن يكون مراقب الحسابات في وضع يسمح له بإبداء رأيه بأمانة وموضوعية حتى لو كان الرأي في غير صالح عميله دون أن يخشى تأثير ذلك عليه ودون أن يكون لعزله كمرجع تأثير كبير على وضعه المالي.

٥- إمساك دفاتر العميل.

إن قيام مراقب الحسابات بمسك دفاتر العميل ثم قيامه بعد ذلك بمراجعة هذا العميل يؤدي إلى قيام مراقب الحسابات بمراجعة هذه الدفاتر والبيانات المحاسبية التي ساهم في إعدادها، وهذا بالطبع يؤثر في استقلال مراقب الحسابات، ويرجع ذلك إلى عاملين:

- احتمال تحيز مراقب الحسابات في الحكم على هذه الدفاتر.
- احتمال عدم قيام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة عند فحصه لهذه الدفاتر لتأكد من صحتها (منصور، ٢٠١٣، ص ٣٣).

ويشير تقرير لجنة بورصة الأوراق المالية بالولايات المتحدة إلي أن مراقب الحسابات لا يمكن أن يراجع بطريقة موضوعية الدفاتر والسجلات التي يحتفظ بها أو يقوم بإعدادها نيابة عن العميل، لأن مراقب الحسابات في هذه الحالة يقوم بالمراجعة عن دفاتر وسجلات قام هو بإعدادها، وبالتالي يؤثر على استقلال مراقب الحسابات، إلا أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يرى أن مراقب الحسابات يستطيع أن يراجع بموضوعية الدفاتر والسجلات بصرف النظر عن قيامه بالاحتفاظ بها نيابة عن عميله، ويرى أنها لا تؤثر على استقلال مراقب الحسابات.

٦- تقديم مراقب الحسابات للخدمات الاستشارية للعميل.

من أهم المشاكل العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام مراقب الحسابات الخارجي ببعض الخدمات الاستشارية للشركة التي يراجع حساباتها مثل تقييم أداء الرقابة الداخلية، توصيات في مجال تطوير الجوانب التسويقية والبيعية، تقديم اقتراحات التعامل مع الشركات الأجنبية وغيرها من الخدمات، وإن قيام مراقب الحسابات بتلك الخدمات الاستشارية والإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله (الشواربي، ٢٠١٣، ص ١٤٣)، كما يرى (جربوع، ٢٠٠٤، ص ٣٠) أن تقديم مراقبي الحسابات لخدمات إدارية واستشارية غير مراجعة الحسابات إلى عملاء المراجعة يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالهم وبالتالي يتوجب على الهيئات الإشرافية عدم السماح لمكاتب المراجعة بتقديم تلك الخدمات إلى زبائن المراجعة.

٧- عدد الفترات التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة نفس الشركة (IESBA, 2013, p. 119)

إن طول الفترة التعاقدية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة قد يصاحبها العديد من الأسباب التي تفقد مراقب الحسابات موضوعيته واستقلاله من أهمها:

أن مراقب الحسابات قد يصبح أكثر قبولا لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية ويفقده شكوكه المهنية، وأن مراقب الحسابات يصبح ذو نظرة غير متجددة وقد يفشل في التوصل إلى أدلة جديدة بخلاف ما توصل إليه في السابق، حيث أن شركة المراجعة الجديدة يكون عندها شك مهني أكبر ووجهة نظر جديدة لا توجد في العلاقات طويلة الأجل بين مراقب الحسابات والعميل، وبالتالي يمكن تحديد أوجه القصور في الاستقلالية والموضوعية بسبب طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل بما يلي (محمود، ٢٠١٥، ص ص ٤٥-٤٦):

- أ- أنه بمرور الوقت فإن مراقبي الحسابات يعتبرون أنفسهم كمدافعين عن الإدارة مما يفقدهم خاصية الشك المهني.
- ب- أنه بمرور الوقت يصاب المراجعون بالتراخي وعدم الابتكار، ويفشلون في أن يلاحظوا ويدخلوا في تقديراتهم وأحكامهم أدلة إثبات جديدة.
- ج- أن القدرة على الاحتفاظ بالعميل يمثل دافعاً لمراقبي الحسابات لتسوية الخلافات مع العميل على حساب المعايير المهنية خوفاً من فقدان العميل.

وإن طول فترة عمل مراقب الحسابات التي يراجع حساباتها للمدة تزيد عن ٥ سنوات يجعله يفقد جزءاً كبيراً من استقلاله وحياده، وذلك لأنه يصبح يتقبل الأمور التي ترغبها إدارة الشركة وكأنهم من أعضاء وموظفي الشركة لذلك طالبت الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا وكندا وغيرها بأن لا تزيد مدة بقاء مراقب الحسابات في الشركة التي يراجع حساباتها أكثر من ٥ سنوات ويجب استبداله بعد هذه الفترة بمراجع آخر، كما أن هناك من يرى أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات وعميله تفوق المنافع المتوقع الحصول عليها من جراء ذلك وعليه فإنهم يعارضون تحديد مدة العلاقة بين مراقب الحسابات وعميله للعديد من الأسباب التي من أهمها: إن ضعف المعلومات التي تكون متوفرة عن عميل مراقب الحسابات لدى مراقب الحسابات البديل قد يؤدي إلى فشل عملية المراجعة فمعرفة مراقب الحسابات بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وبعمليات التشغيل تشكل أموراً حاسمة لاكتشاف مراقب الحسابات الأخطاء والغش التي تحويه القوائم المالية، وهذه المعرفة لا يكتسبها مراقب الحسابات إلا من خلال طول علاقته التعاقدية مع عميله وهو ما يعني أن طول فترة العلاقة تقلل من اعتماد مراقب الحسابات على تقديرات العميل ويجعله أكثر استقلالاً عن إدارته (منصور، ٢٠١٣، ص ٣٥).

وقد حدد مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين أنه قد تنشأ تهديدات التآلف والمصلحة الشخصية من استخدام مراقب الحسابات نفسه وعلى فترة زمنية طويلة من الزمن ولتقليل هذا التهديد لا بد من الأخذ بالإجراءات التالية (IESBA, 2013, p. 118):

- استبدال كبار الموظفين من فريق المراجعة.

- إشراك مراجع إضافي لم يكن عضواً في فريق المراجعة السابق.
- القيام بمراجعات مستقلة للجودة الداخلية أو الخارجية للعملية.

٨- سمعة مكتب المراجعة

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية ويقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة متميزة، وقد أشارت دراسة (محمود، ٢٠١٥، ص ٦٦) إلي أن سمعة مكتب المراجعة على أنه أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ولكنها اختلفت على كيفية الاستدلال على سمعة مكتب المراجعة.

فدراسة (الأهدل، ٢٠٠٨، ص ص ١٠-١١) ربطت سمعة مكتب المراجعة بحجم مكتب المراجعة وعدد العملاء واعتبرت أن كبر حجم مكتب المراجعة يؤدي إلى الاهتمام بسمعة المكتب أفضل من الاحتفاظ بالعملاء بينما ربطت دراسة (السبيعي، ٢٠١١، ص ٢٦) سمعة مكتب المراجعة باسم مكتب المراجعة أو انتمائه إلى أحد المكاتب العالمية الكبيرة ولكن من الصعب القول بأن حجم مكتب المراجعة أو زيادة عملاء المراجعة أو الانتماء إلى أحد المكاتب الدولية الكبيرة يعتبر هو العنصر أو السبب الرئيسي لتكوين سمعة مكتب المراجعة فقط، وإلا اعتبرت المكاتب الصغيرة أو المكاتب التي تمتلك عدد قليل من العملاء والمكاتب غير المنتمية إلى أحد المكاتب الدولية الكبيرة عديمة السمعة. ومن جهة أخرى هناك مكاتب صغيرة تتمتع بسمعة كبيرة على مستوى البلد.

أضافت دراسة (محمود، ٢٠١٥، ص ٦٦) إلى أن سمعة مكتب المراجعة هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها والمتمثلة في الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك وأداب المهنة والخبرة المهنية لأعضاء مكتب المراجعة والخبرة في نشاط العميل والاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب والعملاء والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب ومدة عمل المكتب المهنية، والارتباط بأحد المكاتب العالمية، وتقييم مدى قبول العميل والاستمرار معه في عملية المراجعة، والدعوى القضائية المرفوعة ضد المكتب، ووجود نظام للرقابة على جودة المراجعة.

كما أشارت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، أي أنه كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت معها جودة المراجعة. وقد أوضحت الدراسة أن سمعة المكتب من أهم العوامل المؤثرة كذلك على قرار العميل في اختيار مكتب المراجعة.

وبالنسبة للدوافع التي تؤدي إلى قيام الشركات بالتحول نحو مكاتب المراجعة ذات السمعة الطيبة فإنها تتمثل في:

- سمعة وشهرة مكتب المراجعة التي تضفي المصداقية على القوائم المالية التي تراجع بواسطة تلك المكاتب.
- إن مكاتب المراجعة ذات السمعة العالية تنفق استثمارات ضخمة في مجال تكوين هذه الشهرة والمحافظة عليها، وبالتالي يكون لديها الحافز في تقليل الأخطاء الناتجة أثناء عملية

المراجعة، وتوفير الضمان الكافي لمستخدمي تلك القوائم بعدم احتوائها على أخطاء جوهرية.

- اعتقاد الإدارة أن التعاقد مع أحد مكاتب المراجعة ذات السمعة الطيبة سوف يساعد على رفع سعر الأوراق المالية في السوق.

إن تقليل جودة الأداء المهني في عمليات المراجعة لتوفير الوقت والمال يؤدي إلى زيادة رفع قضايا ضد مكاتب المراجعة أمام القضاء وإلى سوء سمعة تلك المكاتب أمام الجمهور (جربوع، ٢٠٠٥، ص ٤٣).

فكلما زادت سمعة مكتب المراجعة كلما زادت معها جودة المراجعة نظراً لأن هذه المكاتب تعتبر سمعتها جزء من رأس مالها ينبغي المحافظة عليه (بوسنه، ٢٠١٢، ص ١٣٩).

ويرى (Kidaran,2010, p. 26) أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومعرفته الكافية في مجال الشركة محل المراجعة تساهم في رفع السمعة لمكتب المراجعة وهذا ما أثبتته الدراسة بأن التخصص الصناعي يزيد من سمعة مكتب المراجعة في البنوك ويساهم في الحد من إدارة الأرباح.

٩- حجم المنشأة محل المراجعة.

قد يكون لحجم المنشأة محل المراجعة تأثير على استقلال مراقب الحسابات وذلك بالنظر إلى حجم مكتب المراجعة على النحو التالي (الأمين، ٢٠٠٨، ص ١٤):

أ. إذا كانت المنشأة صغيرة الحجم ومكتب المراجعة صغير:

في مثل هذه الحالة يمكن أن يكون هناك نوعين من الضغط على مراقب الحسابات يمكن أن يؤثر على استقلاله هما:

- الضغط على مراقب الحسابات بسبب التهديد بخسارة أتعاب هذه المنشأة في حالة عدم رضوخه لطلباتهم.

- إذا كانت العلاقة بين مراقب الحسابات والمنشأة قوية لدرجة أن مراقب الحسابات قد يؤدي لها خدمات أو استشارات متعددة، مما يمثل ضغطاً على مراقب الحسابات وبالتالي يؤثر على استقلاله.

ب. إذا كانت المنشأة كبيرة ومكتب المراجعة صغير.

- في هذه الحالة تمثل الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات من هذه المنشأة نسبة كبيرة من إيرادات المكتب وفقدتها يمثل خسارة كبيرة له، مما يمثل ضغطاً على مراقب الحسابات وبالتالي يؤثر على استقلالته.

ج. إذا كانت المنشأة صغيرة ومكتب المراجعة كبير:

بسبب صغر حجم المنشأة وافتقارها إلى الخبرات الكافية، فقد يؤدي لها مراقب الحسابات خدمات استشارية متعددة، مما يؤثر على استقلاله لأنه في هذه الحالة سيقوم بفحص وتقييم أنظمة سبق أن وضعها لنفسه.

د. إذا كانت المنشأة كبيرة ومكتب المراجعة كبير:

في هذه الحالة لا يعتمد مكتب المراجعة كثيراً على الأتعاب التي يحصل عليها من المنشأة، كما أن الحجم الكبير لهذه المنشأة يمنع العلاقات القوية بين مراقب الحسابات والمسؤولين عن المنشأة، وعليه فإن مشاكل الاستقلال تبدو بسيطة نسبياً، ولا تظهر إلا في حالة قيام مكتب المراجعة بأداء خدمات استشارية للمنشأة.

١٠- لجان المراجعة:

تعتبر لجنة المراجعة لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة، وتشمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها. ودعم استقلال مراقب الحسابات ومناقشته بنتائج المراجعة، وتقييم كفاءة مراقب الحسابات ودعم استقلاله ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة (محمود، ٢٠٢٠).

١١- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

يري (محمود، ٢٠١٥) أن المنافسة الشديدة بين مراقبي الحسابات في الآونة الأخيرة أدت إلى صعوبة التزام مراجعي الحسابات بالسلوك الأخلاقي، حيث أصبح هم مراقب الحسابات في كيفية الحفاظ على العميل والمحافظة على العميل والمحافظة على مستوى معين من الأرباح أكثر من الاهتمام بتقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، وهو الأمر الذي يجعلهم يخضعون لمطالب الإدارة وتوجيهاتها ويضعف استقلاليتهم.

٤. الدراسة الميدانية:

١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية.

هدفت الدراسة الميدانية بشكل رئيسي إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال مراقبي الحسابات، وذلك من خلال دراسة أثر تعيين وعزل مراقب الحسابات على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر أتعاب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر العلاقات الشخصية على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر المصالح المادية على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر مسك دفاتر العميل على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر عدد الفترات التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة نفس الشركة على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر سمعة مكتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر حجم المنشأة محل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر لجان المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات، دراسة أثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.

٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مراقبي الحسابات والمديرين الماليين وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات الكويتية المدرجة في سوق الكويت المالي خلال ٢٠٢٠-٢٠٢١،

تشتمل عينة الدراسة على مجموعة من مراقبي الحسابات والمديرين الماليين وأعضاء مجلس الإدارة بالشركات المساهمة الكويتية

تمت هذه الدراسة خلال العام الميلادي ٢٠٢٢ وتم توزيع قوائم الاستقصاء والتي بلغ عددها ٢٠٠ استمارة على عينة من الفئات السابق ذكرها واستلم الباحث منها ١٨٢ استمارة، تم استبعاد منها (١٢) استمارة حيث خضعت (١٧٠) استمارة استقصاء للتحليل الإحصائي، ويمكن توضيح ذلك كما بالجدول رقم (١).

الجدول رقم (١)
توزيع الاستثمارات على عينة الدراسة

م	فئة المستقصين	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المستلمة	الاستثمارات المستبعدة	الاستثمارات السليمة	معدل السلامة
١	مراجعين خارجيين	٧٧	٧٠	٣	٦٧	٩٥,٧ %
٢	المديرين الماليين	٦٥	٥٨	٥	٥٣	٩١,٤ %
٣	أعضاء مجلس إدارة	٥٨	٥٤	٤	٥٠	٩٢,٦ %
٤	الإجمالي	٢٠٠	١٨٢	١٢	١٧٠	٩٣,٤ %

٣/٤ اختبارات صلاحية البيانات واختبار الفروض:

يشتمل هذا القسم على اختبارات صلاحية البيانات والتي تشتمل على اختبارات لتحديد هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، واختبارات شروط اختبار الانحدار، تمهيداً لاختبار الإختبارات الإحصائية المناسبة.

١. اختبار توزيع البيانات

ويوضح هذا الاختبار هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويكون الفرض العدم لهذا الاختبار، لا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، ويتم قبول هذا الفرض إذا كان مستوي الدلالة أقل من ٥٪، ولقد تم إجراء هذا الاختبار وكانت النتائج كما بالجدول (٢).

الجدول رقم (٢)
نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
X1	.203	170	.000	.793	170	.000
X2	.196	170	.000	.827	170	.000
X3	.167	170	.000	.842	170	.000
X4	.225	170	.000	.799	170	.000
X5	.203	170	.000	.793	170	.000
X6	.196	170	.000	.827	170	.000
X7	.167	170	.000	.842	170	.000
X8	.225	170	.000	.799	170	.000
X9	.203	170	.000	.793	170	.000
X10	.196	170	.000	.827	170	.000
X11	.196	170	.000	.827	170	.000

a. Lilliefors Significance Correction

يتبين من الجدول السابق أن مستوي الدلالة لمتغيرات الدراسة أقل من ٥٪، الأمر الذي يعني قبول الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي ما يناسب هذه البيانات الإختبارات اللامعلمية.

٢. إختبارات الانحدار التدريجي:

يتم إجراء إختبار الانحدار التدريجي بغرض تحديد القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة في تأثيرها على المتغير التابع، لتحديد إلى أي مدى يؤثر التغير في المتغير المستقل على التغير في المتغير التابع، ويتم ذلك عن طريق الدخول التدريجي للمتغيرات المستقلة إلى نموذج الانحدار التدريجي كما يلي:

أ. إختبار الانحدار للفرض الأول:

ويتم إدخال المتغير المستقل الأول بغرض إختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الإختبار وبيين الجدول (٣) نتائج هذا الإختبار.

جدول (٣) نتائج الانحدار للفرض الأول

	Model
	1
R	.898
R Square	.806
Adjusted R Square	.805

Std. Error of the Estimate	0.16305
R Square Change	0.898
F Change	531.892
Change Statistics	df1
	1
	df2
	6
Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر لتعيين وعزل مراقب الحسابات على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٨٩%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً.

ب. اختبار الانحدار للفرض الثاني:

ويتم إدخال المتغير المستقل الثاني بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار ويبين الجدول (٤) نتائج هذا الاختبار.

جدول (٤) نتائج الانحدار للفرض الثاني

	Model
	1
R	.884
R Square	.806
Adjusted R Square	.855
Std. Error of the Estimate	0.16305
R Square Change	0.898
F Change	531.892
Change Statistics	df1
	1
	df2
	6
Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر لأتعب المراجعة على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٨٩%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً.

ج. اختبار الانحدار للفرض الثالث:

ويتم إدخال المتغير المستقل الثالث بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار ويبين الجدول (٥) نتائج هذا الاختبار.

جدول (٥) نتائج الانحدار للفرض الثالث

	Model
	1
R	.977
R Square	.955

Adjusted R Square	.954
Std. Error of the Estimate	.07892
R Square Change	.977
F Change	2688.647
Change Statistics	df1
	1
	df2
	6
Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر للعلاقات الشخصية على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٩٧%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً. **د. اختبار الانحدار للفرض الرابع:**

ويتم إدخال المتغير المستقل الرابع بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار وبيين الجدول (٦) نتائج هذا الاختبار.

جدول (٦) نتائج الانحدار للفرض الرابع

		Model
		1
R		.877
R Square		.955
Adjusted R Square		.954
Std. Error of the Estimate		.07892
R Square Change		.877
F Change		2688.647
Change Statistics	df1	1
	df2	6
Sig. F Change		.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر للمصالح المادية على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٨٧%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً. **هـ. اختبار الانحدار للفرض الخامس:**

ويتم إدخال المتغير المستقل الخامس بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار وبيين الجدول (٧) نتائج هذا الاختبار.

جدول (٧) نتائج الانحدار للفرض الخامس

		Model
		1
R		.898
R Square		.806

Adjusted R Square	.805
Std. Error of the Estimate	0.16305
R Square Change	0.898
F Change	531.892
Change Statistics	df1 1
	df2 6
Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر لمسك دفاتر العميل على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٨٩%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً. و. اختبار الانحدار للفرض السادس:

ويتم إدخال المتغير المستقل السادس بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار وبيين الجدول (٨) نتائج هذا الاختبار.

جدول (٨) نتائج الانحدار للفرض السادس

	Model
	1
R	.884
R Square	.806
Adjusted R Square	.855
Std. Error of the Estimate	0.16305
R Square Change	0.898
F Change	531.892
Change Statistics	df1 1
	df2 6
Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر لتقديم الخدمات الاستشارية على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٨٩%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً.

ز. اختبار الانحدار للفرض السابع:

ويتم إدخال المتغير المستقل السابع بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار وبيين الجدول (٩) نتائج هذا الاختبار.

جدول (٩) نتائج الانحدار للفرض السابع

	Model
	1
R	.977
R Square	.955

Adjusted R Square	.954
Std. Error of the Estimate	.07892
R Square Change	.977
F Change	2688.647
Change Statistics	df1
	1
	df2
	6
Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر لعدد الفترات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة نفس الشركة على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٩٧%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً.
ح. اختبار الانحدار للفرض الثامن:

ويتم إدخال المتغير المستقل الثامن بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار وبيين الجدول (١٠) نتائج هذا الاختبار.

جدول (١٠) نتائج الانحدار للفرض الثامن

	Model
	1
R	.877
R Square	.955
Adjusted R Square	.954
Std. Error of the Estimate	.07892
R Square Change	.877
F Change	2688.647
Change Statistics	df1
	1
	df2
	6
Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر لسمعة مكتب المراجعة على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٨٧%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً.
ك. اختبار الانحدار للفرض التاسع:

ويتم إدخال المتغير المستقل التاسع بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار وبيين الجدول (١١) نتائج هذا الاختبار.

جدول (١١) نتائج الانحدار للفرض التاسع

		Model
		1
R		.884
R Square		.806
Adjusted R Square		.855
Std. Error of the Estimate		0.16305
R Square Change		0.898
F Change		531.892
Change Statistics	df1	1
	df2	6
	Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر لتقديم لحجم المنشأة محل المراجعة على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٨٩%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً.

ل. اختبار الانحدار للفرض العاشر:

ويتم إدخال المتغير المستقل العاشر بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار ويبين الجدول (١٢) نتائج هذا الاختبار.

جدول (١٢) نتائج الانحدار للفرض العاشر

		Model
		1
R		.977
R Square		.955
Adjusted R Square		.954
Std. Error of the Estimate		.07892
R Square Change		.977
F Change		2688.647
Change Statistics	df1	1
	df2	6
	Sig. F Change	.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر للجان المراجعة على استقلال مراقب الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٩٧%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً.

م. اختبار الانحدار للفرض الحادي عشر:

ويتم إدخال المتغير المستقل الحادي عشر بغرض اختبار أثره على المتغير التابع، ولقد تم هذا الاختبار ويبين الجدول (١٣) نتائج هذا الاختبار.

جدول (١٣) نتائج الانحدار للفرض الحادي عشر

		Model
		1
R		.877
R Square		.955
Adjusted R Square		.954
Std. Error of the Estimate		.07892
R Square Change		.877
F Change		2688.647
Change Statistics	df1	1
	df2	6
Sig. F Change		.000

يتبين من الجدول السابق أنه يوجد أثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات بمقياس R Square بمقدار ٨٧%، وذلك عند مستوي دلالة إحصائية أقل من 5%، أي أن هذا الأثر دال إحصائياً.

٥. خلاصة ونتائج وتوصيات الدراسة:

١/٥ خلاصة ونتائج الدراسة:

١. يوجد أثر دال إحصائياً لتعيين وعزل المراجع على استقلال مراقبي الحسابات،
٢. يوجد أثر دال إحصائياً لأتباع المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات،
٣. يوجد أثر دال إحصائياً للعلاقات الشخصية على استقلال مراقبي الحسابات،
٤. يوجد أثر دال إحصائياً للمصالح المادية على استقلال مراقبي الحسابات،
٥. يوجد أثر دال إحصائياً لمسك دفاتر العميل على استقلال مراقبي الحسابات،
٦. يوجد أثر دال إحصائياً لتقديم الخدمات الاستشارية على استقلال مراقبي الحسابات،
٧. يوجد أثر دال إحصائياً لعدد الفترات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة نفس الشركة على استقلال مراقبي الحسابات،
٨. يوجد أثر دال إحصائياً لسمعة مكتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات،
٩. يوجد أثر دال إحصائياً لحجم المنشأة محل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات،
١٠. يوجد أثر دال إحصائياً للجان المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات،
١١. يوجد أثر دال إحصائياً للمنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.

٢/٥ توصيات الدراسة:

يوصي الباحثون بما يلي:

١. ضرورة تبني سياسات تشجع الاستثمار المؤسسي وذلك لما له من دور هام في تحسين جودة المراجعة.
٢. توسيع اختصاصات ومهام وحدة الرقابة علي الجودة التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية، ليكون من ضمنها إلزام مكاتب المراجعة بتقديم بيان تفصيلي بأتعاب عملية المراجعة واسس تقدير الأتعاب، وايضاً إلزامها في نهاية كل فترة مالية بتقديم بيانات عن المكتب والعاملين والشركاء، وأنظمة رقابة الجودة بالمكتب، وعمليات المراجعة التي تمت خلال العام، والأنشطة والاعمال الأخرى بخلاف المراجعة.
٣. قيام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بتطوير مناهج المراجعة وإدخال مقرر دراسي جديد يتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، بحيث يركز على الجوانب الأخلاقية لمراقب الحسابات، وكيفية تجنبه أو مواجهته لضغوط الإدارة والتي قد تفقده استقلاله وحياده.
٤. يجب علي المراجع الإلتزام بمجموعة من المقومات الشخصية التي لا بد من توفرها في الشخص القائم بالمهمة كالنزاهة والأمانة والشرف، بالإضافة غلي الكفاءة العلمية والخبرة العملية في مجال المراجعة.

٦. قائمة المراجع:

أولا المراجع باللغة العربية:

- ١- أبو ظهير، محمد الامين؛ بيوض، نجيب سالم محمد، (٢٠٢٠)، أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي، *مجلة آفاق اقتصادية*، جامعة المرقب، ع ١١، ص ص ١٢٠-١٤٩.
- ٢- إسماعيل، ليمياء أحمد عبد الكريم، (٢٠١٨)، أثر لجان المراجعة والتغيير الدوري علي استقلالية المراجع الخارجي: دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم ٢٠١٦، *مجلة الدراسات العليا*، جامعة النيلين، مج ١١، ع ٤٢، ص ص ٧٦ - ٩٤.
- ٣- الأمين، أحمد، (٢٠٠٨)، *مفهوم الاستقلال في المراجعة والأخطار التي تهدده*، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- ٤- الأهدل، عبدالسلام، (٢٠٠٨)، *العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية*، كلية التجارة، جامعة الحديدة، اليمن.
- ٥- السبيعي، جواهر، (٢٠١١)، *أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية*، جامعة الملك سعود، السعودية.
- ٦- الشواربي، محمد عبد المنعم، (٢٠١٣)، *دور آليات الشركات في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية*، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، جامعة بورسعيد، ع ١، ص ص ٨٠ - ١٢٨.
- ٧- الصباغ، أحمد عبدالمولى، (٢٠٠٨)، *أساسيات المراجعة ومعاييرها*، مصر: منشورات جامعة القاهرة.
- ٨- الطيب، الصادق محمد سالم؛ محمد، أم أيمن يوسف الصادق، (٢٠١٩)، *الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات المراجعة للعملاء وأثرها علي استقلالية المراجع الخارجي: دراسة ميدانية علي ديوان المراجعة القومي وشركات المراجعة العاملة بولاية البحر الأحمر - السودان، الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، مج ٢٣، ع ١، ص ص ٤٧٧-٥٠٦.
- ٩- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، (٢٠٠٥)، *مراجعة الحسابات الأساسية*، دمشق: منشورات دمشق.
- ١٠- المسحال، بسمة، (٢٠١٤)، *دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية*، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، فلسطين.
- ١١- بوسنة، حمزة، (٢٠١٢)، *دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الإرباح*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة فرحات عباس، الجزائر.
- ١٢- جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٢)، *مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية*، فلسطين: ديوان الكتب الجامعية.
- ١٣- جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٥)، *"العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات"*، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

- ١٤- جريوع، يوسف محمود، (٢٠٠٨)، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية علي المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين: *مجلة الجامعة الإسلامية*، المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص ص ٧٥٧ - ٧٩٤.
- ١٥- سليم، أحمد سليم محمد، (٢٠١٢)، العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال الحسابات كأحد عناصر تحقق جودة مراجعة القوائم المالية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ٥٠٤ - ٥٦٧.
- ١٦- شقورة، إيدام محمد علي، (٢٠١٣)، الخدمات الاستشارية وأثرها علي درجة استقلالية المراجع الخارجي وحياده: دراسة ميدانية ٢٠١٣، *مجلة كلية العلوم الإدارية للبحوث العلمية*، جامعة أم درمان الإسلامية، ع ١، ص ص ١٦ - ٢١٢.
- ١٧- عبد الكافي، أشرف سالم، (٢٠١٨)، العوامل المؤثرة علي استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا، *مجلة الدراسات الاقتصادية*، جامعة سرت، مج ١، ع ١، ص ص ١٦ - ٣٨.
- ١٨- عبد الوهاب، نصرات؛ عبد اللاوي، مفيد، (٢٠٢١)، دراسة تحليلية لاستقلالية المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية، *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، جامعة قاصدي مرباح، مج ٨، ع ١، ص ص ٤٥ - ٥٨.
- ١٩- غريب، عادل ممدوح، (٢٠١٦)، أثر خصائص مجلس الإدارة والملكية المؤسسية في جودة المراجعة الخارجية في الشركات المساهمة السعودية: دراسة تطبيقية، *مجلة الإدارة العامة*، المجلد السادس والخمسون، العدد الثالث، ص ص ٤٩٥ - ٥٢٦.
- ٢٠- قاسم، نصيرة، (٢٠٢٠)، العوامل المؤثرة علي استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية، *مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية*، جامعة العربي التبسي تبسة، مج ٥، ع ١، ص ص ٣٠ - ٤٤.
- ٢١- محمود، عبدالله ممتاز، (٢٠١٥)، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- ٢٢- محمود، وائل حسين محمد، (٢٠٢٠)، الدفع غير المباشر لأتباع المراجعة كمدخل مقترح لدعم استقلال المراجع الخارجي: دراسة ميدانية، *الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، مج ٢٤، ع ٤، ص ص ١ - ٥٨.
- ٢٣- منصور، نسرين محمد، (٢٠١٣)، "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- ٢٤- نجم، مها رزق، (٢٠١٢)، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Boone, J. P., Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2010). “Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?”, **Journal of Accounting & Public Policy**, 29:330-352.
2. Hayes, Rick, (2005), Principles of Auditing. **International Journal of Auditing**, 12(1): 9-24.
3. International Ethics standards Board for Accountants (IESBA), (2013), Handbook of the code of Ethics for Professional Accountants, www.ethicsboard.org, (USA: New York, International Federation of Accountants (IFAC).
4. Kiridaran Kanagaretnam, (2010), Auditor Reputation and Earnings Management, **Journal of Banking and finance**, vol. 34, No. 10.
5. Lin, J., and Liu, M.(2010). “The determinants of auditor switching from the perspective of corporate governance in China”. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, 26: 117–127.

٧. قائمة الملاحق:

مجموعة العبارات المتعلقة بفروض الدراسة. لذا نرجو من حضراتكم وضع علامة (√) أمام ما تراه مناسباً.

م	العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
أثر تعيين وعزل المراجع على استقلال مراقبي الحسابات.						
١	إن قيام إدارة المنشأة بتعيين مراقب الحسابات قد تخلق الظروف المواتية لخلق الضغوط عليه.					
٢	تعيين المراجع ربما يؤثر على استقلاله عندما يخضع لأراء ومتطلبات ملاك المشروع أو إدارته بعدم فحص جزء معين أو كتابة تقرير معين مقابل تعيينه كمراجع لحسابات المشروع، وذلك للتهرب من الضرائب أو إخفاء الحقائق عن المساهمين.					
٣	عزل المراجع وتغييره يكون له تأثير أحياناً على استقلال المراجع، وذلك عندما تقوم إدارة المشروع أو ملاك المشروع أو أحد أعضاء الجمعية العمومية بتهديد المراجع بعزله من مراجعة حسابات الشركة في حالة عدم خضوعه لأرائهم ومتطلباتهم.					
أثر أتعاب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.						
٤	إن كون أتعاب المراجعة المصدر الرئيسي لإيرادات مكتب المراجعة يضعف من استقلال المراجع.					
٥	يمثل تحكم إدارة المنشأة في تحديد أتعاب مراقب الحسابات للعامل الأهم الذي يجعل المراجع يتخلى عن تقاضي أتعاب مرتفعة إذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة.					

					٦	علي مراجع الحسابات ومن أجل المحافظة على استقلالته ان لا يقبل أتعاباً شرطية عند القيام بعملية المراجعة أو أخي خدمات أخرى يقدم تقرير بشأنها.
					٧	تحديد الأتعاب من خلال التفاوض بين الطرفين (مراقب الحسابات والعميل) يضعف من استقلالية مراقب الحسابات.
					٨	إن اتباع مراقب الحسابات لمعايير المراجعة يسهم في التقليل من تأثير أتعاب المراجعة على استقلال مراقب الحسابات.
أثر العلاقات الشخصية على استقلال مراقبي الحسابات.						
					٩	تنشأ تهديدات على الاستقلالية عندما يكون أحد أفراد العائلة مديراً أو مسؤولاً لدى عميل المراجعة.
					١٠	تنشأ تهديدات على الاستقلالية عندما يكون أحد أفراد العائلة موظفاً يشغل منصباً يخوله ممارسة تأثير هام على مركز العميل المالي أو الأداء المالية أو شغل المنصب خلال فترة تغطيتها العملية أو البيانات المالية.
أثر المصالح المادية على استقلال مراقبي الحسابات.						
					١١	أن امتلاك مصلحة مالية عند عميل مراجعة معين بشكل مباشر أو من خلال وسيط قد يؤدي إلى نشوء تهديد لاستقلال مراقب الحسابات.
					١٢	فإذا كان لدى أحد أعضاء فريق المراجعة أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو هامة غير مباشرة عند عميل المراجعة.
					١٣	حصول مراقب الحسابات علي مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلباً على استقلالته.

أثر مسك دفاتر العميل على استقلال مراقبي الحسابات.					
١٤					إن قيام مراقب الحسابات بمسك دفاتر العميل ثم قيامه بعد ذلك بمراجعة هذا العميل يؤدي إلى قيام مراقب الحسابات بمراجعة هذه الدفاتر والبيانات المحاسبية التي ساهم في إعدادها، وهذا بالطبع يؤثر في استقلال مراقب الحسابات.
١٥					إن قيام مراقب الحسابات بمسك دفاتر العميل لا يمكن أن يراجع بطريقة موضوعية الدفاتر والسجلات التي يحتفظ بها أو يقوم بإعدادها نيابة عن العميل.
أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال مراقبي الحسابات.					
١٦					أن تقديم مراقبي الحسابات لخدمات إدارية واستشارية غير مراجعة الحسابات إلى عملاء المراجعة يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالهم.
١٧					يفقد مراقب الحسابات درجة استقلاله لدى الأطراف الأخرى المستفيدة من المراجعة إذا ما قام بإعداد القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.
أثر عدد الفترات التي قوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة نفس الشركة على استقلال مراقبي الحسابات.					
١٨					إن طول الفترة التعاقدية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة قد يصاحبها العديد من الأسباب التي تفقد مراقب الحسابات موضوعيته واستقلاله.
١٩					طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل يجعل مراقبي الحسابات على اعتبار أنفسهم مدافعين عن الإدارة مما يفقدهم خاصية الشك المهني ويضعف استقلالهم.

					بسبب طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل يصاب مراقبي الحسابات بالتراخي وعدم الابتكار، ويفشلون في أن يلاحظوا ويدخلوا في تقديراتهم وأحكامهم أدلة إثبات جديدة.	٢٠
					طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل تجعل مراقب الحسابات يتقبل الأمور التي ترغبها إدارة الشركة وكأنهم من أعضاء وموظفي الشركة.	٢١
أثر سمعة مكتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.						
					ربطت سمعة مكتب المراجعة بحجم مكتب المراجعة وعدد العملاء واعتبرت أن كبر حجم مكتب المراجعة يؤدي إلى الاهتمام بسمعة المكتب أفضل من الاحتفاظ بالعملاء.	٢٢
					كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت معها استقلالية مراقبي الحسابات.	٢٣
					أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ومعرفته الكافية في مجال الشركة محل المراجعة يساهم في رفع السمعة لمكتب المراجعة.	٢٤
أثر حجم المنشأة محل المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.						
					إذا كانت المنشأة صغيرة الحجم ومكتب المراجعة صغير فإن الضغط على مراقب الحسابات بسبب التهديد بخسارة أتعاب هذه المنشأة في حالة عدم رضوخه لطلباتهم يهدد استقلاله.	٢٥
					إذا كانت المنشأة صغيرة الحجم ومكتب المراجعة صغير وكانت العلاقة بين مراقب الحسابات والمنشأة قوية لدرجة أن مراقب الحسابات قد يؤدي لها خدمات أو استشارات متعددة، مما يؤثر على	٢٦

					استقلاله.
					٢٧ إذا كانت المنشأة كبيرة ومكتب المراجعة صغير فإن الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات من هذه المنشأة نسبة كبيرة من إيرادات المكتب وفقدتها يمثل خسارة كبيرة له، مما يمثل ضغطاً على مراقب الحسابات وبالتالي يؤثر على استقلاليته.
					٢٨ بسبب صغر حجم المنشأة وافتقارها إلى الخبرات الكافية، فقد يؤدي لها مراقب الحسابات خدمات استشارية متعددة، مما يؤثر على استقلاله.
أثر لجان المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.					
					٢٩ تشمل مسؤوليات لجنة المراجعة دعم استقلال مراقب الحسابات.
					٣٠ تشمل مسؤوليات لجنة المراجعة تقييم كفاءة مراقب الحسابات الخارجي ومدى استقلاليته.
أثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلال مراقبي الحسابات.					
					٣١ أن زيادة المنافسة لجلب عملاء جدد من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يحدث الدافع لدي العملاء لتغيير مراجع الحسابات، سواء بقصد تخفيض أتعاب المراجعة، أو تعيين مراجع يكون أثر ولاء مما يعرض مراقب الحسابات لفقدان استقلاليته.
					٣٢ المنافسة غير الشريفة أو غير المهنية، مثل تقديم عروض لمؤسسات يوجد بها مراجع أصلاً مقابل أتعاب أقل وهذا من أجل استيعاب أكبر قدر ممكن من المؤسسات لمراجعة حساباتهم يؤثر علي استقلال مراقب الحسابات.