



جامعة دمشق  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

# عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي وأثرها على استقلاله في سورية

(دراسة ميدانية)

قدمت هذه الدراسة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إشراف الأستاذ الدكتور

صافي فلوح

إعداد الطالب

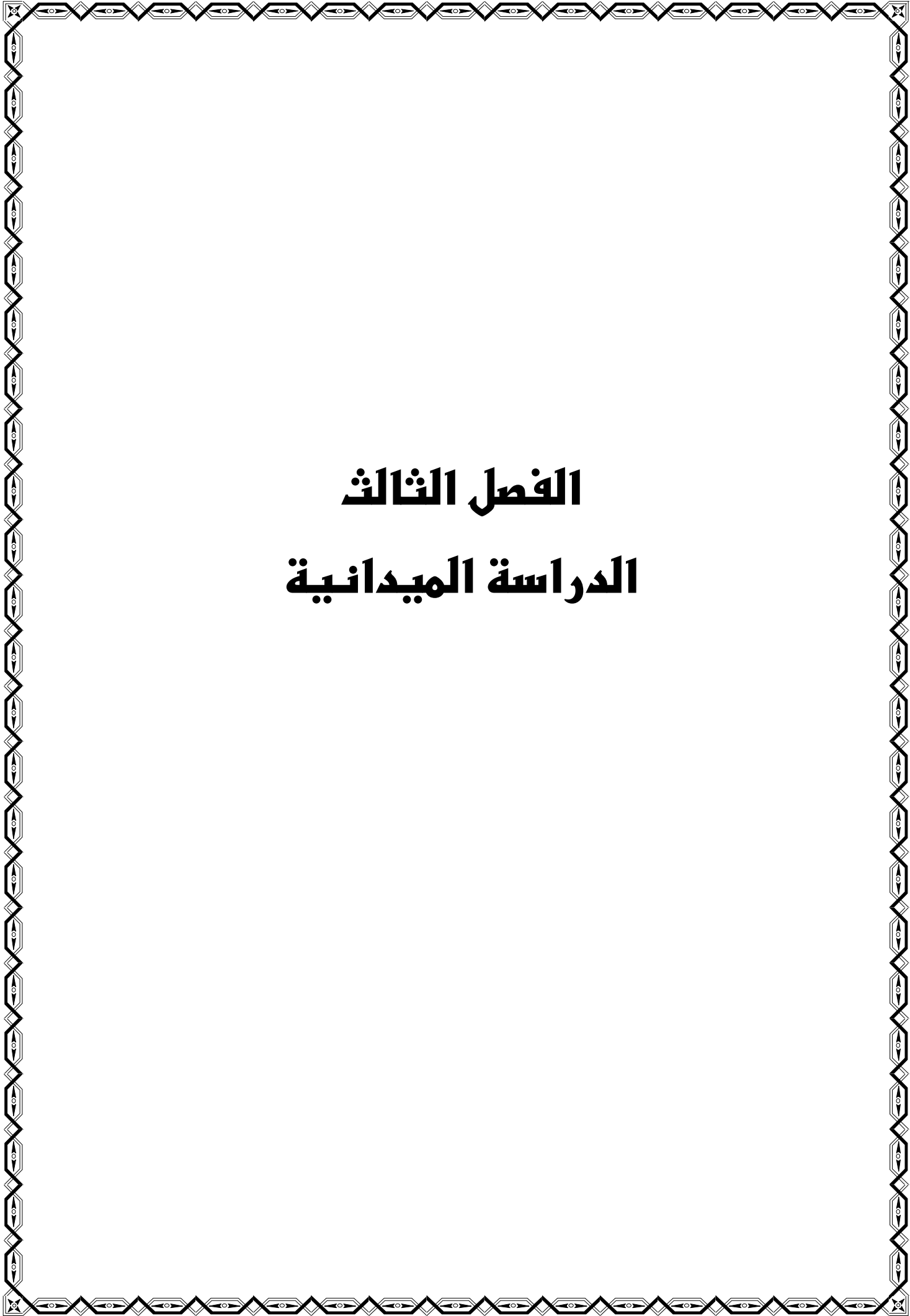
عمر أحمد محمد

# **الفصل الأول**

## **عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي**

# **الفصل الثاني**

## **أثر عوامل اختيار المراجع على استقلاله**



# **الفصل الثالث**

## **الدراسة الميدانية**

# الإهداء

إلى من وصى بهما الله في محكم آياته ..... والديّ أطال الله في عمرهما

إلى من أسروا الله بهم أنزري ..... إخوتي حفظهم الله

إلى كل من أحببهم في الله وأحبوني فيه ..... أصدقائي وفقهم الله

أهدي هذا الجهد المتواضع...

الباحث

## الفصل الأول

### عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي

#### مقدمة:

أناطت التشريعات التجارية حق اختيار مراجع الحسابات الخارجي بالهيئة العامة للمساهمين، وقد جاء في المادة (١٨٥) من قانون الشركات السوري ما يلي<sup>١</sup>:

(١) تنتخب الهيئة العامة جهة لتفتيش حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب.

(٢) يجوز أن تكون هذه الجهة مفتش حسابات أو أكثر من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

(٣) إذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مفتش لحساباتها أو اعتذر هذا المفتش أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لتنتقي منهم من يملأ المركز الشاغر.

لكن اختيار المراجع يتم عادة بناء على اقتراح من إدارة الشركة، ويندر ألاً توافق الهيئة العامة للمساهمين على مثل هذا الاقتراح الأمر الذي يجعل قرار اختيار المراجع يكاد يكون من الناحية العملية في يد إدارة الشركة و هذا الأمر قد يكون له آثار سلبية على استقلال المراجع<sup>٢</sup>.

وقد جاء في القرار رقم (٣١) الذي تناول نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) في الفقرة (أ) من المادة (١٤) ما يلي<sup>٣</sup>:

"تعين الهيئة العامة العادية السنوية للشركة مفتش أو مفتشي حسابات الشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة وتوصية من لجنة التدقيق وذلك من اللائحة المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية."

<sup>١</sup> - قانون رقم ٣، قانون الشركات، ٢٠٠٨.

<sup>٢</sup> - طلبه، علي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٥١٨.

<sup>٣</sup> - القرار رقم ٣١/، مرجع سبق ذكره.

ونصت المادة (٥٧) من قانون سوق الأوراق المالية على ما يلي<sup>١</sup>:

"تعين الهيئة العامة للشركة العضو، مفتشي حسابات الشركة بناء على اقتراح مجلس إدارة الشركة، وتوصية لجنة التدقيق، وذلك حصراً من اللائحة المعتمدة من قبل الهيئة."

فالتشريعات السورية النازمة لعملية اختيار المراجع (قواعد حوكمة الشركات المساهمة وقانون سوق الأوراق المالية) حرصت على جعل دور الإدارة ثانوي في عملية الاختيار، إذ اقتصر هذا الدور على عملية الاقتراح بناء على توصية لجنة المراجعة، وإن وجود لجان مراجعة يساعد على اختيار جيد للمراجع يعزز من استقلاليته.

وهناك بعض الدراسات التي توصلت إلى أن مجلس الإدارة يمارس دوراً رئيسياً وهاماً في عملية اختيار المراجع<sup>٢</sup>. إذ يمثل أعضاء مجلس الإدارة أغلب أسهم الشركة وبالتالي فهم أصحاب الحق في تعيين المراجع نظراً لما يملكونه من غالبية الأصوات في الهيئة العامة للمساهمين<sup>٣</sup>.

وفي ظل المنافسة الشديدة في سوق المراجعة وتزايد عدد مكاتب المراجعة من ناحية، والتباين القائم فيما بينها بالخصائص من ناحية أخرى، أصبح المجال واسعاً وعملية الاختيار صعبة مما يستدعي إعطاء أهمية خاصة للعوامل المؤثرة في عملية اختيار مراجع الحسابات لما لها من أثر مهم على استقلاله عند أدائه لأعماله فيما بعد اختياره والتي يمكن تقسيمها إلى عوامل تتعلق بالمراجع نفسه وعوامل تتعلق بالشركة وإدارتها.

لذلك سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: العوامل المتعلقة بالمراجع نفسه.

المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها.

<sup>١</sup> - المرسوم التشريعي رقم/٥٥/ الصادر عام ٢٠٠٦ والمتضمن قانون سوق الأوراق المالية.

<sup>٢</sup> - خشارمه، حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص ٨.

<sup>٣</sup> - محمد، محمد توفيق، العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المراجعي والممارسة العملية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ١٤، ١٩٩٣، ص ٥١.

## المبحث الأول: العوامل المتعلقة بالمراجع نفسه

وهي مجموعة المميزات أو الخصائص التي يتسم بها المراجع والتي قد ينفرد بها دون غيره من المراجعين، ويكون لها أثر في اختياره من قبل الشركات الطالبة لخدمة المراجعة، ومنها:

### ١ - شهرة مكتب المراجعة:

تعتبر شهرة مكتب المراجعة من العوامل التي لها تأثير مهم على عملية اختيار مراجع الحسابات الخارجي، "حيث يوجد علاقة طردية بين الطلب على خدمات المراجعة وشهرة مكتب المراجعة"<sup>١</sup>. وقد خلصت دراسة (Menon and Williams)<sup>٢</sup> إلى أن الشركات التي تطرح أسهمها لأول مرة في السوق تفضل قيام مراجع يتمتع بقدر كبير من الشهرة بمراجعة حساباتها، حيث أن رأي مثل هذا المراجع له وزنه وثقله ويعد بمثابة دليل على صحة ودقة وحيادية البيانات الواردة بالقوائم المالية مما يكون له أثر في تسويق أسهم هذه الشركات، وبطبيعة الحال فإن قيام أحد المراجعين محدودي الشهرة بالإدلاء برأيه لن يكون له نفس الأثر.

كما توصلت دراسة (Citron and Manalis)<sup>٣</sup> إلى أن شركات المراجعة العالمية تكون محل ثقة أكثر من غيرها من الشركات الأخرى وهي قادرة على إضفاء مصداقية أكبر على البيانات المالية التي تدققها وذلك من وجهة نظر مستخدمي هذه البيانات المالية.

ووجد (Tomczyk)<sup>٤</sup> أن البنوك تفضل الاستثمار في الشركات الأجنبية الجديدة في السوق في حال تعاملها مع مراجع يتمتع بشهرة كبيرة، لأن المعلومات المفصح عنها يمكن الاعتماد عليها. وبينت دراسة (Wallace)<sup>٥</sup> أن المقرض أو المستثمر سوف يكون اعتماده على المعلومات أكبر في حال وجود مراجع ذو شهرة كبيرة، حيث يمكن الاعتماد عليه من قبل الممولين وبالتالي تقل الضمانات المالية المطلوبة مقابل هذا التمويل.

<sup>1</sup> - Paul A. Copley, Jennifer J. Gaver, and Kenneth M. Gaver, Simultaneous estimation of the supply and demand of differentiated audits: Evidence from municipal audit market, **Journal of Accounting Research**, vol.33, no.1, Spring 1995, pp137-155.

<sup>2</sup> - Menon, K. and Williams, David D, **op.cit**, pp 313-328.

<sup>3</sup> - Citron D.B., Manalis G., **op.cit**, p451.

<sup>4</sup> - Tomczyk, S, Auditor reputation and initial public offerings by foreign companies, **Journal of international Accounting**, Auditing and Taxation, vol.5, issue2, 1996, pp 249-260.

<sup>5</sup> - Wallace, Wanda A. Instructional Case: Is auditor selection associated with cost of capital, **Issues in Accounting Education**, vol.13, no.3, 1998, pp 693-709.

فالمراجع ذو الشهرة الكبيرة يتمتع بثقة المستثمرين بشكل أكبر من المراجع ذو الشهرة الأقل وهذا ما تميل له الإدارة، مما "يدفعها بتعيين مراجع يتمتع بشهرة كبيرة في سبيل تعزيز الثقة بالشركة وإدارتها"<sup>١</sup>.

وهناك عدة أسباب تدفع الشركات إلى اختيار أحد الأربعة الكبار ( Ernst & Young, KPMG, Deloitte & Touch, pricewater house cooper كمراجع لحساباتها منها<sup>٢</sup>:

(أ) نسبة المساهمة الأجنبية الكبيرة في أسهم الشركة.

(ب) حجم منشأة العميل.

وقد وجد (Firth and Smith)<sup>٣</sup> أن هناك تفضيل لدى مديري الشركات لاختيار إحدى شركات المراجعة الكبرى. ودلت دراسة (طلبه)<sup>٤</sup> التي أجراها على الشركات المساهمة بسلطنة عمان على أهمية عامل شهرة مكتب المراجعة، حيث يتأثر اختيار مراجع الحسابات تأثيراً إيجابياً جوهرياً بشهرته. ويرى الباحث أن شهرة المراجع من العوامل المؤثرة في اختياره، لما يتمتع به المراجع ذو الشهرة الكبيرة بثقة جمهور المستفيدين من القوائم المالية (الطرف الثالث) بالإضافة إلى قدرة المكاتب ذات الشهرة الكبيرة على أداء المراجعة بجودة عالية.

<sup>١</sup> - علقم، محمد أحمد، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، ١٩٩٥، ص ٣٩.

<sup>٢</sup> - Onder, T. Aksu, M. and Balci, Y., **Op.cit**, p12.

<sup>٣</sup> - Firth, M. and Smith A., **op.cit**, pp 247-255.

<sup>٤</sup> - طلبه، علي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٣٨.

### ٢- التخصص في مجال نشاط العميل:

إن النشاط الذي تقوم به شركة ما يضمن على هذه الشركة طبيعة خاصة، فشركات التأمين مثلاً تختلف من حيث طبيعة عملها عن شركات البترول، وحتى يكون المراجع قادراً على القيام بعملية المراجعة لا بد أن يكون ملمّاً بالمعايير المحاسبية المطبقة في الشركات محل المراجعة، ومطلعاً بشكل جيد على كيفية عمل هذه الشركات، وهذا التخصص والمعرفة الجيدة بنشاط العميل يؤدي بدوره إلى عملية مراجعة ذات جودة عالية.

فكل صناعة لها عواملها الخاصة بها والتي تميزها عن الصناعات الأخرى، ومن هذه العوامل حجم وطبيعة الأصول الثابتة والمتداولة وطبيعة النشاط وما يترتب عليه من إيرادات ومصروفات، والمشاكل المالية والاقتصادية التي تواجه تلك الصناعة<sup>١</sup>.

كما أن التطورات المتلاحقة والمتسارعة التي اتسم بها الاقتصاد العالمي توضح مدى الحاجة إلى ضرورة تطوير فعاليات وآليات العمل المهني للمراجعة الخارجية بحيث يصبح المراجع أكثر خبرة وإلماماً ومعرفة بطبيعة عمل ونشاط (صناعة) عملائه، وتفاعلات بيئات تلك الأنشطة<sup>٢</sup>.

ويساهم تخصص المراجع في مجال نشاط العميل بما يلي:

(أ) تحسين درجة مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية للشركات<sup>٣</sup>. وذلك لخبرة المراجع في صناعة العميل ومعرفته الجيدة بطبيعتها وإلمامه بالنواحي المحاسبية لهذه الصناعة وبالتالي قدرته على أداء المراجعة بكفاءة عالية.

(ب) مواجهة قيام الشركات بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالا مالياً.

ومن ناحية أخرى فإن تخصص شركات المراجعة في مجال نشاط العميل يعود عليها بالمزيد من المنافع الاقتصادية إلى جانب المنافع المهنية<sup>٤</sup>. حيث يؤدي التخصص إلى زيادة حصتها في سوق المراجعة

<sup>١</sup> - السقا، أحمد السيد، أبو الخير، مدثر طه، مشاكل معاصرة في المراجعة، منشورات جامعة طنطا، ٢٠٠٢، ص ٤٤٧.

<sup>٢</sup> - لبيب، خالد محمد، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥، بدون عدد، ص ٨٥.

<sup>٣</sup> - Krishnan, G. V., Does Big 6 Auditor industry expertise constrain earnings management?, **Accounting Horizons**, vol.17, 2003, pp 1-16.

<sup>٤</sup> - Carcello, J. V. and Nagy A. L., Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting, **Managerial Auditing Journal**, vol.19, Issue.5, 2004, pp 651-667.

<sup>٥</sup> - Hogan, C. E. and Jeter D. C., industry specialization by auditors, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, vol.18, no.1, 1999, pp 2-15.

والعمل على الارتقاء بمستويات الأتعاب المهنية للمراجعين ومنحهم المزيد من القوة في مفاوضة عملائهم حول مستويات أتعابهم العادلة<sup>١</sup>.

وهناك عدة أمور قد تدفع شركات المراجعة إلى التخصص ببعض الأنشطة الاقتصادية هي:

- الرغبة في التمايز عن المنافسين تمثل أحد أهم الحوافز للتخصص<sup>٢</sup>.
- محاولة بعض مكاتب المراجعة السيطرة على قطاع معين والتخصص فيه والاستفادة من الوفورات الاقتصادية الناجمة عن التخصص حيث تزداد قدرتها على تقديم خدمات المراجعة المتشابهة وبتكاليف أقل وهذا يقوي مركزها في تحقيق الميزة التنافسية في السوق<sup>٣</sup>.

لذا يعد تخصص المراجع في مجال نشاط العميل عاملاً مهماً تأخذ به الجهة الطالبة بعين الاعتبار عند قيامها باختيار المراجع وخصوصاً الشركات ذات الطبيعة الخاصة كشركات البترول على سبيل المثال. لأن "تخصص المراجع في صناعة معينة أو نشاط معين غالباً ما يعطيه القدرة على توفير خدمات المراجعة لعملاء هذه الصناعة أو ذلك النشاط بدرجة عالية من الكفاءة دون أن يتكبد العميل أتعاب عالية، لذلك فإن العملاء في نشاط معين عادة ما يلجأون إلى المراجع المتخصص في ذلك النشاط دون غيره وذلك للحصول على خدمة المراجعة بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة"<sup>٤</sup>.

وبالتالي فإن تخصص المراجع يعتبر أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة، فهو يعد واحداً من أهم المتغيرات المؤثرة في منظومة تمايز الأداء المهني بين شركة مراجعة وأخرى، وكذلك المؤثرة في تمايز الأتعاب فيما بينها، وإن غياب أو نقص معرفة المراجع بنشاط أو صناعة العميل يعتبر ذا تأثير جوهري على مقدرته في الحصول على قناعة معقولة لتأييد رأيه<sup>٥</sup>.

وقد توصلت دراسة (خشارمه)<sup>٦</sup> إلى أن التخصص يعد من عوامل اختيار مراجع الحسابات من

وجهة نظر المراجعين والمدراء الماليين.

<sup>1</sup>- Gramling, A. A. and Stone, D.N., Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the Archival literature, **Journal of Accounting Literature**, vol.20, 2001, pp 3-21.

<sup>2</sup>- Mayhew, B.W. and Wilkins, M.S., Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: evidence from fees charged to firms going public, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, vol.22, 2003, pp 38-42.

<sup>3</sup>-Johnson, W.B., and Lys, T., The market for audit services: evidence from voluntary auditor changes, **Journal of Accounting and Economics**, vol.12, 1990, pp 285-300.

<sup>٤</sup> - طلبه، علي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٢٣.

<sup>٥</sup> - لبيب، خالد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٥.

<sup>٦</sup> - خشارمه، حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠.

لكن بالمقابل أشار (نور وآخرون)<sup>١</sup> إلى أن تخصص منشأة المراجعة في صناعة معينة وإن كان يؤدي إلى تخفيض تكاليف المراجعة ويرفع كفاءتها، إلا أنه في نفس الوقت يؤدي إلى زيادة خطر المراجعة الناتج من عدم التنوع في عملاء منشأة المراجعة.

ويرى الباحث أن تخصص المراجع بنشاط العميل أو صناعته يؤدي إلى رفع كفاءة المراجعة وخفض تكاليفها، وبالتالي يعتبر تخصص المراجع بنشاط العميل أو صناعته من العوامل المهمة المؤثرة في اختياره، وهذا بدوره لا يؤدي إلى ازدياد خطر المراجعة، لعدم التنوع في عملاء منشأة المراجعة، إذ أنه ليس من الضروري أن تعمل المنشأة بمجال نشاط معين واحد، ولكن يتخصص كل قسم من كادرها بنشاط معين وبالتالي لا ينحصر عمل هذه المنشأة في نشاط أو صناعة معينة وحيدة، أي يكون هناك تنوع في عملاء منشأة المراجعة. مع الإشارة إلى أن الحجم الكبير للكادر يساعد على تنوع عملاء المراجعة في حالة التخصص، وهذا ما تفتقده مكاتب المراجعة الصغيرة.

### ٣ - حجم الأتعاب:

تشكل الأتعاب المدفوعة للمراجع جراء قيامه بعملية المراجعة عبئاً على عاتق الشركة وتقليصاً للأرباح، ومع ذلك فإن إجراء المراجعة عمل ضروري، لأنها مفروضة من قبل القوانين والتشريعات، كما أن المستثمرين يرغبون في معرفة ما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للشركة محل المراجعة، ويتم ذلك عن طريق المراجعة ولاسيما مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي فيها.

وتختلف الأتعاب من حيث حجمها بين مكاتب المراجعة، ومن الجدير بالذكر أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تلعب دوراً هاماً في تحديد أتعاب المراجعة، ولكن يخشى أن يكون لذلك تأثير على جودة المراجعة.

ونظراً لطبيعة التنافس بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء، لذا تظهر أهمية دراسة حجم الأتعاب وأثرها على اختيار المراجع<sup>٢</sup>.

<sup>١</sup> - نور، أحمد محمد، عبيد، حسين أحمد، شحاته، شحاته السيد، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، منشورات الدار الجامعية، ٢٠٠٧، ص ١٧.

<sup>٢</sup> - المعتاز، إحسان بن صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ٥٧.

إن أهمية هذا العامل تختلف من شركة إلى أخرى فقد يكون محل اهتمام لدى بعض الجهات الطالبة لخدمة المراجعة وقد لا يشكل أهمية كبيرة لدى جهات أخرى، حيث تركز بعض الشركات على اسم المراجع وشهرته أكثر من اهتمامها بحجم الأتعاب التي يتقاضاها المراجع رغم ارتفاع أتعاب المكاتب ذات الشهرة العالمية مقارنة بأتعاب المكاتب المحلية.

وقد توصلت دراسة (Simon) إلى أن الأربعة الكبار يتقاضون أتعاب أعلى بحوالي (١٥-٢٠٪) من أتعاب المكاتب الأخرى، فيما لو قامت بمراجعة نفس الشركات<sup>١</sup>. ويرجع ذلك إلى أن شركات المراجعة الكبرى يتوافر لديها الإمكانيات التي تساعد في توفير المساعدين الذين تحتاج إليهم بالمهارة والكفاءة اللازمة للقيام بمهام المراجعة بالإضافة إلى توفير تجهيزات آلية وإلكترونية حديثة لتلاحق التطور الهائل في وسائل تشغيل البيانات الحاسوبية في المنشآت محل المراجعة<sup>٢</sup>.

ولا بد من الإشارة السريعة إلى مسألة تحديد الأتعاب التي تناولها الكثير من الباحثين حيث تم التركيز على عدة اعتبارات عند تحديد الأتعاب منها<sup>٣</sup>:

- ١- الوقت اللازم لإنجاز العمل.
- ٢- نوع الموظفين الذين سيقومون بالعمل (مراجعين ومساعدين ومبتدئين).
- ٣- نوع العمل المطلوب ومدى المهارة المطلوبة.
- ٤- حادثة تأسيس منشأة العميل.
- ٥- التكاليف المباشرة للعملية (في حال كان العمل يتطلب السفر لفروع الشركة محل المراجعة).
- ٦- تاريخ انتهاء السنة المالية وفترة إنجاز العملية.

وقد نصت قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية في القسم (٢٤٠) منها، على أن "قيام أحد المراجعين بتحديد أتعاب أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً غير مهني، ومع ذلك فقد تنشأ تهديدات بالالتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعروضة. على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب

<sup>1</sup>- Simon, D.T., Additional Evidence On Large Audit-Firm Fee Premium As An Indication Of Audit Quality. **Journal Of Applied Business Research**, vol.13, no.4, 1998, pp 21-28.

<sup>٢</sup>- آدم، أحمد السيد، منهج كمي مقترح لتحديد أتعاب مراجع الحسابات في سوق خدمات المراجعة مع دراسة تطبيقية مقارنة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، رسالة دكتوراه، ٢٠٠٠، ص ٤٠.

<sup>٣</sup>- الدوري، مرشد سامي، محددات أتعاب مدققي الحسابات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، ١٩٩٣، ص ١٠.

المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل تلك الأتعاب<sup>١</sup>. وقد تقوم بعض مكاتب المراجعة التي لا تستطيع تحقيق حصص متميزة في سوق المراجعة بمحاولة جذب العملاء من خلال عرض معدلات أتعاب منخفضة.

ونظراً لعدم وجود معايير محددة وواضحة وموضوعية تلقى قبولاً عاماً بشأن تحديد الأتعاب، فقد أدى ذلك إلى ترك الحرية لطرفي التعاقد (العميل - المراجع) حيث يتم التعاقد حسب ظروف كل حالة على حده، مما يثير الشك في أن هذا الوضع قد يؤثر أو يخل بمسألة استقلال المراجع الخارجي<sup>٢</sup>.

وهناك دراسات أثبتت أهمية الأتعاب كعامل من عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي كدراسة (طلبه)<sup>٣</sup>، ودراسة (Nilsson, Olofsson and Embretzén)<sup>٤</sup>، مما يدل على تأثير الأتعاب الجوهرية في عملية الاختيار.

وقد أشار كلا من المراجعين والمدراء الماليين في دراسة (خشارمه)<sup>٥</sup> إلى أن الأتعاب تعتبر من العوامل المؤثرة في اختيار المراجع.

إلا أن بعض الدراسات كدراسة (الحسيني) توصلت إلى نتيجة مغايرة حيث أشارت إلى عدم وجود أي تأثير يذكر لهذا العامل، إذ أن دوره ضئيل جداً في عملية اختيار مراجع الحسابات<sup>٦</sup>.

ويرى الباحث أن هذا العامل له دور كبير في عملية اختيار المراجع خصوصاً إذا كانت الأتعاب مرتفعة جداً بالمقارنة مع أتعاب المكاتب الأخرى، أما إذا كان التفاوت بحجم الأتعاب بين مكاتب المراجعة ليس كبيراً، عندها قد يتم اختيار مراجع بأتعاب أعلى من مراجع آخر نظراً لما يتمتع به الأول من عوامل الاختيار الأخرى (كالشهرة والخبرة والتخصص.....)، أي لا يكون هناك أهمية نسبية كبيرة لمقدار التفاوت في حجم أتعاب المراجعة بين المراجعين إذا كان مقدار هذا التفاوت ضئيلاً، بينما تزداد الأهمية النسبية لمقدار هذا التفاوت كلما ازداد حجم هذا المقدار وبالتالي ازدياد الأهمية النسبية لعامل الأتعاب بشكل عام.

<sup>١</sup> - قواعد السلوك المهني للمحاسبين، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، ٢٠٠٨، ص ٤٥.

<sup>٢</sup> - الغنودي، عيسى عبد الله، تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين والشركات، جامعة السابغ من أبريل، رسالة ماجستير، ٢٠٠٤، ص ٥٥.

<sup>٣</sup> - طلبه، علي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٣٦.

<sup>٤</sup> - Nilsson, M. Olofsson, S. and Embretzén, J., **op.cit**, p 27.

<sup>٥</sup> - خشارمه، حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠.

<sup>٦</sup> - الحسيني، محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٥٩.

### ٤ - الاستجابة لاحتياجات العميل:

قد يتعرض المراجع أثناء تأديته لعمله لضغوط من الإدارة ناتجة عن نقاط الخلاف بينهما فيما يتعلق بنطاق المراجعة والتي تشكل قيود على عمل المراجع، أو الخلاف حول بعض المسائل المحاسبية والتي يرى المراجع عدم ملاءمتها للشركة أو مخالفتها للمعايير المحاسبية المتبعة. ويختلف المراجعون فيما بينهم في طريقة التعامل مع مثل هذا الخلاف الحاصل مع الإدارة إما بالتقيد بمعايير المراجعة وأخلاقيات المهنة أو بالاستجابة لرغبات العميل، فإدارات الشركات تميل إلى المراجع الذي يستجيب لرغباتها، أما المراجع الذي يؤدي المراجعة على الوجه المطلوب وييدي بعض التحفظات على بعض أعمال الإدارة التي يرى فيها خروجاً عن إطار المبادئ والمعايير والقوانين والأنظمة السائدة في الشركة محل المراجعة فقد يواجه مشاكل مع هذه الإدارة كونها تلعب دوراً هاماً في عملية اختياره، وبالتالي فإن قيام المراجع بواجبه سيرفضه لفقدان هذا العميل مستقبلاً، إذ أن "طالب الخدمة يتوجه عادة إلى المراجع الذي يشعر أنه سيقدم له خدمة أفضل تحقق رغباته واحتياجاته"<sup>١</sup>.

أي أن هناك تعارضاً في المصالح بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة والذي يمكن تعريفه على أنه<sup>٢</sup>:

خلاف أو نزاع يحدث عند مستوى اتخاذ القرارات ويدور الخلاف غالباً حول:

١- تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية.

٢- طريقة عرض عناصر القوائم المالية.

٣- مدى كفاية الإفصاح.

٤- مدى ضرورة التعديل أو التغيير في بعض السياسات المحاسبية.

٥- نطاق المراجعة.

كما أن عدم وعي كثير من الشركات لمفهوم مهنة المراجعة وأهمية إعطاء المراجع رأيه المحايد يدفعها للبحث عن مراجع بديل يتوافق مع رأيها<sup>٣</sup>. وهذه الإدارة تفضل (عندما تمر بظروف اقتصادية

<sup>١</sup> - آدم، أحمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣.

<sup>٢</sup> - أبو الحسن، علي أحمد، الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، ٧٧٤، ١٩٩٣، ص ٧١.

<sup>٣</sup> - حلس، سالم عبد الله، العوامل المؤثرة في تحديد آتاعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، ١١م، ١٤، ٢٠٠٣، ص ١٣.

سيئة) التعاقد مع مراجع يستجيب لرغباتها كمواقفته على الزيادة الوهمية للأرباح، ولكن المراجع يواجه زيادة في التكاليف تتمثل في خطر تعرضه للدعاوي القضائية من الطرف الثالث<sup>١</sup>.

وقد تدفع الأتعاب الكبيرة التي يتقاضاها المراجع إلى تقديم خدمات محاسبية خارج نطاق عمل المراجعة، وذلك تلبية لاحتياجات ورغبات العميل حرصاً منه على التمسك بهذا العميل وعدم تركه. فحصول المراجع على أتعاب ذات أهمية كبيرة من عميل معين تجعل هذا المراجع ميالاً نحو الاستجابة لرغبات وضغوط هذا العميل نظراً لأهمية العوائد المالية التي يقدمها هذا العميل<sup>٢</sup>.

وقد يدفع التنافس الحاد في سوق المراجعة بعض المراجعين إلى تقديم تنازلات والتي تهدد استقلاليتهم بغية الحصول على عملاء وبالتالي الحصول على الأتعاب.

حيث أن تزايد المنافسة على العملاء بين مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى العملاء لتغيير مراجع الحسابات للبحث عن مراجع حسابات يكون أكثر ولاء للإدارة وتحقيق رغباتها<sup>٣</sup>. فالمنافسة بين مكاتب المراجعة وأخلاقيات المهنة تؤثر في مدى استجابة المراجع لرغبات العميل<sup>٤</sup>.

وقد بينت دراسة (Krishnan)<sup>٥</sup> أن هناك تغييراً في بعض المراجعين بسبب تحفظه حول عدم تطبيق المبادئ المحاسبية وهذه الشركات تكون أكثر تغييراً للمراجع ولديها رغبة شديدة للحصول على مراجعين أقل تحفظاً.

فالإدارة تفضل مراجع يستجيب لرغباتها وهذا بدوره يهدد مهنة المراجعة ويشكك من مصداقيتها، حيث أن الاستقلالية تعتبر حجر الزاوية في مهنة المراجعة.

كما يمكن التقليل من إمكانية استجابة مراجع الحسابات لرغبات العميل بتخفيض فرص الاختيار المتاحة أمام العميل وتشكيل لجان مراجعة تتولى عملية تعيين المراجع<sup>٦</sup>، لأن أي تدخل من قبل

<sup>١</sup> - قنديل، ياسر سعيد، دراسة وتقييم العوامل المؤثرة في مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل مع دراسة تجريبية، جامعة الإسكندرية، رسالة ماجستير، ٢٠٠١، ص ٢٣.

<sup>٢</sup> - Ahmed, A.S., Duellman, S., Abdel-Meguid, A.M., The Sarbanes Oxley Act, Auditor Independence and Accounting Accruals: An Empirical Analysis, SSRN, November 13, 2006, p5.

<sup>٣</sup> - محمد، محمد توفيق، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤.

<sup>٤</sup> - المخادمة، أحمد عبد الرحمن، العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٦١.

<sup>٥</sup> - Krishnan, J., Auditor switching and conservation, **The Accounting Review**, vol.69, no.1, 1994, p200-215.

<sup>٦</sup> - حسن، يوسف صلاح، تحليل دالة منفعة مراقب الحسابات عند قيامه بتأدية الخدمات الإدارية والاستشارية، جامعة طنطا، رسالة ماجستير، ١٩٩٦، ص ٧٣.

الإدارة بعملية اختيار المراجع يشكل تهديداً على المراجع وبالتالي يصبح المراجع أكثر استجابةً لاحتياجات الجهة التي تقوم باختياره.

### ٥ - حجم مكتب المراجعة:

يمكن التفرقة بين مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة على أساس عدد الشركاء و حجم العمل بالمكتب<sup>١</sup>.

ويرى (آدم)<sup>٢</sup> أن مكاتب المراجعة تنقسم من حيث الحجم إلى ثلاث مستويات هي:

- ١ - المستوى الأول: ويضم مجموعة مكاتب الأربعة الكبار التي تمارس نشاطها على النطاق الدولي.
- ٢ - المستوى الثاني: ويضم المكاتب التي تمارس نشاطها على المستوى الدولي ولكنها لا تنتمي إلى مجموعة الأربعة الكبار.

٣ - المستوى الثالث: ويضم المكاتب التي تمارس نشاطها على المستوى المحلي.

ويكمل (آدم)<sup>٣</sup> بأن حجم مكتب المراجعة يقاس بإحدى طريقتين هما:

- ١ - حجم المكتب نفسه بشكل مادي مثلاً بمكوناته ومقوماته المادية.
- ٢ - مساهمته النسبية في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة.

وقد قام (يماني)<sup>٤</sup> بإجراء استطلاع لآراء بعض مكاتب المحاسبة، التي تعتبر كبيرة نوعاً ما في السعودية، حول الاعتماد على معيار يصلح أن يكون أساساً لقياس حجم مكتب المراجعة، وتبين أن عدد العاملين في المكاتب الكبيرة يكون عادة في حدود خمسين مراجعاً أو أكثر، أي أن المقياس هو عدد المراجعين في المكتب.

فمنشآت المراجعة الكبرى غالباً تمتلك إمكانات تقنية كبيرة ولها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت المراجعة الأقل حجماً مما قد ينعكس إيجابياً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى<sup>٥</sup>. حيث أن هناك علاقة طردية بين حجم

<sup>١</sup> - محمد، محمد توفيق، مرجع سبق ذكره، ص ٥٢.

<sup>٢</sup> - آدم، أحمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص ٣٩.

<sup>٣</sup> - المرجع السابق، ص ٣٩.

<sup>٤</sup> - يماني، عبد الله قاسم، دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، ع ٧١٤، ١٩٩١، ص ١٩٥.

<sup>٥</sup> - نور، أحمد محمد، عبيد، حسين أحمد، شحاته، شحاته السيد، مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

مكتب المراجعة وبين الخدمات التي يعرضها من حيث الكم والنوعية والمستوى<sup>١</sup>. ويعود ذلك للكادر الضخم الذي يمتلكه مكتب المراجعة الكبير مقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، إضافة إلى وجود العديد من المراجعين المختصين في كافة مجالات الأنشطة والصناعات وأيضاً القدرة المالية التي تتمتع بها مكاتب المراجعة الكبيرة مقارنة مع الصغير منها.

كما يسود اعتقاد لدى العملاء بأن المكاتب الكبرى تقدم خدمات مراجعة على مستوى عالٍ من الجودة لا تصل إليه المكاتب الصغيرة أو المتوسطة حيث يتوافر لهذه المكاتب الكبرى الخبرات المهنية ذات الكفاءة العلمية والإمكانات المادية والتكنولوجيا العالية التي قد لا تتوافر لغيرها من المكاتب، كما يتوافر لهذه المكاتب الكبرى إمكانيات بشرية ذات كفاءة عالية<sup>٢</sup>.

إذ أن مكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها عادة للشركات صغيرة الحجم ربما لا تستطيع تقديم خدماتها للشركات كبيرة الحجم ذات الفروع المنتشرة في أنحاء متفرقة بأسعار تنافسية وذلك لعدم تنمية المقدرة الاقتصادية لهذه المكاتب والموجودة في مثيلاتها من المكاتب الكبيرة<sup>٣</sup>.

كما أن مكتب المراجعة الكبير يحظى عادة بثقة الطرف الثالث أكثر من مكاتب المراجعة الصغيرة. حيث "تعتقد الإدارة بأن المستثمر يميل إلى تصديق مكاتب المراجعة كبيرة الحجم أكثر من مكاتب المراجعة الصغيرة"<sup>٤</sup>.

فالمكاتب الكبيرة مطلوبة لعدة أسباب أولها تحقيق التوافق مع عملاء المراجعة ذوي الأحجام الكبيرة، والسبب الثاني هو إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المنشورة<sup>٥</sup>. وبالتالي هناك أهمية لحجم المكتب في التأثير على عملية اختيار المراجع<sup>٦</sup>، أي أن هناك علاقة طردية بين الطلب على خدمات المراجعة وحجم مكتب المراجعة<sup>٧</sup>.

وعلى الرغم من أن مكتب المراجعة الكبير يتميز بحجم الكادر الوظيفي وتخصصه والقدرة المالية وثقة الطرف الثالث به أكثر من مكتب المراجعة الصغير، إلا أنه غالباً ما تكون أتعاب مكاتب المراجعة

<sup>١</sup> - طلبه، علي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٢٨.

<sup>٢</sup> - آدم، أحمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص ٢٥.

<sup>٣</sup> - Johnson, W.B., and Lys, T., **op.cit**, p 292.

<sup>٤</sup> - الحسيني، محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠.

<sup>٥</sup> - السقا، أحمد السيد، أبو الخير، مدثر طه، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤٦.

<sup>٦</sup> - Gigler, F. and Penno, M., Imperfect competition an audit markets and its effect on the demand for audit related services, **The Accounting Review**, vol.70, no.2, 1995, pp 317-335.

<sup>٧</sup> - الغنودي، عيسى عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص ٢٩.

الكبيرة أعلى مقارنة بالمكاتب الصغيرة، لذا يتوافر للجهة الطالبة لخدمة المراجعة عدة بدائل، وهي بدورها تختار ما يناسبها من هذه البدائل.

ويرى الباحث أن لحجم مكتب المراجعة دور فعال في عملية اختياره كمراجع حسابات للشركة، كما أن حجم الشركة نفسها قد يلعب دوراً مهماً في اختيار ما يناسبها ويتلاءم مع حجمها من مكاتب المراجعة.

فمكاتب المراجعة صغيرة الحجم غير قادرة على مراجعة حسابات الشركات الكبيرة متعددة الفروع ومجالات الأنشطة، وذلك لعدم توافر الكادر المناسب والمطلوب لدى هذه المكاتب لأداء مثل هذه المهمة مما يدفع هذه الشركات الطالبة لخدمة المراجعة إلى البحث عن مكاتب مراجعة أكبر حجماً تتلاءم مع حجمها.

### ٦- خبرة المراجع:

تعرف الخبرة بأنها تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء مهمة المراجعة مما يؤدي إلى أداء متميز<sup>١</sup>. كما أن عدد السنوات التي قضاها المراجع في العمل تعبر عن خبرته<sup>٢</sup>.

وقد تلعب خبرة المراجع دوراً هاماً في عملية اختياره، فالخبرة المتراكمة لدى مراجع الحسابات تحسن من أدائه لعملية المراجعة وتدعم جودة المراجعة، لأن إلمام المراجع بطبيعة نشاط العميل ومعرفته بتفاصيل الأمور وخبرته السابقة تقوده إلى عملية مراجعة أكثر جدوى وفاعلية وبالتالي تحقيق أهداف المراجعة.

فالخبرة تعد من الأمور الهامة الواجب توافرها للوصول إلى مراجعة ذات جودة عالية، فالتعامل مع عدد كبير من العملاء المتنوعين يوفر للمراجع قدرة أكبر على القيام بعملية مراجعة أكثر فعالية بحيث يكون قادراً على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية مستنداً إلى خبرته السابقة بهذا المجال.

<sup>١</sup> - نور، أحمد محمد، عبيد، حسين أحمد، شحاته، شحاته السيد، مرجع سبق ذكره، ص ٣١.

<sup>٢</sup> - Shanteau, J., Weiss, D.J., Thomas, R.P., and Pounds, J.C., Performance-based assessment of expertise: how to decide if someone is an expert or not, **European Journal of Operational Research**, vol.136, Issue.2, 2002, p 254.

فالمراجع الأكثر خبرة غالباً ما يكون أدائه أفضل من أولئك الأقل خبرة وعلى ذلك فإن للخبرة أثر إيجابي على كفاءة وجودة المراجعة<sup>١</sup>.

كما أن المراجع الذي يتمتع بخبرة جيدة يقدم ضماناً أكبر بأن التحريفات الموجودة بالقوائم المالية سيتم كشفها<sup>٢</sup>.

وفي الوقت نفسه يجب أن يمتلك المراجع أساس نظري جيد يمكنه من أداء عمله بالوجه المطلوب وأن يعرف حقوقه والتزاماته لأن عدد السنوات التي يقضيها المراجع في عمله قد لا تعكس مدى خبرته، من وجهة نظر الباحث، إن لم يدعمها إلمام المراجع بمسؤولياته ونصوص التشريعات المحلية والدولية والعمل على مواكبة التطورات الجارية على صعيد مهنة مراجعة الحسابات وعدم الوقوف عند حد معين، والعمل على رفد عملية المراجعة بكادر يتمتع بكفاءة عالية والتدريب المستمر والفعال للمراجعين لتحسين قدراتهم ومهاراتهم العملية.

وقد اقترح (Stevens)<sup>٣</sup> بعض الخطوات للاختيار الناجح لمراجعي الحسابات من ضمنها التركيز على خبرة المراجع السابقة.

كما بينت دراسة (خشارمه)<sup>٤</sup> أن الخبرة تعد من العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات وذلك حسب وجهة نظر كل من المراجعين والمدراء الماليين.

ويؤيد الباحث ما توصلت إليه الدراسة السابقة بأهمية عامل خبرة المراجع في التأثير على اختياره، حيث تقوم بعض الشركات باشتراط توافر الخبرة لدى المراجع عند تقديمه عرض أداء خدمة المراجعة (كشركات النفط)، مما يدل على أهمية خبرة المراجع كأحد عوامل اختياره.

### ٧- ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي:

<sup>١</sup> - الرفاعي، مزنه عبد اللطيف، دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠٠٨، ص ٥٢.

<sup>٢</sup> - Onder, T. Aksu, M. and Balci, Y., **op.cit**, p 8.

<sup>٣</sup> - Stevens, M., A guide to choosing the right auditor, **Financial Executive**, vol.6, no.5, 1990.

نقلا عن:

المعتاز، إحسان بن صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤.

<sup>٤</sup> - خشارمه، حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠.

تقوم بعض مكاتب المراجعة المحلية بالارتباط مع مكاتب مراجعة أجنبية لاسيما المشهورة عالمياً من أجل استخدام أسماء هذه المكاتب الأجنبية علّها تكون سبباً في زيادة العملاء الراغبين في كسب ثقة المستثمرين نظراً للثقة التي يوليها الطرف الثالث لهذه المكاتب الأجنبية وأمثالاً من هذه المكاتب المحلية باحتلال مراتب متقدمة في سوق تسودها المنافسة الشديدة.

وقد يكون الدافع وراء ارتباط المكاتب المحلية بالمكاتب الأجنبية هو الاستفادة من خبرات المكاتب الأجنبية في مجال المراجعة، من خلال الدورات التدريبية التي يقدمها المكتب الأجنبي، وهذا بدوره يزيد من كفاءة موظفي مكتب المراجعة ويمكنهم من أداء عملهم بجودة عالية وبالتالي تعزيز مكانة مكتب المراجعة في السوق.

فقد خلصت دراسة (خشارمه)<sup>١</sup> إلى أن الخبرة لدى المراجع تكون أفضل في حال ارتباطه بمكتب مراجعة عالمي وذلك من وجهة نظر المراجعين والمدراء الماليين. كما بينت دراسة (الديسطيني)<sup>٢</sup> أن جودة خدمات المراجعة تتأثر باسم مكتب المراجعة العالمي الذي يمكن الارتباط معه.

وفي بعض الأحيان يكون الدافع وراء ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب مراجعة أجنبي هو الإمكانيات المالية الكبيرة التي تمتاز بها بعض المكاتب الأجنبية خصوصاً الأربعة الكبار وبالتالي القدرة الكبيرة لهذه المكاتب الأجنبية على تحمل المسؤولية خصوصاً إذا كانت المكاتب المحلية بمثابة فروع لتلك المكاتب الأجنبية.

كما أن ارتباط مكتب المراجعة بأحد الأربعة الكبار يعد أحد العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة<sup>٣</sup>. فمكاتب المراجعة الكبرى تتقاضى أتعاباً أكبر من المكاتب الأخرى، وإن ارتباط أحد المكاتب بهذه المكاتب الكبرى يؤدي إلى ارتفاع أتعابها مما كانت عليه قبل الارتباط.

وقد تناولت دراسة (الحسيني)<sup>١</sup> هذا العامل حيث توصلت إلى أن ارتباط مكتب المراجعة المحلي بإحدى المكاتب الأجنبية إما بتدريب موظفيه أو تقديم استشارات له أو حتى مشاركته ليس له تأثير على اختيار مراجع الحسابات.

<sup>١</sup> - المرجع السابق، ص ١٤.

<sup>٢</sup> - الديسطيني، محمد عبد القادر، العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية من واقع شركات المساهمة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، ٤٥م، ١٤، ٢٠٠٨، ص ١١٣.

<sup>٣</sup> - المرجع السابق، ص ١٠٩.

وقد أيد (خشارمه)<sup>٢</sup> ما توصلت إليه الدراسة السابقة بعدم تأثير عامل ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب مراجعة أجنبي على عملية اختيار المراجع. ويرى الباحث وجود أهمية لارتباط مكتب المراجعة المحلي بآخر أجنبي خاصة إذا كان مكتب المراجعة الأجنبي يمتاز بشهرة عالمية في السوق، مما قد يشكل دافعاً لاختيار هذا المكتب كمراجع حسابات لطالب الخدمة.

### ٨- التأهيل العلمي:

يعني التأهيل العلمي ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة، كما أن نجاح المراجع لا يتحقق من خلال التأهيل العلمي الذي حصل عليه في سنوات الدراسة السابقة لمزاولة المهنة فحسب، بل عليه الاستمرار في الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والمراجعة<sup>٣</sup>.

وقد يلعب التأهيل العلمي للمراجع دوراً هاماً في عملية اختياره، حيث من المفترض أن يساهم التأهيل العلمي في رفع وتعزيز وتنمية معرفة المراجع وإحاطته بالتطورات المستمرة على صعيد مهنة المراجعة.

فالتأهيل العلمي يؤدي إلى رفع كفاءة المراجع إلى جانب تأهيله العملي، "فاحتمالات اكتشاف التجاوزات في حسابات العميل تعتمد على التأهيل العلمي والعملي للمراجع وهذا التأهيل له أثر إيجابي على مستوى جودة المراجعة"<sup>٤</sup>.

ويشتمل هذا العامل على ما يلي:

- التأهيل العلمي لشريك مكتب المراجعة.
- التأهيل العلمي لمدير المراجعة.
- التأهيل العلمي للمراجعين ومساعدتهم.

<sup>١</sup> - الحسيني، محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٣١.

<sup>٢</sup> - خشارمه، حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص ٨.

<sup>٣</sup> - محمد، نصر صالح، نظرية المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، غريان، ليبيا، ٢٠٠٨، ص ٢٢٥-٢٢٦.

<sup>٤</sup> - طلبه، علي ابراهيم، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، ١٩٩٤، ص ١٢٨٧-١٢٩٦.

كما أن الكادر الذي يضم مراجعين من حملة الشهادات العليا كالدكتوراه أو الماجستير يكونون على اطلاع مستمر بآخر تطورات المهنة خصوصاً إذا كانوا يعملون بنفس الوقت في المجال الأكاديمي، الأمر الذي يساعد على إبقائهم على تواصل مستمر بتطورات المهنة على الصعيد العالمي وبالتالي قدرتهم على الاستفادة من خبرات الغير في المهنة وتوظيفها لتحسين واقع المهنة المحلي واشتغالهم بالمجال الأكاديمي والأبحاث العلمية التي تفيد مهنة المراجعة.

وقد تناولت الدراسات هذا العامل كأحد عوامل اختيار مراجع الحسابات كدراسة (الحميد)<sup>١</sup> التي توصلت إلى أهمية تأثير التأهيل العلمي في عملية اختيار مراجع الحسابات. ودراسة (المعتاز)<sup>٢</sup> التي أثبتت أهمية التأهيل العلمي لكل من المراجعين ومدراء وشركاء المراجعة في عملية اختيار مراجع الحسابات.

ويرى الباحث أن التأهيل العلمي للمراجع يلعب دوراً هاماً في عملية اختياره لما له من أثر في توسيع وتنمية مدارك المراجع وبالتالي قدرته على أداء المراجعة بجودة عالية.

### ٩- حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة:

يقوم بعض المراجعين بالحصول على شهادات دولية في المراجعة إلى جانب الشهادة المحلية التي تسمح لهم بممارسة عمل المراجعة، ولعل أهم ما يدفع المراجعين للحصول على مثل هذه الشهادات هو الاعتراف بهذه الشهادات على المستوى العالمي، كما أن الرواتب العالية التي يتقاضاها حاملو هذه الشهادات هي من أهم دوافع الحصول عليها.

وقد جاء في القرار رقم (٣٩٤٤) الصادر عن السيد رئيس مجلس الوزراء والذي يتضمن نظام اعتماد مفتشي حسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في المادة الثانية منه ما يلي<sup>٣</sup>:

"يشترط في مفتش الحسابات لإدراج اسمه في قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين لدى الهيئة ما

يلي:

<sup>١</sup> - الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٢٨٤.

<sup>٢</sup> - المعتاز، إحسان بن صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ٩٠.

<sup>٣</sup> - القرار رقم /٣٩٤٤/، نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، ٢٠٠٦.

أن يكون قد مارس المهنة خمس سنوات متتالية على الأقل بعد حصوله على إجازة مزاوله المهنة، وتخفيض المدة المذكورة إلى سنتين إذا كان المفتش حاصلاً على شهادة دولية من مستوى CPA الأمريكية أو CA الانكليزية أو ما يعادلها."

حيث تناول النص السابق تخفيض مدة مزاوله المهنة من خمس سنوات إلى سنتين لمن يحمل مثل هذه الشهادات الدولية مما يدفع بالعديد من المراجعين للحصول على هذه الشهادات.

ويشمل هذا العامل ما يلي:

- حيازة شريك المراجعة على شهادات دولية بالمراجعة.
- حيازة مدير المراجعة على شهادات دولية بالمراجعة.
- حيازة المراجعين على شهادات دولية بالمراجعة.

كما ينظر المجتمع المالي إلى حامل الشهادة الدولية بأنه يتمتع بخبرة جيدة وكفاءة عالية في مجال المراجعة كونه يحمل شهادة صادرة عن بلدان عرفت بتقدمها في مجال مراجعة الحسابات. فاعتراف البلدان المتقدمة بكفاءة وقدرة المراجع من خلال منحه شهادتها والسماح له بمزاولة مهنة المراجعة يكون له وقعته الخاص في البلدان النامية، وبالتالي قد يكون لهذا العامل أثر في عملية اختيار مراجع الحسابات.

### ١٠- إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية:

تبنت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية معايير المحاسبة الدولية وذلك بالقرار رقم (٣٩٤٤) في المادة (٧) منه، إذ نصت على ما يلي<sup>١</sup>:

"مع مراعاة أحكام قانون التجارة، يجب أن يتضمن تقرير مفتش حسابات الشركة رأيه حول صحة وعدالة البيانات المالية والشهادة بأن هذه البيانات قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية."

<sup>١</sup> - المرجع السابق.

كما جاء في المادة (١٧) من القانون رقم (٢٢) ما يلي<sup>١</sup>:

"يعتبر مخالفاً لأحكام هذا القانون إذا قام مدقق الحسابات أو المحاسب بالتصديق على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة."

كما جاء بالمادة (٦٥) من قانون سوق الأوراق المالية بالفقرة (ب) ما يلي<sup>٢</sup>:

"تعتمد معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وتلتزم بالتالي جميع الجهات الخاضعة لإشراف الهيئة بإعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً للمعايير المذكورة."

وتناول القرار رقم (٣١) المتضمن نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) في المادة (٧) منه (الإفصاح والشفافية) في الفقرة (أ) ما يلي<sup>٣</sup>:

"يتعين على كل شركة مصدرة للأوراق المالية إعداد قوائمها وبياناتها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية."

وفي نفس القرار (٣١) بالمادة (١٤) بالفقرة (هـ) جاء ما يلي:

"إضافة لواجبات مفتشي الحسابات المنصوص عليها في قانون الشركات، يلتزم مفتش الحسابات كجزء من إجراءات المراجعة الإشارة إلى أية أمور ذات أهمية، مثل مدى التزام الشركة بإعداد القوائم والبيانات المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية."

وبالتالي لا بد من إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية لكي يكون قادراً على القيام بعملية المراجعة في ظل الأنظمة الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية التي تبنت هذه المعايير، وعليه فإلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية يؤثر في عملية اختياره، لاسيما في ظل وجود جهات رقابية على عمل المراجع تتبع للهيئة وتقيم عمله ومدى التزامه بمتطلبات وتشريعات الهيئة ومن ضمنها اعتماد معايير المحاسبة الدولية.

<sup>١</sup> - القانون رقم ٢٢/، ٢٠٠٥.

<sup>٢</sup> - المرسوم التشريعي رقم ٥٥/، مرجع سبق ذكره.

<sup>٣</sup> - القرار رقم ٣١/، مرجع سبق ذكره.

## ١١- إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية:

ألزمت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الجهات الخاضعة لرقابتها بتطبيق معايير المراجعة الدولية وذلك بالمادة (٦) من القرار رقم (٣٩٤٤) ، التي نصت على ما يلي<sup>١</sup>:

"يلتزم مفتش حسابات أي جهة من الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية بتطبيق معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين."

والمادة (٧) من نفس القرار، والتي نصت على:

"مع مراعاة أحكام قانون التجارة، يجب أن يتضمن تقرير مفتش حسابات الشركة الأمور التالية:

١. البيانات المالية التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية.
  ٢. إقرار بأن إجراءات التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية."
- وكذلك القانون رقم (٢٢)<sup>٢</sup> في المادة (١٧) السالفة الذكر، والقرار رقم (٣١)<sup>٣</sup> في المادة (١٤) بالفقرة (هـ) حيث نصت على ما يلي:
- "إضافة لواجبات مفتشي الحسابات المنصوص عليها في قانون الشركات، يلتزم مفتش الحسابات كجزء من إجراءات المراجعة الإشارة إلى أية أمور ذات أهمية، مثل اعتماد معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والقواعد المهنية المتعارف عليها عند قيامهم بتدقيق حسابات وبيانات الشركة."
- فمعرفة المراجع بالمعايير الدولية للمراجعة أمر ضروري كي يتمكن من إجراء عملية المراجعة وبالتالي يكون لها أثر مهم في عملية اختياره، لاسيما في ظل وجود جهات رقابية تابعة لهيئة الأوراق والأسواق المالية تقوم بالإشراف على مكاتب المراجعة ومدى التزامها بالقوانين والتشريعات النازمة، ومن ضمنها إجراء عملية المراجعة بما يتوافق مع معايير المراجعة الدولية، وهذا بدوره قد يدفع الجهات الطالبة لخدمة المراجعة باختيار مراجع ملم بمعايير المراجعة الدولية.

<sup>١</sup> - القرار رقم /٣٩٤٤/، مرجع سبق ذكره.

<sup>٢</sup> - القانون رقم /٢٢/، مرجع سبق ذكره.

<sup>٣</sup> - القرار رقم /٣١/، مرجع سبق ذكره.

## المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها

تلعب الإدارة دوراً مهماً في عملية اختيار مراجع الحسابات كونها تؤثر في قرار الاختيار عملياً، وهناك عدة أمور تتعلق بإدارة الشركة أو تفرضها طبيعة الشركة على الإدارة قد يكون لها أثر على عملية اختيار مراجع الحسابات هي:

### ١- العلاقات الشخصية:

عند اختيار مراجع حسابات خارجي للشركة فإن أعضاء مجلس الإدارة يميلون للمراجع الذي تربطهم به علاقات شخصية، وبالتالي لن يكون هناك أي قلق بالنسبة للإدارة فيما يتعلق بالتقرير الذي سيصدره مراجع الحسابات. لكن هذا الأمر يضر بمصالح مستخدمي القوائم المالية حيث لا يبدي هذا المراجع رأياً صحيحاً وعادلاً بالقوائم المالية التي قام بمراجعتها نظراً للعلاقة الشخصية التي تربطه بالعميل، مما يؤدي إلى التضليل المتعمد والتهاون مع الإدارة لتنفيذ قراراتها، بغض النظر عن مدى صحتها.

فعندما تقوم إدارات الشركات بتعيين مراجع تربطها علاقات شخصية به، قد تملي عليه رغباتها وأعمالها وتتدخل في سير عملية المراجعة ونتائجها<sup>١</sup>. لذلك نصت العديد من التشريعات على تولى لجنة المراجعة عملية ترشيح المراجع كوسيلة لتجنب اختياره من قبل الإدارة نفسها، ومن ثم تصديق الهيئة العامة للمساهمين على هذا الترشيح.

وقد جاء في المادة (٩) من القرار رقم (٣١) التي تناولت وظائف وصلاحيات مجلس الإدارة ما

يلي<sup>٢</sup>:

"تشمل اختصاصات مجلس إدارة الشركة، إضافة لما ورد في قانون الشركات القيام بالمهام الرئيسية التالية:

- اقتراح مفتش الحسابات: على مجلس الإدارة بناء على توصية من لجنة التدقيق ترشيح مفتش حسابات مستقل من ذوي الاختصاص والكفاءة العالية من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والتعاقد معه وتحديد أتعابه بعد موافقة الهيئة العامة."

وتكون غالباً العلاقات الشخصية في مكاتب المراجعة الصغيرة أكبر منها في مكاتب المراجعة الكبيرة، "فطبيعة الأعمال في مكاتب المراجعة الصغيرة تمتاز بخصائص معينة منها العلاقات الشخصية

<sup>١</sup> - علقم، محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤.

<sup>٢</sup> - القرار رقم ٣١/، مرجع سبق ذكره.

الوطيدة مع العملاء"<sup>١</sup>، لأن قدرة هذه المكاتب على المنافسة أقل من مكاتب المراجعة الكبيرة لذلك فهي تسعى لتوطيد علاقاتها مع العملاء لكي تضمن لنفسها حصة في سوق المراجعة.

فالعلاقات الشخصية عامل مهم في اختيار المراجع، فقد وجد ( Nilsson, Olofsson, and Embretzén)<sup>٢</sup> أن الطريقة الأكثر شيوعاً في اختيار مراجع الحسابات هي من خلال الترتيبات من قبل الأصدقاء والأقارب.

وعلى العكس دلت دراسة (خشارمه)<sup>٣</sup> بأن العلاقات الشخصية تعتبر من العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات وذلك من وجهة نظر المراجعين فقط، حيث لا يرى المدراء الماليون أي تأثير للعلاقات الشخصية في عملية الاختيار. ودراسة (الحسيني)<sup>٤</sup> التي توصلت لعدم وجود أي تأثير للعلاقات الشخصية بين إدارات الشركات المساهمة في السعودية ومراجعي الحسابات على اختيار مراجع الحسابات.

ويرى الباحث أن المدراء الماليين في أغلب الأحيان لا يعبرون عن الواقع العملي بصدق وموضوعية بحكم مركزهم بالشركة، وهذا ما يفسر نتيجة الدراسة السابقة بعدم تأثير العلاقات الشخصية في اختيار المراجع، وأن العلاقات الشخصية هي من أكثر وأهم العوامل تأثيراً على اختياره، فقيام الإدارة من ناحية عملية باختيار المراجع وعدم الالتزام بالقوانين والتشريعات التي تناولت عملية اختيار المراجع والجهة المخولة بالاختيار وهي الهيئة العامة للمساهمين، هو ما أدى إلى تنامي دور العلاقات الشخصية في عملية الاختيار.

### ٢- رغبة الإدارة في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة عالية:

قد يشكل إدراك الإدارة لأهمية عملية المراجعة دافعاً لاختيار مراجع يؤدي عمله بجودة عالية، رغبةً منها في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة عالية، وهذا العامل إن كان هو الدافع وراء اختيار مراجع الحسابات، فإن ذلك يشير إلى السلوك الرشيد لإدارة الشركة، وبالتالي فإن الإدارة لن تقوم بأي

<sup>١</sup> - متولي، سامي وهبه، مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تحددها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ١٩٩٠، ص ١١٤٢.

<sup>٢</sup> - Nilsson, M. Olofsson, S. and Embretzén, J., op.cit, p 57.

<sup>٣</sup> - خشارمه، حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠.

<sup>٤</sup> - الحسيني، محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٣١.

ممارسات من شأنها التأثير على مراجع حساباتها، إما بالتدخل في سير عملية المراجعة أو الحد من نطاقها، مما يوفر لمراجع الحسابات ظروف ملائمة لأداء مهمته بالوجه المطلوب.

### ٣- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية:

بالإضافة إلى عمل المراجع المتمثل في إبداء الرأي المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية إلا أنه قد يطلب منه أحياناً من قبل بعض الشركات القيام ببعض الخدمات الأخرى مثل مساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية.

إلا أن ذلك يشكل تهديداً لاستقلال المراجع، وهو ما حذرت منه القوانين والأنظمة الناظمة لمهنة مراجعة الحسابات، فقد جاء في المادة (٥) من القرار رقم (٣٩٤٤) ما يلي: "لا يحق لمراجع الحسابات القيام بأعمال إضافية في الشركة لا تدخل ضمن أعمال المراجعة والتي قد تؤثر على حياده واستقلاله."

وكذلك المادة (٥٧) من قانون سوق الأوراق المالية نصت على ما يلي: "تعين الهيئة العامة للشركة العضو، مفتشي حسابات الشركة بناء على اقتراح مجلس إدارة الشركة، على أن يراعى في ذلك عدم قيامه بأعمال إضافية لا تدخل ضمن أعمال المراجعة والتي قد تؤثر على حياده أو استقلاله."

### ٤- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية:

تُعرّف الخدمات الاستشارية بأنها الممارسة المهنية المعنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحديد الأهداف وإرشاد إدارة المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال وقياس مستويات الانجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية وكفاءة الإدارة.<sup>٣</sup>

<sup>١</sup> - القرار رقم /٣٩٤٤/، مرجع سبق ذكره.

<sup>٢</sup> - المرسوم التشريعي رقم /٥٥/، مرجع سبق ذكره.

<sup>٣</sup> - جمعة، أحمد حلمي، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، ١٩٩٩، ص ٣١٢.

وتتميز الخدمات الاستشارية بالخصائص التالية<sup>١</sup>:

١. تتم وفقاً لحاجات ورغبة الإدارة في إحداث التغيير المنشود على صعيد المنشأة.
  ٢. يجب أن تُمارس وتزاول من قبل مجموعة من الأشخاص الأكفاء مهنيًا والمؤهلين علمياً والذين يتمتعون بالخبرة الكافية.
  ٣. يجب الابتعاد عن أي مؤثرات تهدد استقلال مقدم الخدمة.
  ٤. يجب الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بالخدمة الاستشارية المقدمة إلى منشأة العميل.
  ٥. أن تكون الخدمات الاستشارية على سبيل المشورة والاقتراح والنصيحة، لذا يحظر على مكاتب المراجعة اتخاذ أي قرار أو ممارسة أية وظيفة على صعيد منشأة العميل المقدمة الخدمة لصالحه.
- ونظراً لخبرة المراجع نتيجة مراجعة عملائه المختلفين، فضلاً عن خبرته في تصميم النظم المحاسبية وتفسير وتحليل البيانات المالية، فقد ترتب على ذلك زيادة الطلب على خدمات هذا المراجع في مجال الاستشارات الإدارية على نحو مستمر<sup>٢</sup>. إلا أن تقديم الخدمات الإدارية الاستشارية لعميل المراجعة يعد من المؤثرات التي تؤثر على ثقة مستخدمي القوائم المالية في رأي مراجع الحسابات<sup>٣</sup>.
- وقد أثبتت دراسة (الحسيني)<sup>٤</sup> بأن موافقة المراجع على أداء خدمات الاستشارات المالية والإدارية لها أثر كبير على اختياره كمراجع حسابات الشركة. بينما توصلت دراسة (خشارمه)<sup>٥</sup> بأن الخدمات الاستشارية لا تعد من العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات.
- ويرى الباحث إن رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية قد تؤثر في عملية اختيار المراجع، وإن خبرة المراجع بمثل هذه الخدمات هي ما قد تدفع الإدارة إلى اختياره.

<sup>١</sup> - قريط، عصام نعمه، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، م ٢٤، ع ١٤، ٢٠٠٨، ص ١٥ -

١٦.

<sup>٢</sup> - لطفي، أمين السيد أحمد، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes-Oxley، منشورات الدار الجامعية، ٢٠٠٨، ص ٤١.

<sup>٣</sup> - حسن، يوسف صلاح، مرجع سبق ذكره، ص ٦.

<sup>٤</sup> - الحسيني، محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

<sup>٥</sup> - خشارمه، حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص ٨.

٥- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية:

إن خبرة المراجع بالخدمات الضريبية قد تشكل الدافع لرغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بتقديم مثل هذه الخدمات، ولكن يجب أن لا يكون هناك أي تأثير على استقلال المراجع جراء قيامه بأي أعمال إضافية خارج نطاق عملية المراجعة، وهو ما نصت عليه القوانين والتشريعات الناظمة لمهنة المراجعة، ومن هذه القوانين والتشريعات الخاصة بالبيئة السورية، قانون سوق الأوراق المالية، والقرار (٣٩٤٤)، المذكورين سلفاً.

٦- كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم:

تعرف الثقة بأنها الاعتماد الأكيد على صفات وقدرة وقوة وحقيقة شيء ما أو شخص ما<sup>١</sup>. كما عرف (خير الدين)<sup>٢</sup> الثقة بأنها الرغبة والقدرة في الاعتماد على الطرف الآخر لعملية التبادل. ويكون كسب الثقة من منظورين<sup>٣</sup>:

- المنظور الأول: هو كسب ثقة المستثمرين في أسهم الشركة.
  - المنظور الثاني: هو كسب ثقة المقرضين للشركة، حيث تفضل الشركة المراجع الذي يثق فيه جمهور المتعاملين في أوراقها المالية.
- فالإدارة تسعى لاختيار مراجع يحظى بثقة جمهور المتعاملين بأوراقها المالية لأن تصديق هذا المراجع على القوائم المالية لهذه الشركة له اثر ايجابي في نفوس المستفيدين منها.
- كما أن المعلومات المالية لا تصنع الثقة في المستقبل فقط وتقدم ما يحتاجه السوق لتقييم البدائل الاستثمارية المختلفة، بل إن اختيار المراجع أيضاً له أثر، ولذلك فهي تعد معلومة تؤثر في قرارات المستثمرين<sup>٤</sup>. وإن فقدان الثقة قد يؤدي إلى انهيار الشركات كما حصل لشركة (Enron) وشركة (Worldcom) حيث انهارت تلك الشركات بتلك السرعة ليس بسبب تحقيقها خسائر فادحة أو

<sup>١</sup> - Quick, R., Turley, S., and Willekens, M., **Auditing, Trust and Governance-Regulation in Europe**, European Auditing Research Network, by Routledge, 2008, p 21.

<sup>٢</sup> - خير الدين، عمرو حسن، تأثير خصائص مقدم الخدمة على تنمية علاقة الثقة والالتزام لدى العميل، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، ٣٤، ٢٠٠٢، ص ٦.

<sup>٣</sup> - طلبه، علي ابراهيم، العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان، مرجع سبق ذكره، ص ٥٢٦.

<sup>٤</sup> - آل عباس، محمد عبد الله، أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية (دراسة اختبارية لكفاءة السوق)، *مجلة البحوث المحاسبية*، ٩٠، ١٠٤، ٢٠٠٨، ص ١٢.

عدم قدرتها على الاستمرار في ممارسة نشاطها، وإنما نتيجة لفقدان الثقة في كفاءة ونزاهة إدارة الشركة وفي صحة قوائمها المالية، الأمر الذي ترتب عليه فقدان الثقة في مهنة المراجعة، وليس أدل على ذلك من إيقاف منشأة آرثر أندرسون عن العمل<sup>١</sup>. وقد صدر في أمريكا قانون (Sarbanes-Oxley) إثر هذه الفضائح المحاسبية وإخفاقات المراجعة، حيث هُدف من ورائه محاولة إعادة ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل خاص وفي أسواق المال الأمريكية بشكل عام، ليضمن حماية أفضل لمصالح المستثمرين مستقبلاً، حيث اعتبر هذا القانون من أهم التشريعات في التاريخ الأمريكي الحديث منذ قانون تنظيم تبادل الأوراق المالية في 1934<sup>٢</sup>.

وقد خلصت دراسة (Menon and Williams)<sup>٣</sup> إلى أن الشركات تفضل أن يقوم بمراجعة حساباتها أحد المراجعين الموثوق بهم، إذ أن وزن وثقل المراجع ورأيه يعد دليلاً أكيداً وواضحاً على دقة وحيادية البيانات الواردة في القوائم المالية.

كما أن المساهمة الأجنبية بأسهم الشركة تدفع الإدارة إلى اختيار مراجع حسابات يتمتع بثقتهم الأمر الذي يدفع إدارة الشركة إلى اختيار مراجع من الأربعة الكبار، لأن المساهمين الأجانب قد لا يملكون أي معلومات عن مكاتب المراجعة المحلية وبالتالي فهم يبحثون عن مكتب مراجعة معروف لديهم ويحظى بثقتهم.

وهذا ما توصلت إليه دراسة (Onder, Aksu and Balci)<sup>٤</sup> حيث وجدت أن المساهمة الأجنبية بنسبة كبيرة في أسهم الشركة تدفع إدارة الشركة إلى اختيار مراجع حسابات من الأربعة الكبار وذلك للثقة التي يوليها المساهمين لهذه المكاتب.

فالمكاتب الكبرى تتمتع بثقة المجتمع المالي وجمهور المستفيدين من التقارير المالية<sup>٥</sup>. لذا تلجأ الشركات إلى التعاقد مع مكاتب المراجعة الكبرى عند الرغبة في الاقتراض بما يحقق مصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية التي سيعتمد عليها المقرضون في اتخاذ قرارات منح

١ - لطفي، أمين السيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٩.

٢ - سمهود، فتحي المبروك، حوكمة مراجعة حسابات الشركات المساهمة في البيئة الليبية - دراسة استكشافية، مجلة الجامعة، العدد الحادي عشر، جامعة السايح من ابريل، ليبيا، 2009، ص 2.

3- Menon, K. and Williams, David D., **op.cit**, pp 313-328.

4 - Onder, T. Aksu, M. and Balci, Y., **op.cit**, p 12.

٥ - متولي، سامي وهبه، مرجع سبق ذكره، ص ١١٤٣.

القروض<sup>١</sup>. إلا أن هذه الثقة غير مطلقة ولكنها تعد أفضل بالمقارنة مع المكاتب الأخرى الصغيرة، وبالتالي هناك أهمية لدراسة أثر هذا العامل في عملية اختيار مراجع الحسابات.

---

<sup>١</sup> - الديسطل، محمد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص ١١٠.

## الفصل الثاني

### أثر عوامل اختيار المراجع على استقلاله

#### مقدمة:

يعتبر استقلال المراجع حجر الزاوية في مهنة المراجعة، وهو أمر يجب توافره لضمان المصداقية وتعزيز الثقة بنتائج أعمالها، فالمراجع غير المستقل لا يبدي رأياً محايداً عن القوائم المالية التي قام بمراجعتها.

لذلك سيتم في هذا الفصل مناقشة موضوع الاستقلال ومدى تأثيره بعوامل اختيار المراجع التي نوقشت في الفصل السابق، وهذه العوامل يجب أن لا تكون ذات تأثير سلبي على استقلال المراجع بل على العكس يجب أن تعززه ليتمكن من أداء مهامه بموضوعية. "فأي إطار مقترح لترشيد قرار اختيار مراجع الحسابات ينبغي أن يكون له آثار إيجابية على استقلاله ومن ثم على جودة عملية المراجعة"<sup>١</sup>.

وقد جاء في الفقرة (ج) في كل من المادتين (١٢،١٤) من القرار رقم (٣١) الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في فيما يتعلق بترشيح مراجعي الحسابات ودعم استقلالهم ما يلي:<sup>٢</sup>

- تتولى لجنة التدقيق مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مفتش الحسابات والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاله ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

- على الهيئة العامة للشركة التأكد من أن المفتش يتمتع بالاستقلالية وأنه محصن من تدخل مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية في أدائه لعمله.

ومن الجدير ذكره أن استقلال المراجع يتأثر بحسب جهة اختياره، فإذا تولت الإدارة عملية الاختيار فإن ذلك سيهدد استقلال المراجع بشكل كبير، لأنه في حال نشوء أي تعارض بينهما، قد يؤثر بشكل سلبي على التعامل مع المراجع مستقبلاً، وقد يشكل ذلك ضغطاً على المراجع قد يدفعه للاستجابة لرغبات العميل بشكل يهدد استقلاله، وبالتالي فإن قرار اختيار مراجع الحسابات من قبل

<sup>١</sup> -عبد اللطيف، ناصر نور الدين، مدخل مقترح لترشيد قرارات اختيار وتغيير ومكافأة مراقبي الحسابات في إطار حوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الجزء الأول، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ١٥٥.

<sup>٢</sup> - القرار رقم (٣١)، مرجع سبق ذكره.

المساهمين يؤدي إلى نقص ملحوظ في نسبة الضغوط التي يتعرض لها المراجع والتي تؤثر سلباً على استقلاله فيما لو كان قرار الاختيار بيد إدارة الشركة"<sup>1</sup>.

لذا سيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم الاستقلال.

● تعريف الاستقلال.

● أهمية الاستقلال.

● المهيدات والإجراءات الوقائية.

المبحث الثاني: أثر عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله.

المبحث الثالث: أثر عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع.

---

<sup>1</sup> - Mayhew, B. Pike, J., **op.cit**, p.797.

## المبحث الأول: مفهوم الاستقلال

### أولاً: تعريف الاستقلال

عرفت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الاستقلال على أنه<sup>١</sup>:

- (أ) استقلال الفكر: الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني.
- (ب) استقلال المظهر: ويعني 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 بضعف نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو في فريق التأكيد.

واتفقت قواعد السلوك المهني للمحاسبين الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بتعريفها للاستقلال مع قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين<sup>٢</sup>.

كما عرفت لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) المراجع المستقل كما يلي<sup>٣</sup>:

لا يعد المراجع مستقلاً إذا استنتج المستثمر العادي في ضوء كل الحقائق والظروف بأن المراجع لم يكن قادراً على تمثيل عميله بحياد.

وعُرف الاستقلال على أنه<sup>٤</sup>:

- ١- الاستقلال في الظاهر: ويعني ألا يكون للمراجع أي مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل المراجعة بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال.
- ٢- الاستقلال في الواقع: وهو الاستقلال الذهني ويعني أن يكون المراجع نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر، كما يجب أن يكون حيادياً في قبول وإنجاز

<sup>١</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة ٢٠٠٨، ص ٥٠.

<sup>٢</sup> - قواعد السلوك المهني للمحاسبين، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٦.

<sup>٣</sup> - الرفاعي، مزنة عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص ٣٨.

<sup>٤</sup> - القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، عصام، أصول المراجعة (١)، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٦، ص ٢١٦.

التكليف وإعداد التقرير وعرضه وهذا النوع تحكمه قيم مراجع الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية ولذلك فعادة ما يصعب قياسه.

وعرف (جمعه)<sup>١</sup> الاستقلال بأنه احتفاظ المراجع بشخصيته وتفكيره المستقل بعيداً عن أي مؤثرات وذلك في جميع ما يرتبط بالعمل الموكل إليه لأن الثقة في رأيه عن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة يتوقف على استقلاله وحياده في إبداء الرأي وهذا يستوجب ضرورة أن يثق الغير في حياد المراجع واستقلاله.

وأشار (حسن)<sup>٢</sup> بأن الاستقلال يعني أن يكون المراجع موضوعياً وغير متحيزاً ولا يتأثر برأي الآخرين، أي يجب أن يكون بعيداً عن أي نفوذ لأي شخص يكون له مصلحة ذاتية حيث أن الاستقلال يعتبر جوهر عملية المراجعة والعنصر المميز لها.

ويؤيد الباحث تعريف (أرينز)<sup>٣</sup> للاستقلال بأنه وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار تقرير المراجعة. وهو تعريف معبر عن معنى الاستقلال بشكل واضح وموجز.

### ثانياً: أهمية الاستقلال

لاستقلال المراجع أهمية كبيرة في مهنة المراجعة لما يضيفه من ثقة وموضوعية في خدماتها بشكل عام وفي خدمة مراجعة القوائم المالية بشكل خاص، وهو ما يميزه عن المهنيين الآخرين، وبغياب الاستقلال تصبح العلاقة بين المراجع والعميل لا تختلف عن العلاقة بين المهنيين الآخرين والعميل، فالمهنيون بخلاف المراجع يهتمون بمصلحة عميلهم بالدرجة الأولى، بينما المراجع فإن عدة أطراف تعتمد على تقريره وبالتالي يجب أن يتمتع بالاستقلالية.

<sup>١</sup> - جمعة، أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص ٣٢٧.

<sup>٢</sup> - حسن، يوسف صلاح، مرجع سبق ذكره، ص أ.

<sup>٣</sup> - أرينز، ألفين، ولويك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٥، ص ١١٨.

ومما لاشك فيه أن استقلال المراجع أمر ضروري لجميع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، وبالتالي يجب أن لا يكون المراجع تابعاً لأي طرف على حساب الطرف الآخر<sup>١</sup>.

ونظراً لطبيعة مهنة المراجعة فإن الاستقلال بشقيه الظاهري والفكري أمراً هاماً يجب توافره لدى المراجع، وعلى المراجع أن يحافظ على استقلال المظهر واستقلال الفكر معاً. وقد أشار (سرور) إلى أنه من أجل الحفاظ على مهنة مراجعة الحسابات واستمرارها وقدرة المراجع على أدائها بالوجه المطلوب، لابد من توافر الاستقلال الظاهري والفكري معاً. وأن غياب أحدهما يضعف أو قد يلغي الجانب الآخر ومن ثم الاستقلال ككل<sup>٢</sup>.

كما يعتبر ظهور المراجع بمظهر مستقل تعزيز لثقة الطرف الثالث به، إذ يركز الطرف الثالث على استقلال المظهر للمراجع أكثر من استقلال الفكر، لأن استقلال الفكر هو حالة عقلية لا يمكن الحكم عليها إلا بواسطة المراجع نفسه، وبالتالي ينصب اهتمام الطرف الثالث بالمظهر المستقل للمراجع وهذا يفرض على المراجع الابتعاد عن أي تصرفات قد تثير الشكوك حول استقلاله.

كما أشار (قنديل)؛ أن أهمية استقلال المراجع تنبع من عدة أمور هي:

(١) يعتبر شرطاً ضرورياً لإمكانية اعتماد الأطراف المختلفة على رأي المراجع في القوائم المالية لأنه إذا لم يكن المراجع مستقلاً فإن الرأي الذي يبديه في تقريره لا يمكن الاعتماد عليه بصورة أكثر من الاعتماد على القوائم المالية ذاتها والتي أعدتها الإدارة.

(٢) يساعد المراجع على أداء عمله بالدرجة المطلوبة من العناية المهنية مما يساعده على مقابلة المسؤوليات الملقاة على عاتقه وعدم تعرضه لأي مسؤولية قانونية قد تؤثر عليه.

(٣) يمارس المراجع عمله في بيئة تتسم بتعارض المصالح فإذا لم يكن المراجع مستقلاً فإنه قد ينحاز لصالح فئة على حساب الأخرى مما يقلل من ثقة هؤلاء الأطراف في عمل وتقرير المراجع.

(٤) يضيفي الثقة والمصداقية على القوائم المالية.

<sup>١</sup> - العادلي، صابر كامل إبراهيم، دراسة التعارض بين الإدارة والمدقق الخارجي وأثر ذلك على معيار الاستقلالية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٩٣، ص ٤٩.

<sup>٢</sup> - سرور، عاصم محمد أحمد، دور المنظمات المهنية والجهات التشريعية في تنظيم أداء المراجع الخارجي لخدمات الثقة بهدف الحفاظ على استقلاليته (إطار مقترح)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، ع. ٢٠، م. ٢٠٠٥، ص ٢٧٣.

<sup>٣</sup> - الصبان، محمد سمير، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الإسكندرية، الدار الجامعية، ١٩٩٣، ص ٦٧.

<sup>٤</sup> - قنديل، ياسر سعيد، مرجع سبق ذكره، ص ٥.

فاستقلالية المراجع تأخذ أهميتها من كون المراجع يجمع بين صفتين في آن واحد عند أدائه مهمة المراجعة<sup>١</sup>:

- (١) صفة الوكيل عن أصحاب رأس المال في مراجعة عمل الإدارة والتحقق من صحتها وسلامتها.
  - (٢) صفة الحكم الذي يحكم على ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وحقائق يبدي فيها رأيه.
- ويشير (خضير)<sup>٢</sup> إلى أهمية استقلال مراجع الحسابات مؤكداً أن مبدأ الاستقلال لا يؤثر فقط على أعضاء مهنة المراجعة ولكنه يؤثر أيضاً على المهنة في مجموعها، فمستخدمي القوائم المالية يعتمدون على رأي المراجع نتيجة للثقة العامة في مهنة المراجعة وإذا شعروا بعدم احتفاظ أحد أفراد المهنة باستقلاليته فإن ذلك لن يؤثر على المراجع بمفرده ولكنه سيلقي ظلالاً من الشك وعدم الثقة على المهنة في مجموعها.

### ثالثاً: المهددات والإجراءات الوقائية

لاشك أن طريقة اختيار مراجع الحسابات والجهة التي قامت باختياره تلعب دوراً هاماً في التأثير على استقلاله، فقيام الإدارة بعملية اختيار المراجع يشكل تأثيراً هاماً على استقلاله لأن الجهة التي يراقب المراجع عملها هي من تتولى عملية اختياره، وبالتالي فإن أي تعارض بين المراجع والإدارة حول البيانات المالية أو نطاق عمل المراجعة قد يدفع الإدارة إلى عدم اختيار هذا المراجع مستقبلاً مما يؤدي إلى فقدان المراجع لعملائه وللأتعاب التي يتقاضاها منهم، وهذا ما يدفع بعض المراجعين إلى الاستجابة لمتطلبات الإدارة ورغباتها حفاظاً منهم على هؤلاء العملاء وهذا يشكل تهديداً لاستقلال المراجع.

لذا حرصت العديد من التشريعات على إعطاء الهيئة العامة للمساهمين حق اختيار مراجع الحسابات ومنها التشريع السوري كما ورد في المادة (١٨٥) من قانون الشركات، وهذا كما أشار (سلامة)<sup>٣</sup> يعزز من استقلال المراجع للأسباب التالية:

<sup>١</sup> - الرفاعي، مزنة عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص ٣٨.

<sup>٢</sup> -خضير، مصطفى عيسى، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك سعود، الرياض، طبعة ثانية، ١٩٩٦.

نقلاً عن:

الرفاعي، مزنة عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص ٣٩.

<sup>٣</sup> - سلامة، محمد الصادق، دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر العربية ودول مجلس التعاون الخليجي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ع. ١٠، ١٩٩٥، ص ٩٣٣.

(أ) إن الغرض من تعيين المراجع هو أن يكون رقيباً على أعضاء مجلس الإدارة فإذا تم تفويض هذا المجلس في تعيين المراجع انتفت أهمية المراجعة وأصبح المراجع خاضعاً لسيطرة هذا المجلس.

(ب) باعتبار أن الهيئة العامة للمساهمين هي صاحبة السيادة القانونية على الشركة وهي المفوضة عن جميع المساهمين في مباشرتها، فلا يصح تفويض السلطة المنوطة بها، فالمراجع وكيلاً عن المساهمين يعمل لحسابهم ويعين من قبلهم.

كما حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التهديدات التي تؤثر على المبادئ الأساسية على الشكل التالي<sup>1</sup>:

١- مصلحة ذاتية.

٢- مراجعة ذاتية.

٣- الدفاع أو التأييد.

٤- الألفة.

٥- التخويف (الترهيب).

ومن أمثلة المصلحة الذاتية أن تكون الأتعاب التي يدفعها العميل كبيرة جداً بالمقارنة مع إجمالي أتعاب المراجع أو أن يكون هناك احتمال لأن يفقد المراجع هذا العميل.

أما المراجعة الذاتية فتحدث عندما يقوم المراجع بمراجعة أعمال قام بها مسبقاً لعميل المراجعة كأن يكون المراجع قد شغل منصب مدير أو موظف له تأثير على قرارات الشركة وأعمالها أو كان المراجع قد أدى خدمات إضافية لعميله لها علاقة بشكل مباشر باتخاذ القرارات أو كان لها أثر على نتائج أعمال الشركة.

والتهديد الثالث هو الدفاع أو التأييد ويحدث عندما يعمل المراجع كمُدافع عن عميله تجاه طرف ثالث. أما التهديد الرابع فهو الألفة وتنشأ بسبب قوة العلاقة بين المراجع ومدرء وموظفي عميل المراجعة فقد يكون هناك صلة قرابة بينهم، أو قد تنشأ هذه الألفة بسبب طول مدة التعاقد بين المراجع

<sup>1</sup> - International Federation of Accountants, **Handbook Of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements**, 2007 Edition, p 19.

وهذا العميل، أو بسبب قبول المراجع للهدايا المقدمة من عميله أو حسن تعامل هذا العميل مع مراجع الحسابات.

ويحدث التهديد الخامس (التخويف أو التهيب) عندما تمارس الإدارة الضغوط على المراجع لمنعه من أداء مهامه، كممارسة الضغوط للحد من نطاق عمل المراجعة والتهديد بتخفيض الأتعاب أو عدم تعيين المراجع مستقبلاً.

وعلى المراجع تجنب هذه المهددات أو التقليل منها إلى المستوى المقبول، ليتمكن من إبداء رأي عادل بالقوائم المالية التي راجعها. فعندما تكون المهددات قابلة للتحديد فإن ذلك يسهل على المراجع تجنبها بإتباع إجراءات وقائية تحد من وقوعها.

وقد صنف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الإجراءات الوقائية إلى صنفين هما:

(١) الإجراءات الوقائية التي نصت عليها المهنة أو التشريعات أو الأنظمة.

(٢) الإجراءات الوقائية الموجودة في بيئة العمل وتنقسم إلى:

(أ) الإجراءات الوقائية الموجودة على مستوى منشأة العميل.

(ب) الإجراءات الوقائية الخاصة بالعملية.

ومن أمثلة الصنف الأول هي المتطلبات التي تفرضها المهنة أو التشريعات أو الأنظمة من تعليم وتدريب وخبرة، ومتطلبات التعليم المستمر والمعايير المهنية والإجراءات الرقابية والتأديبية وأنظمة الحوكمة ومراجعة النظير.

أما النوع الأول من الصنف الثاني (الإجراءات الوقائية الموجودة على مستوى منشأة العميل) فيشمل السياسات والإجراءات التي يتبعها العميل والتي تعزز من استقلال المراجع كإنشاء لجان مراجعة داخل الشركة، ونزاهة إدارة الشركة وإدراكها لأهمية إجراء مراجعة الحسابات ووجود تعليمات داخل الشركة تشدد على الشفافية والموضوعية وتركيز الشركة على توظيف الكوادر المؤهلة ذات الكفاءة العالية.

ومن أمثلة النوع الثاني من الصنف الثاني (الإجراءات الوقائية الخاصة بالعملية) ما يلي:

إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل، التشاور مع طرف ثالث مستقل، بحث القضايا الأخلاقية مع أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل، تدوير الكادر الوظيفي.

<sup>1</sup> - Ibid, p 31.

## المبحث الثاني: أثر عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله

### ١ - أثر شهرة المراجع على استقلاله:

إن المراجع ذو الشهرة الكبيرة يكون أكثر حرصاً في الحفاظ على استقلاله، لأنه إذا تعرض استقلاله لأي ضغوط، فإن الطرف الثالث سيشكك بمصداقية تقريره، وبالتالي ستكون سمعة غير طيبة عن هذا المراجع، مما يؤثر بشكل سلبي على شهرته.

إذ تعتبر شهرة المراجع أحد العوامل المساعدة في التغلب على التعارض الذي قد يحصل بين المراجع وإدارة الشركة مما يعزز من استقلاله<sup>١</sup>.

ويرى الباحث أن شهرة المراجع تدعم الاستقلال من ناحيتين:

١ - حرص المراجع على عدم فقدانه هذه الشهرة لدى الطرف الثالث بسبب عدم استقلاله، لأن الاستقلال هو العمود الفقري لمهنة المراجعة، وبدونه تصبح عملية المراجعة بلا فائدة.

٢ - قدرة المراجع ذو الشهرة الكبيرة على مواجهة الإدارة فيما إذا حاولت انتهاك استقلاله، وعدم استجابة المراجع لرغبات هذه الإدارة، لأن المراجعين الذين يتمتعون بشهرة واسعة غالباً ما يكون لديهم عدد كبير من العملاء ولا يعتمدون على عميل واحد، وبالتالي فإن تأثير هذا العميل على المراجع لا يشكل أهمية كبيرة، ويكون المراجع بمركز أقوى يمكنه من الحفاظ على استقلاله من أي ضغوط قد تمارس عليه من قبل العملاء.

### ٢ - أثر تخصص المراجع في مجال نشاط العميل على استقلاله:

إن تخصص المراجع في نشاط أو صناعة معينة يوفر له معرفة كافية وخبرة جيدة بطبيعة العمل في هذا المجال مما يؤدي إلى عملية مراجعة ذات جودة عالية.

ومن المفترض أن يساهم التخصص في تدعيم استقلال المراجع وخصوصاً إذا كان مجال نشاط العميل يتسم بطبيعة خاصة تميزه عن مجالات الأنشطة المختلفة كالشركات العاملة في قطاع النفط مثلاً، وأيضاً في حال عدم وجود منافسين للمراجع متخصصين بالنشاط نفسه، مما يجعل المراجع أكثر قدرة

<sup>١</sup> - محمد، محمد توفيق، مرجع سبق ذكره، ص ٥٠.

على مواجهة عميله فيما إذا حاول التأثير على استقلاله، لعدم توفر مراجع بديل متخصص بنشاط العميل يوفر خدمة مراجعة بجودة عالية.

وقد تعارضت الآراء حول دور تخصص المراجع في التأثير على استقلاله، حيث أشار ( Ghung & Sanjay )<sup>١</sup> إلى دور تخصص المراجع في تدعيم استقلاله. بينما ذهب (gramling & Dan)<sup>٢</sup> إلى إظهار التأثير السلبي لتخصص المراجع على استقلاله، وذلك بسبب اعتماد هذا المراجع على عملاء في مجال نشاط معين، وبالتالي عدم التنوع بالعملاء.

ويؤيد الباحث الرأي الأول الذي يشير إلى أهمية تخصص المراجع في تدعيم استقلاله، حيث ليس من الضروري أن يؤدي تخصص المراجع إلى اعتماده على عملاء معينين، كما أشار الرأي الثاني، ولكن من الممكن أن يكون هناك عدة أقسام ضمن الكادر الوظيفي لمكتب المراجعة، حيث يقوم كل قسم بالتخصص في مجال نشاط معين، وبالتالي يكون هناك تنوع في العملاء، وهذا ما تمت الإشارة إليه في الفصل الأول من هذه الدراسة.

### ٣- أثر حجم الأتعاب على استقلال المراجع:

تشكل الأتعاب عاملاً هاماً يؤثر على استقلال المراجع، إذ تعتبر مصدر دخل أساسي له، وإن أي اختلاف مع عميل المراجعة يعرض المراجع لفقدان هذا العميل وبالتالي فقدان الأتعاب، وهذا ما قد يشكل ضغوطاً على المراجع تهدد استقلاله. فالأتعاب تؤثر على استقلال المراجع إما بقيمتها أو بالجهة المحددة لها، إذ يزداد تأثير الأتعاب على استقلال المراجع إذا كانت تشكل نسبة كبيرة من إجمالي دخله، مما يدفع المراجع إلى الاحتفاظ بعميله قدر المستطاع، وبالتالي تعرض استقلاله للخطر.

وفي هذا الخصوص وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعض المعايير حرصاً منه على عدم تأثر استقلالية المراجع بالأتعاب التي يتقاضاها، ومن أهم هذه المعايير أن لا تزيد قيمة الأتعاب من العميل الواحد عن (١٠٪) من إجمالي أتعاب المراجع<sup>٣</sup>.

ومن ناحية أخرى، فإن الجهة التي تقوم بتحديد أتعاب المراجع تلعب دوراً هاماً في التأثير على استقلاله، فقيام الإدارة بتحديد أتعاب المراجع يشكل تهديداً لاستقلاله، لأنها قد تقوم بتخفيض أتعابه

<sup>1</sup>- Chung, H. & Kallapur S., Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals, **The Accounting Review**, vol.78, Issue.4, 2003, pp.931-955.

<sup>2</sup>- Gramling, A. A. and Stone, D.N., **op.cit**, pp. 1-29.

<sup>٣</sup> - مجلس، سالم عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص ١٦.

إذا لم يستجب لمطالبها، وبالتالي يكون المراجع مقيداً ومعرضاً لخطر تخفيض أتعابه، مما ينقص من استقلاله وموضوعيته.

وبالتالي فإن لقضية تحديد الأتعاب أهمية تتصل باستقلال المراجع من ناحيتين هما<sup>١</sup>:

(أ) يجب أن لا يُترك لهيئة أو شخص يكون موضع رقابة مراجع الحسابات أمر تحديد أتعابه أو مساومته بشأنها، وذلك من أجل حماية المراجع من الوقوع تحت ضغط هذه الجهات.

(ب) ينبغي أن تكون قيمة هذه الأتعاب مجزية ومناسبة لما يبذله المراجع من جهد، وألا تكون مرتبطة بالنتائج التي يصل إليها ولا تكون زهيدة مما يؤثر على استقلاله.

وقد جاء في المادة (١٨٥) من قانون الشركات السوري ما يلي<sup>٢</sup>:

"تنتخب الهيئة العامة جهة لتفتيش حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب."

كما جاء في الفقرة (هـ) بالمادة (٩) من القرار رقم (٣١) الذي تناول نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) ما يلي<sup>٣</sup>:

"على مجلس الإدارة بناءً على توصية من لجنة التدقيق ترشيح مفتش حسابات مستقل من ذوي الاختصاص والكفاءة العالية من قائمة مفتشي الحسابات المعتمدة من قبل الهيئة والتعاقد معه وتحديد أتعابه بعد موافقة الهيئة العامة."

ويلاحظ أن قانون الشركات السوري وقواعد حوكمة الشركات قد فوضت مجلس الإدارة بتحديد أتعاب المراجع، مما يميّن الإدارة من ممارسة الضغوط التي من شأنها أن تهدد استقلال المراجع. لأنه يندر ألا توافق الهيئة العامة للمساهمين على اقتراح الإدارة لأتعاب المراجع، مما يجعل أمر تحديد أتعاب المراجع بيد مجلس الإدارة.

<sup>١</sup> - سلامة، محمد الصادق، مرجع سبق ذكره، ص ٩٣٨.

<sup>٢</sup> - قانون الشركات السوري، مرجع سبق ذكره.

<sup>٣</sup> - القرار رقم ٣١/، مرجع سبق ذكره.

#### ٤- أثر استجابة المراجع لاحتياجات العميل على استقلاله:

إن الأساس بمهنة المراجعة أن يكون المراجع مستقلاً بعيداً عن أي ضغوط ممكن أن تُمارس عليه من قبل العميل، إلا أنه في بعض الأحيان قد يلجأ العميل للضغط على المراجع لكي يستجيب لمطالبه ورغباته، وهذا يشكل خطراً كبيراً يهدد استقلال مراجع الحسابات.

فمن المفروض أن يؤدي المراجع عمله بعيداً عن أية ضغوطات أياً كان مصدرها، وأن يبدي رأياً صحيحاً وعادلاً بالقوائم المالية التي قام بمراجعتها، إلا أن تدخل الإدارة في عمل المراجع يعيق أداء عملية المراجعة ويشكك في مصداقيتها.

ويرى الباحث أن هناك عدة عوامل تؤثر في درجة استجابة المراجع لاحتياجات العميل هي:

١- شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة والتي من الممكن أن تدفع المراجعين للاستجابة لاحتياجات العميل من أجل التعاقد مع أكبر عدد من العملاء المرتقبين أو الحفاظ على العملاء الحاليين. كما أن "تزايد المنافسة على العملاء بين المراجعين يمكن أن يخلق الدافع لدى العملاء باختيار مراجع أكثر استجابة لرغباتهم، مما ينعكس بشكل سلبي على استقلال المراجع".<sup>١</sup>

٢- حجم الأتعاب التي يدفعها العميل للمراجع، فكلما ازداد حجم الأتعاب ازدادت احتمالية استجابة المراجع لاحتياجات عميله، وتزداد هذه الاحتمالية إذا كانت نسبة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من هذا العميل تشكل نسبة كبيرة من مجموع دخل مكتب المراجعة، لأن المراجع في هذه الحالة يكون أشد حرصاً في الحفاظ على هذا العميل من أجل عدم فقدان الأتعاب التي يتقاضاها.

٣- عدد عملاء المراجعة، إذ أن المراجعين ذوي العدد المحدود من العملاء قد يكونون أكثر استجابة من غيرهم لاحتياجات العميل، وذلك للأهمية النسبية التي يشكلها هؤلاء العملاء لمراجعي حساباتهم.

ومن الممكن أن تزداد قدرة المراجع في مقاومة ضغوط العميل بوجود مراجعة النظير ( Peer Review)، لأن المراجع إذا علم أن عمله سوف تتم مراجعته من قبل شخص آخر وأن هناك عقوبات تُفرض عليه في حال وجود تجاوزات خلال أدائه لعملية المراجعة، فإنه سيُحسن من جودة عمله ويحاول

<sup>١</sup> - محمد، محمد توفيق، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤.

أن يكون مستقلاً بعيداً عن أية ضغوط<sup>١</sup>. فالمراجع مسؤول عن نتائج عمله، وإن استجابته لاحتياجات العميل قد تؤدي إلى نتائج مضللة تضر بمصالح الطرف الثالث، وبالتالي فإن الاستجابة لاحتياجات العميل تمثل تهديداً كبيراً لاستقلال المراجع.

### ٥- أثر حجم مكتب المراجعة على استقلاله:

من المفترض أن تكون مكاتب المراجعة الكبيرة أقل عرضة لفقد الاستقلال من مكاتب المراجعة الصغيرة<sup>٢</sup>. ويرجع ذلك من وجهة نظر الباحث إلى عدة أسباب هي:

- عدد العملاء.
  - مستوى المنافسة في سوق خدمات المراجعة.
  - طبيعة الأعمال في المكاتب الصغيرة.
- فتعدد العملاء لدى مكاتب المراجعة الكبيرة يجعلها أقل اعتماداً على عميل معين كما هي الحال في مكاتب المراجعة الصغيرة، وتكون الأتعاب المدفوعة من العميل الواحد تمثل نسبة قليلة من إجمالي إيرادات مكتب المراجعة الكبير، بعكس مكاتب المراجعة الصغيرة التي عادةً ما تعتمد على عدد محدود من العملاء وبالتالي تمثل الأتعاب التي يدفعها هؤلاء العملاء نسبة كبيرة من إجمالي الأتعاب التي يتقاضاها المكتب الصغير.

كما أن سيطرة مكاتب المراجعة الكبيرة على سوق المراجعة يدفع المكاتب الصغيرة إلى القيام بأعمال والدخول في علاقات قد تهدد استقلالية المراجع حتى تستطيع أن تستمر في السوق<sup>٣</sup>. مما يجعل مكاتب المراجعة الكبيرة أكثر حفاظاً على استقلالها من مكاتب المراجعة الصغيرة في ظل المنافسة الشديدة في سوق خدمات المراجعة.

<sup>١</sup> - طلبه، علي ابراهيم، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٨٦.

<sup>٢</sup> - DeFond, M.L., Wong T.J., and Shuhua L., The Impact of Improved Auditor Independence On Audit Market Concentration in China, **Journal of Accounting and Economics**, vol.28, 2000, p 300.

<sup>٣</sup> - مالك، محمد فرج، دراسة تحليلية لمدى استقلال المراجع في الكويت، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ع. ١، ١٩٩٠، ص ٩٦٤.

وتمتاز طبيعة الأعمال في مكاتب المراجعة الصغيرة بسمات معينة مثل صغر حجم الشركات عملاء المراجعة، الذي يتناسب مع حجم مكتب المراجعة، وأيضاً تكون العلاقات الشخصية وطيدة بين المراجع والعميل، مما يزيد من خطر فقدان الاستقلال بالنسبة لمكتب المراجعة الصغير<sup>١</sup>.

ويرى الباحث أن لحجم المكتب أثر على استقلال المراجع، ويزداد هذا الأثر في حال تداخل عوامل أخرى تؤثر على الاستقلال مثل تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لعميل المراجعة، مما يضعف الأثر السلبي على الاستقلال بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغيرة وذلك للأسباب التالية:

١- حصولها على أتعاب المراجعة والأتعاب من الخدمات الأخرى التي تقدمها لعميل المراجعة، حيث تشكل الأتعاب من هذا العميل نسبة كبيرة من دخل المكتب.

٢- عدم وجود فصل بين المراجع ومقدم الخدمات الأخرى، حيث يكون عادةً المراجع هو من يقوم بأداء الخدمات الأخرى لنفس العميل وذلك بسبب عدم وجود عدد كافٍ بالكادر الوظيفي.

### ٦- أثر خبرة المراجع على استقلاله:

من المنطوق أن تؤدي خبرة المراجع إلى أداء مراجعة ذات جودة عالية، حيث يكون المراجع الذي يتمتع بخبرة كافية أكثر قدرة على مواجهة الإدارة في الأمور التي تنتقص من استقلاليته، وذلك لأن الخبرة قد تكون محل اهتمام العميل عند اختياره للمراجع.

وقد أشار (محمد)<sup>٢</sup> إلى أن الخبرة تعد من العوامل التي تساعد في التغلب على التعارض الحاصل بين المراجع والعميل. فنقص معرفة المراجع نتيجة عدم الخبرة قد تدفعه إلى قبول ما تمليه الإدارة عليه مما يعرّض استقلاله الفكري للخطر، لأنه يكون تحت تأثير التبعية الفكرية للعميل.

### ٧- أثر ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي على استقلاله:

قد يشكل ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي أحد العوامل التي تؤثر على استقلاله بشكل إيجابي وخصوصاً إذا كان مكتب المراجعة بمثابة فرع للمكتب الأجنبي، وكان المكتب

<sup>١</sup> - متولي، سامي وهيب، مرجع سبق ذكره، ص ١١٤٢.

<sup>٢</sup> - محمد، محمد توفيق، مرجع سبق ذكره، ص ٥٠.

الأجنبي من المكاتب المشهورة عالمياً التي تحظى بالثقة، حيث تحاول هذه المكاتب قدر الإمكان تعزيز الثقة بها من خلال المحافظة على الاستقلال حتى في الفروع التابعة لها، لأن هذه الفروع تحمل بالنهاية اسم المكاتب المشهورة، وأن أي سلوك من قبل الفروع من الممكن أن يخلّ بهذه الثقة، لاسيما فقدان الاستقلالية، يؤثر على سمعة المكتب الأجنبي بشكل عام مما يجعلها أكثر حرصاً على المحافظة على هذه السمعة.

ويختلف أثر الارتباط مع مكتب أجنبي على استقلال المراجع حسب طبيعة الارتباط، وتبرز أهميته، بنظر الباحث، عندما يكون الارتباط عبارة عن علاقة مكتب أجنبي وفرع تابع له كما تمت الإشارة إليه سابقاً.

### ٨- أثر التأهيل العلمي للمراجع على استقلاله:

يساعد التأهيل العلمي على تنمية مدارك المراجع ومعرفته بحقوقه وواجباته ومدى أهمية الاستقلال ومهدداته وطرق الوقاية منها.

كما أن نقص تأهيل المراجع وعدم قدرته على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المهنة أو نظام المعلومات سوف يؤثر على الاستقلال الفكري، فقيام المراجع بمراجعة منشأة تستخدم النظم الالكترونية المتطورة في حين لا يتمتع بالخبرة والتحصيل العلمي الكافيين للقيام بهذه المهمة يوقعه في قفص التبعية الفكرية، نتيجة لاستخدام أساليب أقل حداثة عما يتطلبه نظام معلومات عميله<sup>١</sup>. مما يجعل للتأهيل العلمي أثر إيجابي على استقلال المراجع من ناحية نظرية على الأقل.

### ٩- أثر حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة على استقلاله:

إن ما يدفع المراجعين للحصول على الشهادات الدولية بالمراجعة هو الاعتراف العالمي بهذه الشهادات، ولكن حيازة المراجع لهذه الشهادات لا تؤثر - بنظر الباحث - على استقلاله، فهي عبارة عن شهادة تخوّل حاملها ممارسة المهنة كالشهادة المحلية ولكنها تختلف عنها بالاعتراف العالمي بها.

<sup>١</sup> - محمد، نصر صالح، مرجع سبق ذكره، ص ١٩٣.

١٠- أثر إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية على استقلاله:

ألزمت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الشركات المسجلة لديها بإتباع معايير المحاسبة الدولية وذلك في القرار رقم (٣٩٤٤)¹ في المادة (٧) والقرار رقم (٣١)²، وأيضاً نص القانون رقم (٢٢)³ في المادة (١٧) منه وقانون سوق الأوراق المالية في المادة (٦٥)⁴، على إتباع معايير المحاسبة الدولية. وبهذا فُرض على مراجعي الشركات المسجلة بهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية امتلاك المعرفة الكافية بمعايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي يؤثر بشكل إيجابي على استقلاله، لأن عدم إلمام المراجع بهذه المعايير قد يؤدي إلى ضعف موقفه تجاه وجهة نظر الإدارة بغض النظر عن مدى صحتها، وفيما إذا كانت منسجمة مع معايير المحاسبة الدولية، مما قد يجعل المراجع معرضاً للتبعية الفكرية وهذا ما قد يعرّض استقلاله الفكري للخطر.

١١- أثر إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية على استقلاله:

كما ذكر سابقاً فإن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية فرضت على المراجعين المعتمدين لديها إتباع معايير المراجعة الدولية وذلك في القرار رقم (٣٩٤٤)⁵ والقرار رقم (٣١)⁶، كما نص القانون رقم (٢٢)⁷ على ذلك أيضاً.

ويرى الباحث أنه من المفترض أن يكون المراجع الملم بمعايير المراجعة الدولية أكثر استقلالاً من غير الملم بها وذلك لعدة أسباب:

- تركيز المعايير على أهمية الاستقلال وضرورة أن يبقى المراجع مستقلاً خلال أدائه لعمله، وأن لا يتعرض لأية ضغوط تؤثر على استقلاله، مما يجعل المراجع الملم بهذه المعايير أكثر دراية بأهمية الاستقلال.
- قدرة المراجع الملم بمعايير المراجعة الدولية على أداء عمله بكفاءة عالية، مما يجعله بعيداً عن أي تبعية فكرية للعميل قد تؤثر على استقلاله الفكري بشكل سلبي.

¹ - القرار رقم /٣٩٤٤/، مرجع سبق ذكره.

² - القرار رقم /٣١/، مرجع سبق ذكره.

³ - القانون رقم /٢٢/، مرجع سبق ذكره.

⁴ - المرسوم التشريعي رقم /٥٥/، مرجع سبق ذكره.

⁵ - القرار رقم /٣٩٤٤/، مرجع سبق ذكره.

⁶ - القرار رقم /٣١/، مرجع سبق ذكره.

⁷ - القانون رقم /٢٢/، مرجع سبق ذكره.



## المبحث الثالث: أثر عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع

### ١- أثر العلاقات الشخصية على استقلال المراجع:

من حيث المبدأ يجب أن لا تؤثر العلاقة الشخصية بين المراجع والعميل على استقلال المراجع، ولكنه يُحشى من أن لا يتمكن المراجع من الحفاظ على استقلاليته طويلاً بوجود علاقة شخصية بينه وبين العميل، وبالتالي تؤثر العلاقات الشخصية بشكل سلبي على استقلال المراجع، لأن المراجع يسعى لإرضاء عميله بحكم العلاقة الشخصية التي تربط بينهما مما قد يدفعه إلى إبداء رأي غير صحيح بالقوائم المالية التي قام بمراجعتها.

كما تظهر قوة العلاقة الشخصية بين المراجع والعميل في مكاتب المراجعة الصغيرة، إذ تعتبر العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة الأثر السلبي على استقلال المراجع.<sup>١</sup>

إذاً فإن اختيار العميل للمراجع بناءً على العلاقة الشخصية بينهما يشكل تهديداً كبيراً على استقلاله، إلا أن البعض لا يؤيد هذا الرأي، فقد أشار (المعتاز)<sup>٢</sup> إلى أنه لا يمكن الجزم بأن اختيار المراجع إذا تم وفقاً للعلاقات الشخصية سيؤثر على استقلال المراجع، إذ ربما يتم اختيار المراجع وفقاً للعلاقات الشخصية ولكن لا يتأثر استقلاله بذلك لقوة شخصيته وحيادية رأيه.

ويرى الباحث أن هناك تأثيراً كبيراً على استقلال المراجع إذا تم اختياره وفقاً للعلاقات الشخصية بينه وبين العميل، إذ من الصعب الحفاظ على استقلال المراجع في ظل وجود علاقة شخصية بين المراجع وعميله.

### ٢- أثر رغبة الإدارة في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة عالية على استقلال المراجع:

إن اهتمام الجهة الطالبة لخدمة المراجعة بالوصول إلى مراجعة ذات جودة عالية تجعل المراجع بعيداً عن أية ضغوط قد تُمارس عليه من قبل الإدارة وذلك بغية الوصول إلى خدمة مراجعة بجودة عالية، وهذا بدوره يدعم استقلال المراجع.

<sup>١</sup> - محمد، محمد توفيق، مرجع سبق ذكره، ص ٥٢.

<sup>٢</sup> - المعتاز، إحسان بن صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص ٥٨.

### ٣- أثر رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية على استقلال المراجع:

إن قيام المراجع بمساعدة العميل في إعداد القوائم المالية يجعله في موقف المراجع لعمله مما يؤثر على استقلاله بشكل سلبي، لأن المراجع في هذه الحالة لن يكون طرفاً مستقلاً وبالتالي لن يبدي رأياً محايداً وخصوصاً إذا كان العمل الذي يقوم بمراجعته هو من قام بأدائه.

وقد جاء في الفقرة (ج) بالمادة (١٤) من القرار (٣١) الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ما يلي<sup>١</sup>:

"على الهيئة العامة للشركة التأكد بأن المراجع لا يقوم بأية أعمال إضافية لصالح الشركة لا تدخل ضمن أعمال المراجعة والتي قد تؤثر على حياديته واستقلاله"

ومن الجدير بالذكر أن قانون (Sarbanes-Oxley)<sup>٢</sup> الأمريكي منع تقديم هذه الخدمة لنفس عميل المراجعة، والسبب في ذلك هو صعوبة حفاظ المراجع على استقلاله خلال أداء عملية مراجعة القوائم المالية.

### ٤- أثر رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع:

عندما يقوم المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية إلى جانب قيامه بعملية المراجعة لنفس العميل فإن ذلك يؤدي به إلى التحيز بحيث يصبح من الصعب الحفاظ على استقلاله لأنه سيكون في موقف المدافع عن العميل<sup>٣</sup>.

وقد أشار (متولي)<sup>٤</sup> إلى أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية يعتبر تهديداً حقيقياً لاستقلاله وذلك للأسباب التالية:

١- أن المراجع الذي يقدم هذه الخدمات سيصبح مدافعاً عن العميل مما يجعل من الصعب عليه المحافظة على استقلاله.

<sup>١</sup> - القرار رقم ٣١/، مرجع سبق ذكره.

<sup>٢</sup> - قانون Sarbanes-Oxley الأمريكي، ٢٠٠٢، ص ٧٧١.

<sup>٣</sup> - سلامة، محمد الصادق، مرجع سبق ذكره، ص ٩٦١.

<sup>٤</sup> - متولي، سامي وميه، مرجع سبق ذكره، ص ١١٣٧.

- ٢- سيصبح لمكتب المراجعة مصلحة في شركة العميل، حيث ستعتمد سمعته كاستشاري ناجح على مدى نجاح العميل.
- ٣- قد يصبح الاستشاري في الواقع متخذ للقرارات مما يضع مكتب المراجعة في موقف المراجع لقراراته.
- ٤- قد يصبح للمراجع علاقات حميمة مع إدارة العميل من خلال تقديم الخدمات الاستشارية. كما أن قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية تزيد من اعتماده على العميل فيما يتعلق بالأتعاب التي يدفعها العميل، فقد تشكل أتعاب المراجع التي يتقاضاها من هذا العميل مقابل عملية المراجعة والمبالغ الأخرى مقابل قيامه بالخدمات الاستشارية نسبة كبيرة من إيرادات مكتب المراجعة مما يزيد من أهمية هذا العميل بالنسبة للمراجع، الأمر الذي يجعل المراجع حريصاً على عدم فقدان هذا العميل، مما قد يؤثر على استقلاله بشكل سلبي.
- ويزداد الأثر السلبي على استقلال المراجع في حال تقديمه لخدمات استشارية لعميل المراجعة إذا كان مكتب المراجعة صغيراً وذلك لعدم توافر الكادر الوظيفي الكافي للقيام بعملية الفصل بين من يقوم بعملية المراجعة ومن يؤدي الخدمات الاستشارية. أما في مكاتب المراجعة الكبيرة والتي تمتلك كادر كبير يمكنها من تخصيص قسم لأداء عملية المراجعة وقسم آخر للقيام بالخدمات الاستشارية فقد يكون الأثر على الاستقلال أقل منه في مكاتب المراجعة الصغيرة.
- ولكن يرى (Jenkins and Krawczyk)<sup>١</sup> وجود أثر إيجابي على الاستقلال في حال تقديم الخدمات الاستشارية، لأنها بنظرهما تعمل على زيادة قيمة المراجعة بالنسبة للعميل من خلال قيمة الخدمات المقدمة وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى زيادة اعتماد العميل على المراجع مما ينتج عنه زيادة مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العميل وبالتالي زيادة في الاستقلال. إلا أن الباحث لا يؤيد الرأي السابق، ويؤيد رأي (نصر)<sup>٢</sup> بأن أداء المراجع للخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة سوف يؤثر سلباً على استقلاله أو على الأقل استقلال المظهر.

<sup>1</sup>-Jenkins, G. and Krawczyk, K. the relationship between non-audit services and perceived auditor independence: views of non-professional investors and auditors, **Journal of Business and Economic Perspectives**, vol.16, 2002, pp.25-36.

<sup>٢</sup> - محمد، نصر صالح، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠٣.

كما يعد تقديم الخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة غير مسموح به ضمن قانون Sarbanes-Oxley وذلك حفاظاً على استقلال المراجع.

٥- أثر رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية على استقلال المراجع:

إن قيام المراجع بالخدمات الضريبية لعميل المراجعة قد يؤثر بشكل سلبي على استقلاله لأن ذلك يزيد من أهمية العميل بالنسبة للمراجع من خلال الأتعاب التي يتقاضاها من عملية المراجعة بالإضافة إلى المبالغ المدفوعة له مقابل الخدمات الضريبية، مما يجعل المراجع حريصاً على المحافظة على هذا العميل، وبالتالي يتعرض استقلاله للخطر.

وعلى الرغم من منع قانون Sarbanes-Oxley تقديم خدمات أخرى لنفس عميل المراجعة، إلا أن هناك بعض الخدمات التي يسمح لمكاتب المحاسبة والمراجعة بتقديمها لعميل المراجعة مثل خدمات الضرائب بشرط أن يتم اعتمادها مسبقاً من لجنة المراجعة.

٦- أثر كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم على استقلال المراجع:

إن قيام الإدارة بكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم، من المفترض أن يكون له أثر إيجابي على استقلال المراجع، وذلك لأن هذا المراجع الذي قامت الجهة الطالبة باختياره يحظى بثقة مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي فإن هذا المراجع يسعى للحفاظ على هذه الثقة من خلال الحفاظ على استقلاله. كما أن هذه الثقة التي أولها الطرف الثالث للمراجع تدل على الأغلب على أنه يحرص على أداء عملية المراجعة بجودة عالية بعيداً عن أية ضغوط تهدد استقلاله.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية

#### 1- الكتب:

١. أرينز، ألفين، ولويك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريح للنشر، الرياض، ٢٠٠٥.
٢. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة ٢٠٠٨.
٣. السقا، أحمد السيد، أبو الخير، مدثر طه، مشاكل معاصرة في المراجعة، منشورات جامعة طنطا، ٢٠٠٢.
٤. الصبان، محمد سمير، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الإسكندرية، الدار الجامعية، ١٩٩٣.
٥. القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، عصام، أصول المراجعة (١)، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٦.
٦. جمعة، أحمد حلمي، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، ١٩٩٩.
٧. خضير، مصطفى عيسى، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك سعود، الرياض، طبعة ثانية، ١٩٩٦.
٨. لطفي، أمين السيد أحمد، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes-Oxley، منشورات الدار الجامعية، ٢٠٠٨.
٩. محمد، نصر صالح، نظرية المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، غريان، ليبيا، ٢٠٠٨.
١٠. نور، أحمد محمد، عبيد، حسين أحمد، شحاته، شحاته السيد، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، منشورات الدار الجامعية، ٢٠٠٧.

#### ٢- الدوريات:

١. أبو الحسن، علي أحمد، الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، **مجلة الإدارة العامة**، ع٧٧، ١٩٩٣.
٢. الحسيني، محمد أحمد، الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات بالمملكة العربية السعودية: بحث تطبيقي، **جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، مركز البحوث**، إصدار رقم ١٣/١، ١٩٩٢.
٣. الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، دراسة ميدانية لمعايير اختيار مراجع حسابات الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية**، م٣٢، ع١٤، ١٩٩٥، ص ٢٨٨-٢٨٩.
٤. الديسطي، محمد عبد القادر، العوامل المؤثرة في تسعير خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية من واقع شركات المساهمة المصرية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية**، م٤٥، ع١٤، ٢٠٠٨.
٥. آل عباس، محمد عبد الله، أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية (دراسة اختبارية لكفاءة السوق)، **مجلة البحوث المحاسبية**، م٩٠، ع١٠، ٢٠٠٨.
٦. المخادمة، أحمد عبد الرحمن، العوامل المؤثرة في استجابة مدقق الحسابات لرغبات العملاء من الخدمات المحاسبية: دراسة ميدانية، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة**، ع٦٦، ٢٠٠٦.
٧. حلس، سالم عبد الله، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، **مجلة الجامعة الإسلامية، غزة**، م١١، ع١٤، ٢٠٠٣.
٨. خشارمه، حسين علي، العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية "دراسة ميدانية"، **مجلة دراسات، جامعة اليرموك**، م٣٠، ع١٤، ٢٠٠٣.
٩. خير الدين، عمرو حسن، تأثير خصائص مقدم الخدمة على تنمية علاقة الثقة والالتزام لدى العميل، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس**، ع٣٤، ٢٠٠٢.
١٠. سرور، عاصم محمد أحمد، دور المنظمات المهنية والجهات التشريعية في تنظيم أداء المراجع الخارجي لخدمات الثقة بهدف الحفاظ على استقلاليته (إطار مقترح)، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية**، ع٢٠، م٤٢، ٢٠٠٥.

١١. سلامة، محمد الصادق، دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر العربية ودول مجلس التعاون الخليجي، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، ع.١٠، ١٩٩٥.
١٢. سمهود، فتحي المبروك، حوكمة مراجعة حسابات الشركات المساهمة في البيئة الليبية- دراسة استكشافية، *مجلة الجامعة*، العدد الحادي عشر، جامعة السابع من ابريل، ليبيا، 2009.
١٣. طلبه، علي ابراهيم، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، ١٩٩٤.
١٤. طلبه، علي إبراهيم، العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، ع.٣٤، ١٩٩٧.
١٥. قريط، عصام نعمه، الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن، *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، م٢٤، ع١٤، ٢٠٠٨.
١٦. لبيب، خالد محمد، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة)، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، جامعة القاهرة، بدون عدد، ٢٠٠٥.
١٧. مالك، محمد فرج، دراسة تحليلية لمدى استقلال المراجع في الكويت، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، ع.١٠، ١٩٩٠.
١٨. متولي، سامي وهبه، مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تهدده، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ١٩٩٠.
١٩. محمد، محمد توفيق، العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بين الفكر المراجعي والممارسة العملية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس، ع.١٤، ١٩٩٣.
٢٠. يماني، عبد الله قاسم، دراسة اختباريه لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية، *مجلة الإدارة العامة*، ع٧١، ١٩٩١.

١. آدم، أحمد السيد، منهج كمي مقترح لتحديد أتعاب مراجع الحسابات في سوق خدمات المراجعة مع دراسة تطبيقية مقارنة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، رسالة دكتوراه، ٢٠٠٠.
٢. الدوري، مرشد سامي، محددات أتعاب مدققي الحسابات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، ١٩٩٣.
٣. الرفاعي، مزنة عبد اللطيف، دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠٠٨.
٤. العادلي، صابر كامل إبراهيم، دراسة التعارض بين الإدارة والمدقق الخارجي وأثر ذلك على معيار الاستقلالية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٩٣.
٥. الغنودي، عيسى عبد الله، تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين والشركات، جامعة السابع من ابريل، رسالة ماجستير، ٢٠٠٤.
٦. المعتاز، إحسان بن صالح محمد، العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، جامعة الملك عبد العزيز، رسالة ماجستير، ١٩٩٩.
٧. حسن، يوسف صلاح، تحليل دالة منفعة مراقب الحسابات عند قيامه بتأدية الخدمات الإدارية والاستشارية، جامعة طنطا، رسالة ماجستير، ١٩٩٦.
٨. قنديل، ياسر سعيد، دراسة وتقييم العوامل المؤثرة في مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل مع دراسة تجريبية، جامعة الإسكندرية، رسالة ماجستير، ٢٠٠١.
٩. علقم، محمد أحمد، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، ١٩٩٥.
١٠. عميرة، محمد سعدات، تحديد وقياس أسس اختيار مكاتب المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية اختبارية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، ٢٠٠٤.

#### ٤ - القوانين والأنظمة:

١. قانون رقم ٣/، قانون الشركات، ٢٠٠٨.
٢. القرار رقم ٣١/ الصادر عام ٢٠٠٨ والمتضمن نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات "قواعد حوكمة الشركات المساهمة".
٣. المرسوم التشريعي رقم ٥٥/ الصادر عام ٢٠٠٦ والمتضمن قانون سوق الأوراق المالية.

٤. قواعد السلوك المهني للمحاسبين، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، ٢٠٠٨.
٥. القرار رقم /٣٩٤٤/، نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، ٢٠٠٦.
٦. القانون رقم /٢٢/، ٢٠٠٥.
٧. قانون Sarbanes-Oxley الأمريكي، ٢٠٠٢.

#### ٥- مصادر أخرى:

١. عبد اللطيف، ناصر نور الدين، مدخل مقترح لترشيد قرارات اختيار وتغيير ومكافأة مراقبي الحسابات في إطار حوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الجزء الأول، الإسكندرية، ٢٠٠٥.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

#### 1 - Books:

1. International Federation of Accountants, **Handbook Of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements**, 2007 Edition.
2. Quick, R., Turley, S., and Willekens, M., **Auditing, Trust and Governance-Regulation in Europe**, European Auditing Research Network, by Routledge, 2008.

#### 2- Articles:

1. Addams, H. Davis, B. and Mano, R. Publicly and Privately held companies report reasons for selecting and switching auditor, **The CPA Journal**, vol.66, 1996.
2. Addams, H. Lon and Allred, Anthony, Why The Fastest- Growing Companies Hire And Fire Their Auditors, **The CPA journal**, May 2002.
3. Carcello, J. V. and Nagy A. L., Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting, **Managerial Auditing Journal**, vol.19, Issue.5, 2004.
4. Chung, H. & Kallapur S., Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals, **The Accounting Review**, vol.78, Issue.4, 2003.
5. Citron D.B., Manalis G. The International audit firms as new entrants - an empirical analysis of auditor selection in Greece, 1993 to 1997, **European Accounting Review**, vol.10, no.3 September, 2001.

6. DeFond, M.L., Wong T.J., and Shuhua L., The Impact of Improved Auditor Independence On Audit Market Concentration in China, **Journal of Accounting and Economics**, vol.28, 2000.
7. Firth, M. and Smith A., Selection of auditor firms by companies in the new issue market, **Applied Economics**, vol.24, issue.2, 1992.
8. Gigler, F. and Penno, M., Imperfect competition in audit markets and its effect on the demand for audit related services, **The Accounting Review**, vol.70, no.2, 1995.
9. Gramling, A. A. and Stone, D.N., Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the Archival literature, **Journal of Accounting Literature**, vol.20, 2001.
10. Hermanson, Plunkett, and Turner, Study Importance of Certain Attributes to Clients, Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and Stratified Approach, **Journal of Applied Business Research**, Winter 1994.
11. Hogan, C. E. and Jeter D. C., industry specialization by auditors, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, vol.18, no.1, 1999.
12. Jenkins, G. and Krawczyk, K. the relationship between non-audit services and perceived auditor independence: views of non-professional investors and auditors, **Journal of Business and Economic Perspectives**, vol.16, 2002.
13. Johnson, W.B., and Lys, T. The market for audit services: evidence from voluntary auditor changes, **Journal of Accounting and Economics**, vol.12, 1990.
14. Krishnan, G. V., Does Big 6 Auditor industry expertise constrain earnings management?, **Accounting Horizons**, vol.17, 2003.
15. Mayhew, B.W. and Pike, J. Does investor selection of auditors enhance auditor independence?, **The Accounting Review**, Issue 3, vol.79, 2004.
16. Mayhew, B.W. and Wilkins, M.S., Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: evidence from fees charged to firms going public, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, vol.22, 2003.
17. Menon, K. and Williams, David D, Auditor Credibility and Initial Public Offerings, **The Accounting Review**, vol.66, no.2, April, 1991.
18. Paul A. Copley, Jennifer J. Gaver, and Kenneth M. Gaver, Simultaneous estimation of the supply and demand of differentiated audits: Evidence from municipal audit market, **Journal of Accounting Research**, vol.33, no.1, Spring 1995.
19. Shanteau, J., Weiss, D.J., Thomas, R.P., and Pounds, J.C., Performance-based assessment of expertise: how to decide if someone is an expert or not, **European Journal of Operational Research**, vol.136, Issue.2, 2002.

- 20.Simon ,D.T., Additional Evidence On Large Audit-Firm Fee Premium As An Indication Of Audit Quality. **Journal Of Applied Business Research**, vol.13, no.4, 1998.
- 21.Stanny, E. Anderson, S. and Nowak, L., Contributing Factors in the Selection and Retention of Local Accounting Firms, **The National Public Accountant**, Vol.45, No.4, 2000.
22. Stevens, M., A guide to choosing the right auditor, **Financial Executive**, vol.6, no.5, 1990.
- 23.Tomczyk, S, Auditor reputation and initial public offerings by foreign companies, **Journal of international Accounting, Auditing and Taxation**, vol.5, issue.2, 1996.
- 24.Wallace, Wanda A. Instructional Case: Is auditor selection associated with cost of capital, **Issues in Accounting Education**, vol.13, no.3, 1998.

### 3-Theses:

1. Nilsson, M. Olofsson, S. and Embretzén, J. A Difficult Choice? a study of which factors influence the choice of auditor, University of Umeå, **Bachelor thesis**, 2006.

### 4-Others:

1. Ahmed, A.S., Duellman, S., Abdel-Meguid, A.M., The Sarbanes Oxley Act, Auditor Independence and Accounting Accruals: An Empirical Analysis, **SSRN**, November 13, 2006.
2. Onder, T. Aksu, M. and Balci, Y. Auditor selection in the Istanbul stock exchange, **Working Paper**, Sabanci University, 2004.

## ملحق (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

### استمارة استبيان

الأخوة الأعزاء/ أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة ومراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة.

تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث بإعداد بحث يستهدف استقراء آرائكم حول "عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي ومدى تأثيرها على استقلاله في البيئة السورية"، حيث أن إجاباتكم على أسئلة الاستبيان ستساعد الباحث بإذن الله في الوصول إلى نتائج قيّمة تخدم الأطراف المعنية. علماً أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي. ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير

الباحث

أولاً: البيانات العامة:

الرجاء وضع إشارة (√) أمام الإجابة المناسبة:

المهنة أو الوظيفة:

- ☐ عضو لجنة مراجعة ☐ مراجع حسابات

التخصص العلمي:

- ☐ محاسبة عامة ☐ اقتصاد  
☐ مراجعة حسابات ☐ مصارف  
☐ إدارة ☐ أخرى (يرجى ذكرها).....

المؤهل العلمي:

- ☐ دكتوراه ☐ ماجستير  
☐ دبلوم دراسات عليا ☐ بكالوريوس  
☐ أخرى (يرجى ذكرها).....

الخبرة:

- ☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥ إلى ١٠ سنوات  
☐ من ١١ إلى ٢٠ سنة ☐ ٢٠ سنة فأكثر

ثانياً: أسئلة الاستبيان:

المحور الأول- عوامل اختيار مراجع الحسابات

س ١ - إلى أي مدى ترى أن العوامل التالية تؤثر في اختيار مراجع الحسابات في سورية؟

• مجموعة العوامل المتعلقة بمراجع الحسابات:

| ر.م | العامل                                      | تؤثر بشدة | تؤثر | محايد | لا تؤثر | لا تؤثر مطلقاً |
|-----|---------------------------------------------|-----------|------|-------|---------|----------------|
| ١   | شهرة مكتب المراجعة.                         |           |      |       |         |                |
| ٢   | التخصص في مجال نشاط العميل.                 |           |      |       |         |                |
| ٣   | حجم الأتعاب.                                |           |      |       |         |                |
| ٤   | الاستجابة لاحتياجات العميل.                 |           |      |       |         |                |
| ٥   | حجم مكتب المراجعة.                          |           |      |       |         |                |
| ٦   | خبرة المراجع.                               |           |      |       |         |                |
| ٧   | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.  |           |      |       |         |                |
| ٨   | التأهيل العلمي للمراجع.                     |           |      |       |         |                |
| ٩   | حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. |           |      |       |         |                |
| 10  | إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.     |           |      |       |         |                |
| ١١  | إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.     |           |      |       |         |                |

• مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها:

| ر.م | العامل                                                                           | تؤثر بشدة | تؤثر | محايد | لا تؤثر | لا تؤثر مطلقاً |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------|-----------|------|-------|---------|----------------|
| ١   | العلاقات الشخصية.                                                                |           |      |       |         |                |
| ٢   | رغبة الإدارة في الحصول على خدمة<br>مراجعة ذات جودة عالية.                        |           |      |       |         |                |
| ٣   | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة<br>المراجع بإعداد القوائم المالية.             |           |      |       |         |                |
| ٤   | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة<br>المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.        |           |      |       |         |                |
| ٥   | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة<br>المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.          |           |      |       |         |                |
| ٦   | كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم<br>المالية من خلال اختيار مراجع يحظى<br>بثقتهم. |           |      |       |         |                |

## المحور الثاني- أثر عوامل اختيار المراجع على استقلاله

س ٢ - إلى أي مدى ترى أن العوامل التالية تؤثر على استقلال المراجع؟

| د.م | العامل                                      | تؤثر بشدة | تؤثر | محايد | لا تؤثر | لا تؤثر مطلقاً | طبيعة التأثير |      |
|-----|---------------------------------------------|-----------|------|-------|---------|----------------|---------------|------|
|     |                                             |           |      |       |         |                | إيجابي        | سلبي |
| ١   | شهرة مكتب المراجعة.                         |           |      |       |         |                |               |      |
| ٢   | التخصص في مجال نشاط العميل.                 |           |      |       |         |                |               |      |
| ٣   | حجم الأتعاب.                                |           |      |       |         |                |               |      |
| ٤   | الاستجابة لاحتياجات العميل.                 |           |      |       |         |                |               |      |
| ٥   | حجم مكتب المراجعة.                          |           |      |       |         |                |               |      |
| ٦   | خبرة المراجع.                               |           |      |       |         |                |               |      |
| ٧   | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.  |           |      |       |         |                |               |      |
| ٨   | التأهيل العلمي للمراجع.                     |           |      |       |         |                |               |      |
| ٩   | حياسة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. |           |      |       |         |                |               |      |
| ١٠  | إلمام المراجع بمعايير المحاسبة              |           |      |       |         |                |               |      |

| الدولية. |                                                                            |      |       |         |                |               |     |
|----------|----------------------------------------------------------------------------|------|-------|---------|----------------|---------------|-----|
| العامل   | تؤثر بشدة                                                                  | تؤثر | محايد | لا تؤثر | لا تؤثر مطلقاً | طبيعة التأثير | ر.م |
|          |                                                                            |      |       |         |                | ايجابي        | سلي |
| ١١       | إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.                                    |      |       |         |                |               |     |
| ١٢       | العلاقات الشخصية.                                                          |      |       |         |                |               |     |
| ١٣       | رغبة الإدارة في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة عالية.                     |      |       |         |                |               |     |
| ١٤       | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.          |      |       |         |                |               |     |
| ١٥       | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.     |      |       |         |                |               |     |
| ١٦       | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.       |      |       |         |                |               |     |
| ١٧       | كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم. |      |       |         |                |               |     |

هل ترى أن هناك عوامل أخرى تؤثر في اختيار المراجع الخارجي وما مدى تأثيرها على استقلاله؟

.....

.....



## ملحق (٢)

## أسماء المحكمين الذين قاموا بالتأكد من صلاحية الاستبانة

| م | الاسم           | اللقب العلمي | جهة العمل                                   |
|---|-----------------|--------------|---------------------------------------------|
| 1 | د. صافي فلوح.   | أستاذ        | قسم المحاسبة/كلية الاقتصاد/جامعة دمشق       |
| 2 | د. حسين القاضي. | أستاذ        | قسم المحاسبة/كلية الاقتصاد/جامعة دمشق       |
| 3 | د. حسين دحدوح.  | أستاذ        | رئيس قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد/جامعة دمشق |

## الملخص

### عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي وأثرها على استقلاله في سورية (دراسة ميدانية)

استهدفت الدراسة بشكل أساسي تحديد العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات الخارجي ودراسة أثرها على استقلاله، وقد قسم الباحث عوامل الاختيار إلى مجموعتين: المجموعة الأولى: العوامل المتعلقة بالمراجع نفسه، المجموعة الثانية: العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها. واندرج (١١) عاملاً تحت المجموعة الأولى، و(٦) عوامل تحت المجموعة الثانية. واتبع الباحث المنهج الاستقرائي في دراسة آراء مجموعة من مراجعي الحسابات وأعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة المسجلة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية حول تأثير هذه العوامل في عملية اختيار مراجع الحسابات ومن ثم أثرها على استقلاله، وذلك من خلال استبانة صممت اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة تم توزيعها على عيني الدراسة، كما استخدم الباحث مجموعة من الأساليب الإحصائية في تحليلها منها اختبار (t) للعينة البسيطة واختبار (t) للعينات المستقلة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

١. تؤثر مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره، وهي مرتبة حسب درجة تأثيرها على النحو التالي: شهرة مكتب المراجعة، حجم الأتعاب، خبرة المراجع، ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي، التخصص في مجال نشاط العميل، الاستجابة لاحتياجات العميل، إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية، التأهيل العلمي للمراجع، حجم مكتب المراجعة، إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية، حيابة المراجع على شهادات دولية في المراجعة.
٢. تؤثر مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار مراجع الحسابات، وهي مرتبة حسب درجة تأثيرها على النحو التالي: العلاقات الشخصية، كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم، رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية، رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية، رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية، رغبة الإدارة في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة عالية.
٣. تؤثر مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله، حيث يؤثر العاملان (الاستجابة لاحتياجات العميل، حجم الأتعاب) بشكل سلبي على الاستقلال، بينما العوامل الباقية تؤثر بشكل إيجابي.
٤. تؤثر مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع، حيث يؤثر العاملان (كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم، رغبة الإدارة في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة عالية) بشكل إيجابي على الاستقلال، بينما العوامل الباقية تؤثر بشكل سلبي. وقد توصل الباحث إلى عدد من التوصيات المدرجة في فقرة التوصيات بنهاية هذه الرسالة.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

بناءً على تحليل بيانات الدراسة واختبار فروضها، يمكن تلخيص النتائج كما يلي:

➤ تؤثر مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره، وهي مرتبة حسب درجة تأثيرها على النحو التالي:

١. شهرة مكتب المراجعة.
٢. حجم الأتعاب.
٣. خبرة المراجع.
٤. ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.
٥. التخصص في مجال نشاط العميل.
٦. الاستجابة لاحتياجات العميل.
٧. إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.
٨. التأهيل العلمي للمراجع.
٩. حجم مكتب المراجعة.
١٠. إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.
١١. حيافة المراجع على شهادات دولية في المراجعة.

➤ تؤثر مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار مراجع الحسابات، وهي مرتبة حسب درجة تأثيرها على النحو التالي:

١. العلاقات الشخصية.
٢. كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم.
٣. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضرورية.
٤. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.
٥. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.
٦. رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.

➤ تؤثر مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله، مرتبة حسب درجة وطبيعة تأثير كل منها على النحو التالي:

(أ) العوامل ذات الأثر السلبي:

١. الاستجابة لاحتياجات العميل.
٢. حجم الأتعاب.

(ب) العوامل ذات الأثر الإيجابي:

١. شهرة مكتب المراجعة.
٢. التأهيل العلمي للمراجع.

٣. ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.
  ٤. إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.
  ٥. خبرة المراجع.
  ٦. التخصص في مجال نشاط العميل.
  ٧. حجم مكتب المراجعة.
  ٨. إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.
  ٩. حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة.
- تؤثر مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع، مرتبة حسب درجة وطبيعة تأثير كل منها على النحو التالي:
- (أ) العوامل ذات الأثر السلبي:
١. العلاقات الشخصية.
  ٢. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.
  ٣. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.
  ٤. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.
- (ب) العوامل ذات الأثر الايجابي:
١. كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم.

٢. رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.

➤ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة حول تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره.

➤ توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة حول تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع.

➤ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة حول تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله.

➤ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينتي الدراسة حول تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع.

## ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يقوم الباحث بتقديم مجموعة من التوصيات كما يلي:

- ❖ تفعيل دور لجان المراجعة للقيام بالمهام الموكلة إليها، وقيامها بالتوصية لمجلس الإدارة لترشيح مراجع حسابات والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتها ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية كما نصت عليه التشريعات المحلية.
- ❖ عدم تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المراجع، وتولي لجنة المراجعة تحديد هذه الأتعاب.
- ❖ على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ووزارة الاقتصاد التأكيد من أن المراجع تم اختياره بناءً على توصية لجنة المراجعة وعدم تدخل الإدارة.
- ❖ أهمية عدم تقديم المراجع لخدمات إضافية أخرى لنفس عميل المراجعة، حفاظاً على استقلاله.
- ❖ رفع الوعي المهني وتثقيف المراجعين عن طريق عقد ندوات ودورات تدريبية بمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية.
- ❖ الالتزام بالقوانين والتشريعات الناظمة لمهنة المراجعة، والتركيز على تطبيقها في الواقع العملي.

## قائمة الجداول

| رقم | عنوان الجدول                                                                                                 | الصفحة |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| ١   | الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية                 | ٦٧     |
| ٢   | الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات المتعلقة بطبيعة تأثير المتغيرات في استقلال المراجع إلى صيغة رقمية  | ٦٧     |
| ٣   | مجتمع وعينة الدراسة والاستبيانات الموزعة والمستلمة                                                           | ٦٩     |
| ٤   | توزيع أفراد العينة حسب المهنة أو الوظيفة                                                                     | ٧٢     |
| ٥   | توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي                                                                         | ٧٣     |
| ٦   | توزيع أفراد العينة حسب مؤهلهم العلمي                                                                         | ٧٤     |
| ٧   | توزيع أفراد العينة حسب مدة خبرتهم                                                                            | ٧٥     |
| ٨   | نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره                               | ٧٦     |
| ٩   | نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع                | ٧٨     |
| ١٠  | نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله                      | ٨٠     |
| ١١  | نتائج تحليل آراء العينة بشأن طبيعة تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله                | ٨١     |
| ١٢  | نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع       | ٨٤     |
| ١٣  | نتائج تحليل آراء العينة بشأن طبيعة تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع | ٨٥     |

|    |                                                                                                                           |    |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ٨٨ | نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره                                           | ١٤ |
| ٨٩ | اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة لاختبار الفروق حول تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره                         | ١٥ |
| ٩١ | نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع                            | ١٦ |
| ٩٢ | اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة لاختبار الفروق حول تأثير العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع          | ١٧ |
| ٩٣ | نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بخصوص تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله                                  | ١٨ |
| ٩٥ | اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة لاختبار الفروق حول تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله                | ١٩ |
| ٩٦ | نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بخصوص تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع                   | ٢٠ |
| ٩٨ | اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة لاختبار الفروق حول تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع | ٢١ |

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

الْعَلِيمُ

سورة البقرة

الآية ٣٢

## المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض

### أولاً: تحليل البيانات العامة

يتناول هذا المبحث الخصائص الرئيسية للمستجيبين من أفراد عيني الدراسة والتي تم استخلاصها من فقرة البيانات العامة التي تضمنتها الاستبانة.

#### ١- المهنة أو الوظيفة:

يوضح الجدول (٤) توزيع المستجيبين من العينة حسب المهنة أو الوظيفة.

جدول (٤)

توزيع أفراد العينة حسب المهنة أو الوظيفة

| النسبة % | العدد | المهنة أو الوظيفة |
|----------|-------|-------------------|
| ٤٨.٥     | ٣٢    | عضو لجنة مراجعة   |
| ٥١.٥     | ٣٤    | مراجع حسابات      |
| ١٠٠%     | ٦٦    | الإجمالي          |

يتبين من الجدول (٤) أن نسبة أعضاء لجان المراجعة من العينة هو (٤٨,٥٪) ونسبة مراجعي الحسابات هو (٥١,٥٪).

٢- التخصص العلمي:

يوضح الجدول (٥) توزيع المستجيبين من العينة حسب التخصص العلمي.

جدول (٥)

توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

| النسبة % | العدد | التخصص العلمي |
|----------|-------|---------------|
| ٤٢.٤     | ٢٨    | محاسبة        |
| ٣        | ٢     | اقتصاد        |
| ٣٧.٩     | ٢٥    | مراجعة        |
| ٦.١      | ٤     | مصارف         |
| ٩.١      | 6     | إدارة         |
| ١.٥      | ١     | أخرى          |
| %١٠٠     | ٦٦    | الإجمالي      |

يظهر من الجدول (٥) أن الغالبية من عينة الدراسة متخصصون في المحاسبة، إذ بلغ عددهم (٢٨) فرداً بنسبة (٤٢,٤٪)، تلاهم المتخصصون بالمراجعة بعدد (٢٥) فرداً بنسبة (٣٧,٩٪)، ثم المتخصصون بالإدارة حيث بلغ عددهم (٦) أفراد بنسبة (٩,١٪)، ثم المتخصصون بالمصارف حيث كانوا (٤) أفراد ونسبتهم (٦,١٪)، وفردين يحملون اختصاص اقتصاد بنسبة (٣٪)، وفرد يحمل اختصاص آخر بنسبة (١,٥٪). وهذا يشير إلى أن الغالبية العظمى من أفراد العينة تحمل التخصص العلمي المناسب (المحاسبة، المراجعة) للإجابة على أسئلة الاستبانة.

٣- المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (٦) توزيع المستجيبين حسب مؤهلهم العملي

جدول (٦)

توزيع أفراد العينة حسب مؤهلهم العلمي

| المؤهل العلمي     | العدد | النسبة % |
|-------------------|-------|----------|
| دكتوراه           | ٦     | ٩.١      |
| ماجستير           | ٣٥    | ٥٣       |
| دبلوم دراسات عليا | ٤     | ٦.١      |
| بكالوريوس         | ٢٠    | ٣٠.٣     |
| أخرى              | ١     | ١.٥      |
| الإجمالي          | ٦٦    | %١٠٠     |

يظهر من الجدول رقم (٦) أن الغالبية العظمى من العينة هم من حملة شهادة الماجستير، إذ بلغ عددهم (٣٥) فرداً بنسبة (٥٣٪)، ثم جاء بعدهم من حيث العدد حملة شهادة البكالوريوس بعدد (٢٠) ونسبة (٣٠,٣٪)، ثم حملة شهادة الدكتوراه بعدد (٦) أفراد بنسبة (٩,١٪)، ثم حملة شهادة دبلوم الدراسات العليا بعدد (٤) أفراد بنسبة (٦,١٪)، وكان هناك فرد يحمل شهادة أخرى بنسبة (١,٥٪) وهذا يشير إلى التأهيل العلمي الكافي لعينة الدراسة وبالتالي قدرتها على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بموضوعية.

٤ - الخبرة:

يوضح الجدول (٧) توزيع المستجيبين من العينة حسب مدة خبرتهم.

جدول (٧)

توزيع أفراد العينة حسب مدة خبرتهم

| الخبرة            | العدد | النسبة % |
|-------------------|-------|----------|
| أقل من ٥ سنوات    | ٣٢    | ٤٨.٥     |
| من ٥ إلى ١٠ سنوات | ٢٥    | ٣٧.٩     |
| من ١١ إلى ٢٠ سنة  | ٧     | ١٠.٦     |
| ٢٠ سنة فأكثر      | ٢     | ٣        |
| الإجمالي          | ٦٦    | ١٠٠ %    |

يلاحظ من الجدول رقم (٧) أن غالبية أفراد العينة تقل مدة خبرتهم عن (٥) سنوات، إذ بلغ عددهم (٣٢) فرداً بنسبة (٤٨,٥٪)، ثم الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من (٥ إلى ١٠ سنوات) حيث كان عددهم (٢٥) فرداً بنسبة (٣٧,٩٪)، ثم الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من (١١ إلى ٢٠ سنة) إذ بلغوا (٧) أفراد ونسبتهم (١٠,٦٪)، واحتل المرتبة الأخيرة الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن (٢٠) سنة وهم فردان ونسبتهم (٣٪).

## ثانياً: تحليل أسئلة محاور الاستبانة

للقوف على تأثير كل من العوامل المدروسة في اختيار مراجع الحسابات ومن ثم في استقلاله ومدى توافق الآراء حول ذلك التأثير وطبيعته، فقد تم إجراء استعراض نتائج التحليل الوصفي باعتماد الوسط الحسابي والأهمية النسبية لهذه العوامل، وكذلك إيجاد الانحراف لها لمعرفة درجة توافق، أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من هذه العوامل. وكانت حصيلة التحليل كما يلي:

### أ- تحليل أسئلة المحور الأول:

يهدف إلى معرفة مدى تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع ومجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار مراجع الحسابات، وقد تم قياس هذا التأثير من خلال المحور الأول من محاور القسم الثاني للاستبانة والذي تضمن (١١) عاملاً متعلقاً بمراجع الحسابات، و (٦) عوامل متعلقة بالشركة وإدارتها.

وبين الجدول رقم (٨) نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره.

جدول (٨)

### نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره

| م | الفقرات                                    | الوسط الحسابي | نسبة الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|--------------------------------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| ١ | شهرة مكتب المراجعة.                        | ٤.٥٥          | 91                 | ٠.٥٠٢             |
| ٢ | التخصص في مجال نشاط العميل.                | ٣.٩٢          | 78.4               | ٠.٧٣٠             |
| ٣ | حجم الأتعاب.                               | ٤.٣٨          | 87.6               | ٠.٦٧٤             |
| ٤ | الاستجابة لاحتياجات العميل.                | ٣.٩١          | 78.2               | ١.٠٦٣             |
| ٥ | حجم مكتب المراجعة.                         | ٣.٨٥          | 77                 | ٠.٧٦٩             |
| ٦ | خبرة المراجع.                              | ٤.٢٦          | 85.2               | ٠.٥٦٣             |
| ٧ | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي. | ٤.٠٨          | 81.6               | ١.٠٢٧             |

|       |      |      |    |                                             |
|-------|------|------|----|---------------------------------------------|
| ٠.٨٥٧ | 77.2 | ٣.٨٦ | ٨  | التأهيل العلمي للمراجع.                     |
| ١.٠٦٠ | 74.6 | ٣.٧٣ | ٩  | حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. |
| ١.٠٤٥ | 75.8 | 3.79 | ١٠ | إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.     |
| ١.٠١٠ | 77.8 | ٣.٨٩ | ١١ | إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.     |
| ٠.٣٩٤ | ٨٠.٤ | ٤.٠٢ |    | الكلبي                                      |

يشير الجدول رقم (٨) إلى أن المتوسط الكلي للعوامل المدروسة بلغ (٤,٠٢) وهو أكبر من (٣)، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (٨٠,٤٪) وهي أكبر من (٦٠٪). وهذا يشير إلى تأثير العوامل المدروسة (مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع) في عملية الاختيار حسب رأي عينة الدراسة.

وقد كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول تأثير العامل الأول (شهرة مكتب المراجعة) في اختيار المراجع، إذ بلغ الانحراف المعياري له (٠,٥٠٢)، يليه من حيث اتفاق آراء العينة حول تأثير العوامل في اختيار المراجع، عامل خبرة المراجع، فقد بلغ الانحراف المعياري له (٠,٥٦٣).

وبالنظر إلى الجدول السابق يمكننا ترتيب العوامل المدروسة حسب المرتبة التي احتلتها في التأثير على عملية الاختيار كما يلي:

١. شهرة مكتب المراجعة بوسط حسابي بلغ (٤,٥٥) ونسبة بلغت (٩١٪).
٢. حجم الأتعاب بوسط حسابي بلغ (٤,٣٨) ونسبة بلغت (٨٧,٦٪).
٣. خبرة المراجع بوسط حسابي بلغ (٤,٢٦) ونسبة بلغت (٨٥,٢٪).
٤. ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي بوسط حسابي بلغ (٤,٠٨) ونسبة بلغت (٨١,٦٪).
٥. التخصص في مجال نشاط العميل بوسط حسابي بلغ (٣,٩٢) ونسبة بلغت (٧٨,٤٪).

٦. الاستجابة لاحتياجات العميل بوسط حسابي بلغ (٣,٩١) ونسبة بلغت (٧٨,٢٪).
  ٧. إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية بوسط حسابي بلغ (٣,٨٩) ونسبة بلغت (٧٧,٨٪).
  ٨. التأهيل العلمي للمراجع بوسط حسابي بلغ (٣,٨٦) ونسبة بلغت (٧٧,٢٪).
  ٩. حجم مكتب المراجعة بوسط حسابي بلغ (٣,٨٥) ونسبة بلغت (٧٧٪).
  ١٠. إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية بوسط حسابي بلغ (٣,٧٩) ونسبة بلغت (٧٥,٨٪).
  ١١. حيافة المراجع على شهادات دولية في المراجعة بوسط حسابي بلغ (٣,٧٣) ونسبة بلغت (٧٤,٦٪).
- وبالنسبة للمجموعة الثانية من أسئلة المحور الأول (مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها) فقد أظهر التحليل النتائج المبينة في الجدول رقم (٩).

#### جدول (٩)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع

| م | الفقرات                                                                    | الوسط الحسابي | نسبة الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|----------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| ١ | العلاقات الشخصية.                                                          | 4.17          | 83.4               | 1.184             |
| ٢ | رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.                          | 3.62          | 72.4               | 0.837             |
| ٣ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.          | 3.73          | 74.6               | 1.089             |
| ٤ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.     | 3.68          | 73.6               | 0.947             |
| ٥ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.       | 3.85          | 77                 | 1.085             |
| ٦ | كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم. | 4.12          | 82.4               | 0.851             |

|       |      |      |        |
|-------|------|------|--------|
| ٠.٦٥٤ | 77.2 | 3.86 | الكلبي |
|-------|------|------|--------|

يشير الجدول رقم (٩) إلى أن المتوسط الكلي للعوامل المدروسة بلغ (٣,٨٦) وهو أكبر من (٣)، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (٧٧,٢٪) وهي أكبر من (٦٠٪). وهذا يشير إلى تأثير العوامل المدروسة (مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها) في عملية الاختيار حسب رأي عينة الدراسة.

وقد كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول تأثير العامل الثاني (رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية) في اختيار المراجع، إذ بلغ الانحراف المعياري له (٠,٨٣٧)، يليه من حيث اتفاق آراء العينة حول تأثير العوامل في اختيار المراجع، عامل كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم، فقد بلغ الانحراف المعياري له (٠,٨٥١).

وبالنظر إلى الجدول السابق يمكننا ترتيب العوامل المدروسة حسب المرتبة التي احتلتها في التأثير على عملية الاختيار كما يلي:

١. العلاقات الشخصية بوسط حسابي بلغ (٤,١٧) ونسبة بلغت (٨٣,٤٪).
٢. كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم بوسط حسابي بلغ (٤,١٢) ونسبة بلغت (٨٢,٤٪).
٣. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية بوسط حسابي بلغ (٣,٨٥) ونسبة بلغت (٧٧٪).
٤. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية بوسط حسابي بلغ (٣,٧٣) ونسبة بلغت (٧٤,٦٪).
٥. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية بوسط حسابي بلغ (٣,٦٨) ونسبة بلغت (٧٣,٦٪).
٦. رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية بوسط حسابي بلغ (٣,٦٢) ونسبة بلغت (٧٢,٤٪).

ب- تحليل أسئلة المحور الثاني:

يهدف إلى معرفة مدى تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع والأخرى المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلاله، ومن ثم معرفة طبيعة التأثير في حال وجوده، وقد تم قياس هذا التأثير من خلال المحور الثاني من محاور القسم الثاني للاستبانة والذي تضمن (١١) عاملاً متعلقاً بمراجع الحسابات، و (٦) عوامل متعلقة بالشركة وإدارتها. ويبين الجدول رقم (١٠) نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله.

جدول (١٠)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله

| م  | الفقرات                                     | الوسط الحسابي | نسبة الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|----|---------------------------------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| ١  | شهرة مكتب المراجعة.                         | ٣.٩٥          | ٧٩                 | ٠.٩٥٢             |
| ٢  | التخصص في مجال نشاط العميل.                 | ٣.٥٥          | ٧١                 | ٠.٨٩٨             |
| ٣  | حجم الأتعاب.                                | ٤.١٤          | ٨٢.٨               | ٠.٨٢١             |
| ٤  | الاستجابة لاحتياجات العميل.                 | ٤.٢٠          | ٨٤                 | ٠.٩١٥             |
| ٥  | حجم مكتب المراجعة.                          | ٣.٥٥          | ٧١                 | ١.٠٨٤             |
| ٦  | خبرة المراجع.                               | ٣.٥٩          | ٧١.٨               | ١.٠٦٧             |
| ٧  | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.  | ٣.٦١          | ٧٢.٢               | ١.٢١٤             |
| ٨  | التأهيل العلمي للمراجع.                     | ٣.٦١          | ٧٢.٢               | ٠.٩٧٥             |
| ٩  | حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. | ٣.١٧          | ٦٣.٤               | ٠.٩٧٠             |
| ١٠ | إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.     | ٣.١٨          | ٦٣.٦               | ٠.٩٥٩             |
| ١١ | إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.     | ٣.٥٩          | ٧١.٨               | ٠.٩٦٠             |
|    | الكلية                                      | ٣.٦٥          | ٧٣                 | ٠.٥٣٧             |

يشير الجدول السابق إلى وجود تأثير على استقلال المراجع حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي (٣,٦٥) وهو أكبر من (٣)، وبلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (٧٣٪) وهي أكبر من (٦٠٪).

كما كانت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً حول وجود تأثير لعوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله في عامل حجم الأتعاب، إذ بلغ الانحراف المعياري (٠,٨٢١)، يليه عامل التخصص في مجال نشاط العميل بانحراف معياري بلغ (٠,٨٩٨). وبالنظر للجدول السابق نجد أن الوسط الحسابي لكل عامل أكبر من (٣)، مما يدل على وجود تأثير لكل عامل على الاستقلال. مما يستوجب معرفة طبيعة هذا التأثير فيما إذا كان إيجابياً أو سلبياً. ويعرض الجدول رقم (١١) طبيعة التأثير حسب آراء أفراد العينة.

#### جدول (١١)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن طبيعة تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله

| م  | الفقرات                                     | الوسط الحسابي | نسبة الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|----|---------------------------------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| ١  | شهرة مكتب المراجعة.                         | ١.٠٢          | ٥١                 | ٠.١٣٧             |
| ٢  | التخصص في مجال نشاط العميل.                 | ١.٠٢          | ٥١                 | ٠.١٥٦             |
| ٣  | حجم الأتعاب.                                | ١.٩٣          | ٩٦.٥               | ٠.٢٦٤             |
| ٤  | الاستجابة لاحتياجات العميل.                 | ١.٩٦          | ٩٨                 | ٠.١٩١             |
| ٥  | حجم مكتب المراجعة.                          | ١.٠٧          | ٥٣.٥               | ٠.٢٥٢             |
| ٦  | خبرة المراجع.                               | ١.٠٢          | ٥١                 | ٠.١٥٦             |
| ٧  | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.  | ١.١٠          | ٥٥                 | ٠.٣٠٠             |
| ٨  | التأهيل العلمي للمراجع.                     | ١             | ٥٠                 | ٠.٠٠٠             |
| ٩  | حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. | ١             | ٥٠                 | ٠.٠٠٠             |
| ١٠ | إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.     | ١             | ٥٠                 | ٠.٠٠٠             |
| ١١ | إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.     | ١             | ٥٠                 | ٠.٠٠٠             |

يشير الجدول السابق إلى أن العاملين المتعلقين بالاستجابة لاحتياجات العميل وحجم الأتعاب لهما تأثير سلبي على استقلال المراجع، إذ بلغ الوسط الحسابي لكلٍ منهما (١,٩٦)، (١,٩٣) على التوالي، كما بلغت نسبة الوسط الحسابي لكلٍ منهما (٩٨٪)، (٩٦,٥٪) على التوالي.

أما باقي العوامل فهي ذات تأثير إيجابي على الاستقلال. حيث جاء العامل الثامن والتاسع والعاشر والحادي عشر في المرتبة الأولى بوسط حسابي بلغ (١) ونسبة بلغت (٥٠٪) وانحراف معياري (٠,٠٠٠) مما يدل على اتفاق أفراد عينة الدراسة حول طبيعة تأثير هذه العوامل، ثم جاء بالمرتبة الثانية العامل الأول بوسط حسابي (١,٠٢) ونسبة بلغت (٥١٪) وانحراف معياري (٠,١٣٧)، وفي المرتبة الثالثة جاء العاملان الثاني والسادس بوسط حسابي بلغ (١,٠٢) ونسبة بلغت (٥١٪) وانحراف معياري بمقدار (٠,١٥٦)، وجاء العامل الخامس بالمرتبة الرابعة بوسط حسابي (١,٠٧) ونسبة بلغت (٥٣,٥٪)، وفي المرتبة الأخيرة جاء العامل السابع بوسط حسابي (١,١٠) ونسبة بلغت (٥٥٪).

وبالعودة للجدول رقم (١٠) والجدول رقم (١١) يمكننا ترتيب العوامل المدروسة حسب درجة تأثيرها على الاستقلال مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة هذا التأثير كما يلي:

#### (أ) العوامل ذات الأثر السلبي:

١. الاستجابة لاحتياجات العميل بوسط حسابي بلغ (٤,٢٠) ونسبة بلغت (٨٤٪).

٢. حجم الأتعاب بوسط حسابي بلغ (٤,١٤) ونسبة بلغت (٨٢,٨٪).

#### (ب) العوامل ذات الأثر الإيجابي:

١. شهرة مكتب المراجعة بوسط حسابي بلغ (٣,٩٥) ونسبة بلغت (٧٩٪).

٢. التأهيل العلمي للمراجع بوسط حسابي بلغ (٣,٦١) ونسبة بلغت (٧٢,٢٪)، وانحراف معياري (٠,٩٧٥).

٣. ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي بوسط حسابي بلغ (٣,٦١) ونسبة بلغت (٧٢,٢٪)، وانحراف معياري (١,٢١٤).
٤. إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية بوسط حسابي بلغ (٣,٥٩) ونسبة بلغت (٧١,٨٪)، وانحراف معياري (٠,٩٦٠).
٥. خبرة المراجع بوسط حسابي بلغ (٣,٥٩) ونسبة بلغت (٧١,٨٪)، وانحراف معياري (١,٠٦٧).
٦. التخصص في مجال نشاط العميل بوسط حسابي بلغ (٣,٥٥) ونسبة بلغت (٧١٪)، وانحراف معياري (٠,٨٩٨).
٧. حجم مكتب المراجعة بوسط حسابي بلغ (٣,٥٥) ونسبة بلغت (٧١٪)، وانحراف معياري (١,٠٨٤).
٨. إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية بوسط حسابي بلغ (٣,١٨) ونسبة بلغت (٦٣,٦٪).
٩. حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة بوسط حسابي بلغ (٣,١٧) ونسبة بلغت (٦٣,٤٪).

وبملاحظة بعض المتوسطات الحسابية نجدها متساوية في بعض العوامل المدروسة، كما في (التأهيل العلمي للمراجع وارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي)، (إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية وخبرة المراجع)، (التخصص في مجال نشاط العميل وحجم مكتب المراجعة)، وفي هذه الحالة فإن العامل ذو الانحراف المعياري الأقل يتقدم من حيث الترتيب على العامل ذو الانحراف المعياري الأكبر.

وفيما يتعلق بأثر عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع والتي تمثل المجموعة الثانية من المحاور الثاني لأسئلة الاستبانة فقد أظهر التحليل الإحصائي النتائج المبينة في الجدول رقم (١٢).

جدول (١٢)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع

| م | الفقرات                                                                    | الوسط الحسابي | نسبة الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|----------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| ١ | العلاقات الشخصية.                                                          | ٤.٥٣          | ٩٠.٦               | ٠.٧٨٩             |
| ٢ | رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.                          | ٣.٤٨          | ٦٩.٦               | ١.٠٩٩             |
| ٣ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.          | ٣.٨٠          | ٧٦                 | ٠.٨٩٨             |
| ٤ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.     | ٣.٦٨          | 73.6               | ٠.٩٩٥             |
| ٥ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.       | ٣.٧٠          | ٧٤                 | ٠.٩٤٤             |
| ٦ | كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم. | ٣.٥٨          | ٧١.٦               | ١.٠٣٩             |
|   | الكلية                                                                     | ٣.٨٠          | ٧٦                 | ٠.٦٦١             |

يشير الجدول السابق إلى وجود تأثير على استقلال المراجع حيث بلغ الوسط الحسابي الكلي (٣,٨٠) وهو أكبر من (٣)، وبلغت نسبة الوسط الحسابي الكلي (٧٦٪) وهي أكبر من (٦٠٪).

كما جاءت آراء عينة الدراسة أكثر اتفاقاً في العامل الأول (العلاقات الشخصية)، إذ بلغ الانحراف المعياري له (٠,٧٨٩)، يليه العامل الثالث ( رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية)، بانحراف معياري بلغ (٠,٨٩٨).

وبالنظر للجدول السابق نجد أن الوسط الحسابي لكل عامل أكبر من (٣)، مما يدل على وجود تأثير لكل عامل على الاستقلال. مما يستوجب معرفة طبيعة هذا التأثير فيما إذا كان إيجابياً أو سلبياً.

ويعرض الجدول رقم (١٣) طبيعة التأثير حسب آراء أفراد العينة.

جدول (١٣)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن طبيعة تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع

| م | الفقرات                                                                    | الوسط الحسابي | نسبة الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|----------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| ١ | العلاقات الشخصية.                                                          | ١.٩٥          | ٩٧.٥               | ٠.٢٢٠             |
| ٢ | رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.                          | ١.١٢          | ٥٦                 | ٠.٣٣١             |
| ٣ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.          | ١.٨٨          | ٩٤                 | ٠.٣٣٤             |
| ٤ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.     | ١.٨٢          | ٩١                 | ٠.٣٩٠             |
| ٥ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.       | ١.٨٣          | ٩١.٥               | ٠.٣٧٧             |
| ٦ | كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم. | ١.١٨          | ٥٩                 | ٠.٣٩٣             |

يظهر الجدول (١٣) أربعة عوامل ذات تأثير سلبي على استقلال المراجع وهي:

- العلاقات الشخصية بوسط حسابي بلغ (١,٩٥) ونسبة بلغت (٩٧,٥%).
- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية بوسط حسابي بلغ (١,٨٨) ونسبة بلغت (٩٤%).
- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية بوسط حسابي بلغ (١,٨٣) ونسبة بلغت (٩١,٥%).

- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية بوسط حسابي بلغ (١,٨٢) ونسبة بلغت (٩١٪).

أما العوامل ذات الأثر الإيجابي كما تظهر بالجدول السابق هي:

- رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية بوسط حسابي بلغ (١,١٢) ونسبة بلغت (٥٦٪).

- كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم بوسط حسابي بلغ (١,١٨) ونسبة بلغت (٥٩٪).

ونال العامل الأول (العلاقات الشخصية) المرتبة الأولى من حيث اتفاق آراء عينة الدراسة حوله، إذ بلغ انحرافه المعياري (٠,٢٢٠)، يليه العامل الثاني (رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية)، بانحراف معياري بلغ (٠,٣٣١)، يليه العامل الثالث (رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية)، بانحراف معياري (٠,٣٣٤).

وبالعودة للجدول رقم (١٢) والجدول رقم (١٣) يمكننا ترتيب العوامل المدروسة حسب درجة تأثيرها على الاستقلال مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة هذا التأثير كما يلي:

(أ) العوامل ذات الأثر السلبي:

١. العلاقات الشخصية بوسط حسابي بلغ (٤,٥٣) ونسبة بلغت (٩٠,٦٪).

٢. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية بوسط حسابي بلغ (٣,٨٠) ونسبة بلغت (٧٦٪).

٣. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية بوسط حسابي بلغ (٣,٧٠) ونسبة بلغت (٧٤٪).

٤. رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية بوسط حسابي بلغ (٣,٦٨) ونسبة بلغت (٧٣,٦٪).

(ب) العوامل ذات الأثر الإيجابي:

١. كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم بوسط حسابي بلغ (٣,٥٨) ونسبة بلغت (٧١,٦٪).

٢. رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية بوسط حسابي بلغ (٣,٤٨) ونسبة بلغت (٦٩,٦٪).

### ثالثاً: اختبار الفروض

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة يتم في هذا الجزء اختبار فرضياتها وذلك بالتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في هذه الدراسة الوسط الحسابي (٣) يمثل نسبة ٦٠٪)، وستكون قاعدة القرار على النحو الآتي:

■ قبول الفرضية إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (٣) درجات.

■ رفض الفرضية إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أقل وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (٣) درجات.

كما استخدم الباحث اختبار (One sample T-test) لدراسة وجود فروقات بين الوسط الحسابي للعينة وبين الوسط الحسابي للمجتمع (٣)، وذلك من خلال حساب مستوى دلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية (٠,٠٥) المعتمدة في هذه الدراسة كما يلي:

■ يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع إذا كانت مستوى دلالة (T) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥).

- لا يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع إذا كانت مستوى دلالة (T) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0,05).
- ولمعرفة الفروق بين آراء عيني الدراسة، تم استخدام اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة (Samples T Test Independent) وكانت قاعدة القرار كما يلي:
- لا يوجد فرق جوهري بين آراء عيني الدراسة إذا كانت مستوى دلالة (T) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0,05).
- يوجد فرق جوهري بين آراء عيني الدراسة إذا كانت مستوى دلالة (T) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0,05).

#### الفرضية الأولى:

##### "تؤثر العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره"

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

#### جدول (١٤)

##### نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره

| م | العوامل                                     | الوسط الحسابي | قيمة T | مستوي الدلالة |
|---|---------------------------------------------|---------------|--------|---------------|
| ١ | شهرة مكتب المراجعة.                         | ٤.٥٥          | ٢٥.٠٢٣ | ٠.٠٠٠         |
| ٢ | التخصص في مجال نشاط العميل.                 | ٣.٩٢          | ١٠.٢٨٨ | 0.000         |
| ٣ | حجم الأتعاب.                                | ٤.٣٨          | ١٦.٦١٩ | 0.000         |
| ٤ | الاستجابة لاحتياجات العميل.                 | ٣.٩١          | ٦.٩٤٧  | 0.000         |
| ٥ | حجم مكتب المراجعة.                          | ٣.٨٥          | ٨.٩٥٨  | 0.000         |
| ٦ | خبرة المراجع.                               | ٤.٢٦          | ١٨.١٣٩ | 0.000         |
| ٧ | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.  | ٤.٠٨          | ٨.٥٠٦  | 0.000         |
| ٨ | التأهيل العلمي للمراجع.                     | ٣.٨٦          | ٨.١٨٤  | 0.000         |
| ٩ | حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. | ٣.٧٣          | ٥.٥٧٢  | 0.000         |

|    |                                        |      |        |       |
|----|----------------------------------------|------|--------|-------|
| 10 | إمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية. | 3.79 | ٦.١٢٣  | 0.000 |
| 11 | إمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية. | ٣.٨٩ | ٧.١٩٣  | 0.000 |
|    | الإجمالي                               | ٤.٠٢ | 21.016 | 0.000 |

ويتبين من الجدول رقم (١٤) السابق ما يلي:

■ بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع الفقرات (٤,٠٢) درجة وهو أكبر من أداة القياس البالغة (٣) درجات.

■ بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) وهو اقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية ٣). وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص على أن العوامل المتعلقة بالمراجع تؤثر في اختياره.

كما أظهرت نتائج اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة (Samples T Test Independent)

النتائج التالية:

#### جدول (١٥)

اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة لاختبار الفروق حول تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره

| م | العوامل                     | الوسط الحسابي       |                | قيمة T | مستوي الدلالة |
|---|-----------------------------|---------------------|----------------|--------|---------------|
|   |                             | أعضاء لجان المراجعة | مراجع الحسابات |        |               |
| ١ | شهرة مكتب المراجعة.         | ٤.٤١                | ٤.٦٨           | ٢.٢٥١  | ٠.٠٢٨         |
| ٣ | التخصص في مجال نشاط العميل. | ٣.٨١                | ٤.٠٣           | ١.٢١٤  | ٠.٢٢٩         |
| ٣ | حجم الأتعاب.                | ٤.٢٢                | ٤.٥٣           | ١.٨٨٥  | ٠.٠٦٥         |

|    |                                             |      |      |       |       |
|----|---------------------------------------------|------|------|-------|-------|
| ٤  | الاستجابة لاحتياجات العميل.                 | ٣.٥٦ | ٤.٢٤ | -     | ٠.٠١١ |
| ٥  | حجم مكتب المراجعة.                          | ٣.٨١ | ٣.٨٨ | -     | ٠.٧١٧ |
| ٦  | خبرة المراجع.                               | ٤.٣٤ | ٤.١٨ | ١.٢٠٥ | ٠.٢٣٣ |
| ٧  | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.  | ٣.٨١ | ٤.٣٢ | -     | ٠.٠٤٤ |
| ٨  | التأهيل العلمي للمراجع.                     | ٣.٧٨ | ٣.٩٤ | -     | ٠.٤٥٥ |
| ٩  | حياسة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. | ٣.٤٧ | 3.97 | -     | ٠.٠٥٧ |
| ١٠ | إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.     | ٣.٨٨ | ٣.٧١ | ٠.٦٥١ | ٠.٥١٨ |
| ١١ | إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.     | ٤.٠٦ | ٣.٧٤ | ١.٣٢٣ | ٠.١٩١ |
|    | الإجمالي                                    | ٣.٩٢ | ٤.١١ | -     | ٠.٠٥٤ |

يتبين من الجدول (١٥) وجود فروق ذات دلالة إحصائية تتعلق بالعامل الأول (شهرة مكتب المراجعة)، إذ بلغ مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠٢٨)، وهو أصغر من (٠,٠٥)، ويعزى ذلك إلى أن غالبية أعضاء لجان المراجعة أجابوا على هذا السؤال بالصيغة الكمية (٤)، والتي تقابل إجابة (تؤثر) في مقياس Likert، بينما أجاب معظم مراجعي الحسابات بالصيغة الكمية (٥)، والتي تقابل إجابة (تؤثر بشدة) في مقياس Likert، ويعود ذلك إلى اختلاف درجة تأثير هذا العامل بين عيني الدراسة مع اتفاقهما على وجود تأثير لهذا العامل في عملية اختيار المراجع، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (٤,٦٨)، (٤,٤١) حسب رأي المراجعين وأعضاء لجان المراجعة على التوالي. كما توجد فروق ذات دلالة إحصائية تتعلق بالعامل الرابع (الاستجابة لاحتياجات العميل)، إذ بلغ مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠١١)، وهو أصغر من (٠,٠٥)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات كل من أعضاء لجان المراجعة ومراجع الحسابات حول تأثير هذا العامل في عملية الاختيار (٣,٥٦)، (٤,٢٤) على التوالي، ويعزى

ذلك إلى أن أغلب أعضاء لجان المراجعة بحكم علاقتهم بعملية اختيار مراجع الحسابات لا يبدون آراءً تدل على عملية اختيار غير سليمة لمراجع الحسابات. وأيضاً هناك فروق ذات دلالة إحصائية تتعلق بالعامل السابع (ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي)، إذ بلغ مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠٤٤)، وهو أصغر من (٠,٠٥)، ويرجع ذلك إلى اختلاف درجة التأثير حسب رأي عيني الدراسة، حيث يرى المراجعون وجود تأثير بدرجة عالية لهذا العامل في عملية الاختيار، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (٤,٣٢)، بينما كان هذا التأثير أقل حسب وجهة نظر لجان المراجعة، فقد بلغ المتوسط الحسابي له (٣,٨١).

أما باقي العوامل فقد جاء مستوى الدلالة الإحصائية المحسوب لكلٍ منها أكبر من (٠,٠٥)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عيني الدراسة حول تأثير هذه العوامل في عملية اختيار مراجع الحسابات.

وقد بلغ مستوى الدلالة الإحصائي الإجمالي المحسوب (٠,٥٤)، وهو أكبر من (٠,٠٥)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عيني الدراسة حول تأثير العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره.

#### الفرضية الثانية:

"تؤثر العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع"

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول (١٦)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع

| م | الفقرات                                                                | الوسط الحسابي | قيمة T | مستوي الدلالة |
|---|------------------------------------------------------------------------|---------------|--------|---------------|
| ١ | العلاقات الشخصية.                                                      | 4.17          | ٨.٠٠٣  | 0.000         |
| ٢ | رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.                      | 3.62          | ٦.٠٣٠  | 0.000         |
| ٣ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.      | 3.73          | ٥.٤٢٥  | 0.000         |
| ٤ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية. | 3.68          | ٥.٨٤٨  | 0.000         |

|       |        |      |                                                                                 |
|-------|--------|------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 0.000 | ٦.٣٥٥  | 3.85 | ٥<br>رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.       |
| ٠.٠٠٠ | ١٠.٧٠٨ | 4.12 | ٦<br>كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم. |
| ٠.٠٠٠ | ١٠.٦٩٥ | 3.86 | الإجمالي                                                                        |

ويتبين من الجدول رقم (١٦) السابق ما يلي:

• بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع الفقرات (٣,٨٦) درجة وهو أكبر من أداة القياس البالغة (٣) درجات.

• بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠٠٠) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية ٣).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص على أن العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها تؤثر في اختيار

المراجع.

كما أظهرت نتائج اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة النتائج التالية:

#### جدول (١٧)

اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة لاختبار الفروق حول تأثير العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في

#### اختيار المراجع

| م | العوامل                                                                    | الوسط الحسابي       |                  | قيمة T | مستوي الدلالة |
|---|----------------------------------------------------------------------------|---------------------|------------------|--------|---------------|
|   |                                                                            | أعضاء لجان المراجعة | مراجعين الحسابات |        |               |
| ١ | العلاقات الشخصية.                                                          | ٣.٧٢                | ٤.٥٩             | ٣.١٢٤- | ٠.٠٠٣         |
| ٢ | رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.                          | ٣.٤٧                | ٣.٧٦             | ١.٤٣٥- | ٠.١٥٧         |
| ٣ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.          | ٣.٣١                | ٤.١٢             | ٣.١٧٨- | ٠.٠٠٢         |
| ٤ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.     | ٣.٣٨                | ٣.٩٧             | ٢.٦٤٦- | ٠.٠١١         |
| ٥ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.       | ٣.٥٣                | ٤.١٥             | ٢.٣٥٠- | ٠.٠٢٣         |
| ٦ | كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم. | ٤.٢٥                | ٤                | ١.١٩٨  | ٠.٢٣٥         |
|   | الإجمالي                                                                   | ٣.٦١                | ٤.١٠             | ٣.٢٠٣- | ٠.٠٠٢         |

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل (١، ٣، ٤، ٥)، حيث كان مستوى الدلالة المحسوب لكل منها أقل من (٠,٠٥)، ويعود ذلك، كما تم ذكره سابقاً، إلى أن معظم أعضاء لجان المراجعة يحرصون على إظهار أن عملية اختيار المراجع تتم بطريقة جيدة، وذلك بحكم صلتهم بعملية الاختيار. وبمقارنة متوسطات هذه العوامل بين عيني الدراسة نلاحظ فرق كبير بينهما، إذ يرى المراجعون وجود تأثير كبير لهذه العوامل في عملية اختيار المراجع، بينما أبدى أعضاء لجان المراجعة درجة تأثير أقل مقارنة بالمراجعين. كما لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة للعامل الثاني والعامل السادس.

وقد بلغ مستوى الدلالة الإجمالي المحسوب (٠,٠٠٢) وهو أقل من (٠,٠٠٥) وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عيني الدراسة حول تأثير مجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع مع اتفاقهما على وجود هذا التأثير حيث بلغ الوسط الحسابي لكل من أعضاء لجان المراجعة ومراجعي الحسابات (٣,٦١)، (٤,١٠) على التوالي، ويعود سبب هذه الفروق إلى اختلاف درجة التأثير التي أبداهما كل من أعضاء لجان المراجعة ومراجعي الحسابات.

#### الفرضية الثالثة:

"تؤثر عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله"

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

#### جدول (١٨)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بخصوص تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله

| م | العوامل                     | الوسط الحسابي | قيمة T | مستوي الدلالة |
|---|-----------------------------|---------------|--------|---------------|
| ١ | شهرة مكتب المراجعة.         | ٣.٩٥          | ٨.١٤٩  | ٠.٠٠٠         |
| ٢ | التخصص في مجال نشاط العميل. | ٣.٥٥          | ٤.٩٣٧  | 0.000         |
| ٣ | حجم الأتعاب.                | ٤.١٤          | ١١.٢٥٠ | 0.000         |
| ٤ | الاستجابة لاحتياجات العميل. | ٤.٢٠          | ١٠.٦٢٦ | 0.000         |
| ٥ | حجم مكتب المراجعة.          | ٣.٥٥          | ٤.٠٨٨  | 0.000         |

|    |                                             |      |       |       |
|----|---------------------------------------------|------|-------|-------|
| ٦  | خبرة المراجع.                               | ٣.٥٩ | ٤.٥٠١ | 0.000 |
| ٧  | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.  | ٣.٦١ | ٤.٠٥٧ | 0.000 |
| ٨  | التأويل العلمي للمراجع.                     | ٣.٦١ | ٥.٠٥١ | 0.000 |
| ٩  | حياسة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. | ٣.١٧ | ١.٣٩٦ | ٠.١٦٨ |
| ١٠ | إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.     | ٣.١٨ | ١.٥٤٠ | ٠.١٢٨ |
| ١١ | إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.     | ٣.٥٩ | ٤.٩٩٨ | 0.000 |
|    | الإجمالي                                    | ٣.٦٥ | ٩.٨٠٠ | ٠.٠٠٠ |

يتبين من الجدول رقم (١٨) السابق ما يلي:

قيمة مستوى الدلالة المحسوبة كانت أكبر من القيمة ٠,٠٥ بالنسبة للعامل رقم (٩)، (حياسة المراجع على شهادات دولية في المراجعة)، والعامل رقم (١٠)، (إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية)، مما يعني أنه عند مستوى الثقة (٩٥٪) لا توجد فروق دالة إحصائية بين القيمة المعيارية (٣) والمتوسط الحسابي لكل من العامل رقم (٩)، والعامل رقم (١٠)، وبالتالي فإن آراء أفراد عينة البحث عموماً كانت محايدة بالنسبة لاعتبار كل من حياسة المراجع على شهادات دولية في المراجعة، وإلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية كأحد العوامل المؤثرة في استقلال المراجع.

وبالعودة إلى الجدول (١٨) السابق يتبين ما يلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع الفقرات (٣,٦٥) درجة وهو أكبر من أداة القياس البالغة (٣) درجات.

- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠٠٠) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية ٣).

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص على أن عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع تؤثر على استقلاله.

وبالعودة إلى الجدول رقم (١١) المتعلق بطبيعة تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله، نجد أن العاملين المتعلقين بالاستجابة لاحتياجات العميل وحجم الأتعاب لهما تأثير سلبي على استقلال المراجع، أما باقي العوامل فهي ذات تأثير إيجابي على الاستقلال.

كما أظهرت نتائج اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة (Samples T Test Independent)

النتائج التالية:

جدول (١٩)

اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة لاختبار الفروق حول تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله

| م  | العوامل                                     | الوسط الحسابي       |                 | قيمة T     | مستوي الدلالة |
|----|---------------------------------------------|---------------------|-----------------|------------|---------------|
|    |                                             | أعضاء لجان المراجعة | مراجعي الحسابات |            |               |
| ١  | شهرة مكتب المراجعة.                         | ٤.٠٦                | ٣.٨٥            | ٠.٩٠١      | ٠.٣٧١         |
| ٢  | التخصص في مجال نشاط العميل.                 | ٣.٥٦                | ٣.٥٣            | ٠.١٤٩      | ٠.٨٨٢         |
| ٣  | حجم الأتعاب.                                | ٤.١٣                | ٤.١٥            | —<br>٠.١٠٨ | ٠.٩١٤         |
| ٤  | الاستجابة لاحتياجات العميل.                 | ٤.١٦                | ٤.٢٤            | —<br>٠.٣٤٤ | ٠.٧٣٢         |
| ٥  | حجم مكتب المراجعة.                          | ٣.٦٣                | ٣.٤٧            | ٠.٥٧٩      | ٠.٥٦٥         |
| ٦  | خبرة المراجع.                               | ٣.٥٩                | ٣.٥٩            | ٠.٠٢١      | ٠.٩٨٤         |
| ٧  | ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي.  | ٣.٢٢                | ٣.٩٧            | —<br>٢.٦٢٠ | ٠.٠١١         |
| ٨  | التأهيل العلمي للمراجع.                     | ٣.٦٩                | ٣.٥٣            | ٠.٦٥٧      | ٠.٥١٣         |
| ٩  | حياسة المراجع على شهادات دولية في المراجعة. | ٣                   | ٣.٣٢            | —<br>١.٣٦٤ | ٠.١٧٧         |
| ١٠ | إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية.     | ٣.٢٢                | ٣.١٥            | ٠.٣٠٢      | ٠.٧٦٤         |
| ١١ | إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.     | ٣.٦٩                | ٣.٥٠            | ٠.٧٩٢      | ٠.٤٣١         |
|    | الإجمالي                                    | ٣.٦٣                | ٣.٦٦            | —<br>٠.٢٤٥ | ٠.٨٠٧         |

يتبين من الجدول أعلاه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية إلا في العامل السابع (ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي)، إذ بلغ مستوى الدلالة له (٠,٠١١) وهو أقل من (٠,٠٥)، ويعزى ذلك إلى اختلاف درجة التأثير حسب رأي عيني الدراسة، فقد بلغ المتوسط الحسابي له (٣,٢٢) بالنسبة لأعضاء لجان المراجعة، و(٣,٩٧) بالنسبة للمراجعين.

كما بلغ مستوى الدلالة الإجمالي المحسوب (٠,٨٠٧)، وهو أكبر من (٠,٠٥)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عيني الدراسة حول تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله.

#### الفرضية الرابعة:

"تؤثر عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع"

وقد أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

#### جدول (٢٠)

نتائج اختبار (T) لعينة الدراسة بخصوص تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال

#### المراجع

| م | الفقرات                                                                    | الوسط الحسابي | قيمة T | مستوي الدلالة |
|---|----------------------------------------------------------------------------|---------------|--------|---------------|
| ١ | العلاقات الشخصية.                                                          | ٤.٥٣          | ١٥.٧٦٢ | 0.000         |
| ٢ | رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.                          | ٣.٤٨          | ٣.٥٨٥  | ٠.٠٠١         |
| ٣ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.          | ٣.٨٠          | ٧.٢٦٣  | 0.000         |
| ٤ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.     | ٣.٦٨          | ٥.٥٦٨  | 0.000         |
| ٥ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.       | ٣.٧٠          | ٥.٩٩٧  | 0.000         |
| ٦ | كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم. | ٣.٥٨          | ٤.٥٠٣  | ٠.٠٠٠         |
|   | الإجمالي                                                                   | ٣.٨٠          | ٩.٧٨٠  | ٠.٠٠٠         |

ويتبين من الجدول رقم (٢٠) السابق ما يلي :

- بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع الفقرات (٣,٨٠) درجة وهو أكبر من أداه القياس البالغة (٣) درجات.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠٠٠) وهو أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية ٣). وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية التي تنص على أن عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها تؤثر على استقلال المراجع.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (١٣) المتعلق بطبيعة تأثير مجموعة عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع نلاحظ أن هناك أربع عوامل تؤثر بشكل سلبي على الاستقلال وهي:

- العلاقات الشخصية.
- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.
- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.
- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.
- أما العاملان المتبقيان فيؤثران بشكل إيجابي على الاستقلال وهما:
- رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.
- كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم.

كما أظهرت نتائج اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة (Samples T Test Independent)

النتائج التالية:

جدول (٢١)

اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة لاختبار الفروق حول تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع

| م | العوامل                                                                    | الوسط الحسابي       |                | قيمة T | مستوي الدلالة |
|---|----------------------------------------------------------------------------|---------------------|----------------|--------|---------------|
|   |                                                                            | أعضاء لجان المراجعة | مراجع الحسابات |        |               |
| ١ | العلاقات الشخصية.                                                          | ٤.٢٨                | ٤.٧٦           | ٢.٥٤٢- | ٠.٠١٥         |
| ٢ | رغبة الإدارة في الحصول على مراجعة ذات جودة عالية.                          | ٣.٣٤                | ٣.٦٢           | ١.٠١٤- | ٠.٣١٤         |
| ٣ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية.          | ٣.٩١                | ٣.٧١           | ٠.٩٠٧  | ٠.٣٦٨         |
| ٤ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية.     | ٣.٥٣                | ٣.٨٢           | ١.١٩٣- | ٠.٢٣٧         |
| ٥ | رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية.       | ٣.٥٩                | ٣.٧٩           | ٠.٨٥٦- | ٠.٣٩٥         |
| ٦ | كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختبار مراجع يحظى بثقتهم. | ٣.٤٧                | ٣.٦٨           | ٠.٨٠٨- | ٠.٤٢٢         |
|   | الإجمالي                                                                   | ٣.٦٩                | ٣.٩٠           | ١.٢٨٩- | ٠.٢٠٢         |

يتبين من الجدول (٢١) وجود فروق ذات دلالة إحصائية في العامل الأول (العلاقات الشخصية)، إذ بلغ مستوى الدلالة له (٠,٠١٥) وهو أقل من (٠,٠٥)، ويعزى ذلك إلى اختلاف درجة التأثير حسب رأي عيني الدراسة، فقد بلغ المتوسط الحسابي له (٤,٢٨) بالنسبة لأعضاء لجان المراجعة، و(٤,٧٦) بالنسبة للمراجعين. كما بلغ مستوى الدلالة الإجمالي المحسوب (٠,٢٠٢)، وهو أكبر من (٠,٠٥)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عيني الدراسة حول تأثير عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع.

## الإطار العام للدراسة

### مقدمة:

تستمد المراجعة جانباً ملموساً من الدور الذي تقوم به في توفير أساساً معقولاً عن مصداقية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن واقع الشركة الفعلي، وبالتالي تعتبر أداة تحمي المساهمين من تلاعب الإدارة وغشها، لذلك كان لابد من توجيه العناية اللازمة لاختيار مراجع يحقق أهداف المراجعة ويحمي مصالح المستثمرين.

كما أن ازدياد عدد مكاتب المراجعة، الذي دفع ببعض المراجعين للقبول بأتعاب متدنية قد لا تتناسب مع الجهد المطلوب بذله لتوفير العناية المهنية اللازمة وذلك بغية تحقيق حصة في سوق المراجعة، وتباين خصائص مكاتب المراجعة فيما بينها، جعل المجال واسعاً وصعباً أمام طالبي خدمة المراجعة.

وقد أولت التشريعات عملية اختيار مراجع الحسابات إلى الهيئة العامة للمساهمين وهذا هو الحال في سورية (قانون الشركات السوري)، ولكن يندر ألاً توافق الهيئة العامة للمساهمين على اقتراح الإدارة لمراجع الحسابات، بالإضافة إلى الحضور القليل للمساهمين في اجتماعات الهيئة مما يجعل قرار تعيين مراجع الحسابات يكاد يكون من ناحية عملية في يد إدارة الشركة مما قد يؤثر سلباً على استقلال مراجع الحسابات.

كما أن وجود لجان مراجعة يساعد في الحد من تدخل الإدارة في عملية الاختيار، إذ تتولى لجان المراجعة عملية التوصية لمجلس الإدارة باقتراح مراجع حسابات للهيئة العامة للمساهمين، للموافقة على هذا الاقتراح أو الرفض، وهذا ما نص عليه القرار (٣١) الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية<sup>١</sup>.

وبالتالي فمن الضروري التركيز على عملية اختيار مراجع الحسابات من حيث الجهة التي تقوم باختياره، والأسس التي اعتمدها هذه الجهة في الاختيار، وفيما إذا كانت هذه الأسس تؤثر على استقلال المراجع.

### مشكلة الدراسة:

<sup>١</sup> - القرار رقم /٣١/ الصادر عام ٢٠٠٨ والمتضمن نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات "قواعد حوكمة الشركات المساهمة".

تعتبر عملية اختيار المراجع عملية غير سهلة، لاسيما بعد ازدياد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وزيادة عددها وتميّز بعضها عن الآخر من ناحية الإمكانيات والمؤهلات. وبالتالي فإن عملية اختيار المراجع عملية معقدة وصعبة، حيث يصبح الغموض يلف عملية الاختيار فيما يتعلق بالعوامل المعتمدة من قبل جهة الاختيار، لذا تتمحور المشكلة في غياب إطار قانوني واضح لاختيار مراجعي الحسابات، مما يفتح الباب لاختيار غير مضبوط وعشوائي قد يشكل تهديداً لاستقلال مراجعي الحسابات في البيئة السورية، وبالتالي فإن مشكلة البحث تكمن في التساؤل عن العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات الخارجي ومدى تأثير هذه العوامل على استقلاليته وذلك من خلال الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تؤثر العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره؟
- هل تؤثر العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع؟
- هل تؤثر عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله؟
- هل تؤثر عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع؟

### أهمية الدراسة:

تشكل عملية اختيار المراجع الخطوة الأولى والهامة في عملية المراجعة، إذ لا فائدة مرجوة من عملية المراجعة إذا كان المراجع واقعاً تحت تأثير من اختاره. وبالتالي تبرز أهمية دراسة العوامل التي تؤثر في اختيار مراجع الحسابات، ومن ثم دراسة مدى تأثير هذه العوامل على استقلاله، للحصول على مجموعة عوامل للاختيار لا تشكل تهديداً على استقلال المراجع، وهو ما هدفت إليه هذه الدراسة.

## هدف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى دراسة تأثير عوامل اختيار المراجع على استقلاله، وهذا يتطلب أولاً تحديد العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات، ومن ثم دراسة أثرها على استقلاليته وفقاً لما يلي:

- ١ - تحديد عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع ودراسة أثرها على استقلاله.
- ٢ - تحديد عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها ودراسة أثرها على استقلال المراجع.

## الدراسات السابقة:

### أولاً: الدراسات العربية

١-دراسة (الحسيني، ١٩٩٢) بعنوان:

"الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات بالمملكة العربية السعودية: بحث

#### تطبيقي"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في اختيار مراجع الحسابات، وقد استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها على أعضاء مجالس الإدارات في الشركات المساهمة السعودية، وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

١. حرص إدارة الشركات على سمعة مراجع حساباتها لدى الطرف الثالث.
٢. لا يوجد أي تأثير للعلاقات الشخصية بين الإدارة ومراجع الحسابات على عملية الاختيار.
٣. تلعب أتعاب المراجعة دوراً ضئيلاً في عملية اختيار مراجع الحسابات.
٤. لا يؤثر ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي في عملية اختياره.
٥. هناك أهمية كبيرة لحجم مكتب المراجعة في عملية الاختيار.

<sup>١</sup> - الحسيني، محمد أحمد، الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات بالمملكة العربية السعودية: بحث تطبيقي، جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، مركز البحوث، إصدار رقم ١٣/١، ١٩٩٢.

## ٢-دراسة (الحميد، ١٩٩٥)١ بعنوان:

"دراسة ميدانية لمعايير اختيار مراجع حسابات الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد المعايير التي يستخدمها طالبي الخدمة ممثلين في مدراء الإدارات المالية في الشركات المساهمة لاختيار مراجعي حساباتهم. وقد تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وتم توزيع الاستبانة على المدراء الماليين.

وتوصلت الدراسة إلى أن المعايير التالية تعتبر ذات أهمية قصوى في التأثير على اختيار المراجع:

١. اتباع المكتب لمعايير المراجعة المتعارف عليها.
٢. سمعة المكتب بشكل عام.
٣. الخبرة.
٤. قدرة المكتب على استنباط نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
٥. التحديد الدقيق لإجراءات المراجعة في العرض المقدم.
٦. وجود دليل لإجراءات المراجعة لدى المكتب.
٧. التأهيل المهني لمدراء المراجعة.
٨. تقديم المكتب لخطاب الإدارة التفصيلي.
٩. معرفة الأتعاب مقدماً.
١٠. التأهيل المهني لشريك المراجعة.
١١. عدد الزيارات الميدانية.
١٢. كون الشريك سعودي الجنسية.

<sup>١</sup> - الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، دراسة ميدانية لمعايير اختيار مراجع حسابات الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، م٣٢، ١٤، ١٩٩٥، ص 259-296.

٣-دراسة (طلبة، ١٩٩٧) <sup>١</sup> بعنوان:

"العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة

عمان"

حيث تناولت الدراسة ثمانية عوامل قُسمت إلى مجموعتين، إحداهما تناولت العوامل المتعلقة بالمراجع نفسه وهي: شهرة المراجع - التخصص في مجال النشاط - حجم الأتعاب - الاستجابة لاحتياجات العميل.

والمجموعة الثانية هي العوامل المتعلقة بالعميل وهي: كسب الثقة - حاجة الإدارة إلى خدمات مميزة - رغبة مؤسسي الشركة - الرغبة في تركيز المراجعة للشركة الأم والشركات التابعة لها لدى مراجع واحد.

وقد توصلت الدراسة إلى أن العاملين الرابع والأول من العوامل المتعلقة بالمراجع لهما تأثير جوهري في عملية الاختيار. وبالنسبة للعوامل المتعلقة بالعميل ظهر تأثير جوهري للعامل الرابع والأول على التوالي.

٤-دراسة (المعتاز، ١٩٩٩) <sup>٢</sup> بعنوان:

"العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية"

استهدفت هذه الدراسة التقصي عن العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة السعودية وفق آراء أعضاء لجان المراجعة ومدراء مكاتب المراجعة. وقد استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات وفق مقياس ليكرت.

وقد قُسمت الدراسة عوامل الاختيار إلى عوامل فنية وعوامل غير فنية، ودلت النتائج على أهمية العوامل الفنية وتقدمها في الترتيب من حيث الأهمية على العوامل غير الفنية لدى عيني الدراسة ومن هذه العوامل الفنية: اتباع المكتب لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وسمعة مكتب المراجعة، وخبرته السابقة، والتأهيل العلمي والمهني لكل من شريك ومدير ومراجعي مكتب المراجعة.

<sup>١</sup> - طلبة، علي إبراهيم، العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عمان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ٣٤، ١٩٩٧، ص 517-575.

<sup>٢</sup> - المعتاز، إحسان بن صالح محمد، العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، جامعة الملك عبد العزيز، رسالة ماجستير، ١٩٩٩.

وكانت أهمية العوامل غير الفنية أكبر لدى مدراء مكاتب المراجعة مقارنة بأعضاء لجان المراجعة، ومن هذه العوامل: أتعاب المراجعة، وتقديم الخدمات الاستشارية، ومساعدة الشركة بإعداد القوائم المالية، وارتباط المكتب بمكتب مراجعة عالمي، والعلاقات الشخصية.

#### ٥-دراسة (خشارمة، ٢٠٠٣) بعنوان:

"العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة

##### ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وقام الباحث بتوزيع استبانة على عينة الدراسة التي شملت فئتي مراجعي الحسابات الخارجيين في الشركات المساهمة العامة الأردنية والمديرين الماليين في تلك الشركات. وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- العوامل المؤثرة في اختيار المراجع من وجهة نظر مراجعي الحسابات حسب أهميتها:

١- مستوى أتعاب المراجع.

٢- قدرة المراجع على كسب ثقة مجلس الإدارة والعلاقات الشخصية بين المراجع ومجلس الإدارة.

٣- مدى وجود خبرة لدى المراجع في فروع المعرفة الأخرى كالضرائب والأنظمة والترجمة.

٤- تخصص المراجع في مجال نشاط الشركة.

ب- العوامل المؤثرة في اختيار المراجع من وجهة نظر المديرين الماليين حسب أهميتها:

١- قدرة المراجع على كسب ثقة مجلس الإدارة.

٢- خبرة المراجع في مجالات الأنظمة والتشريعات الضريبية والترجمة.

٣- مستوى أتعاب المراجع مقارنة بأتعاب المراجعين الآخرين.

٤- تخصص المراجع في مجال نشاط الشركة وتقديم خدمات متميزة في نفس المجال.

<sup>١</sup> - خشارمة، حسين علي، العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية "دراسة ميدانية"، مجلة دراسات، جامعة اليرموك، م٣٠، ١٤، ٢٠٠٣، ص ٢١-٢٠.

٦-دراسة (عميرة، ٢٠٠٤) <sup>١</sup> بعنوان:

"تحديد وقياس أسس اختيار مكاتب المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية  
اختبارية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وقياس أسس اختيار مكاتب المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية، واستخدمت الدراسة أسلوب الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وتم توجيه الاستبانة إلى أعضاء مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية بقطاعاتها الأربعة (بنوك، تأمين، صناعة، خدمات)، أو من ينوب عنهم (المدراء الماليين) كونهم الفئة المعنية بالاختيار وتوصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها:

أولاً - اتفقت جميع القطاعات على أهمية العوامل التالية في اختيار مكاتب المراجعة (على المستوى الكلي) مرتبة حسب أهميتها:

العوامل القانونية- التأهيل العلمي والعملية لمكاتب المراجعة- إجراءات المراجعة- الخدمات الأخرى- تنظيم مكاتب المراجعة وسمعتها وعلاقاتها- تقارير المراجعة- أتعاب المراجعة.

ثانياً - كانت العوامل ذات الأهمية القصوى في اختيار مكاتب المراجعة، بالنسبة للقطاعات مجتمعة (على المستوى الجزئي) كما يلي:

سمعة المكتب بشكل عام- إتباع المكتب لمعايير المراجعة المتعارف عليها- خبرة المكتب السابقة في أعمال المراجعة- التأهيل العملي للمراجعين ومساعدتهم- التأهيل العلمي للمراجعين ومساعدتهم- التأهيل العملي لمديري المراجعة- قدرة المكتب على استنباط نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية- التحديد الدقيق لإجراءات المراجعة في رسالة الارتباط- عدد الزيارات الميدانية التي يقوم بها موظفو مكتب المراجعة للشركة- التأهيل العملي للشريك.

ثالثاً - اتفقت جميع القطاعات على عدم تأثير جنسية مكاتب المراجعة في اختيارها من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية.

<sup>١</sup> -عميرة، محمد سعدات، تحديد وقياس أسس اختيار مكاتب المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية اختبارية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، ٢٠٠٤.

## ثانياً: الدراسات الأجنبية

١-دراسة (Menon and Williams, 1991)<sup>١</sup> بعنوان:

### "Auditor Credibility and Initial Public Offerings"

تناولت هذه الدراسة الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها في السوق للمرة الأولى في الولايات المتحدة الأمريكية، وشملت الدراسة الشركات الجديدة المدرجة في أسواق الأوراق المالية خلال العامين ١٩٨٥ - ١٩٨٦.

وهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء هذه الشركات في أسباب اختيارهم للمراجعين والخصائص المطلوب توفرها في مكاتب المراجعة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

١- تفضل هذه الشركات قيام أحد المراجعين الموثوق بهم ممن لهم سمعة جيدة وشهرة عالمية بمراجعة حساباتها.

٢- إن وزن وثقل المراجع ورأيه يعد دليلاً أكيداً وواضحاً على دقة وحيادية البيانات الواردة في القوائم المالية مما يؤثر بالتالي على تسويق أسهم هذه الشركات.

٢-دراسة (Firth and Smith, 1992)<sup>٢</sup> بعنوان:

### "Selection of Auditor Firms by Companies in the New Issue Market"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما تقوم به الشركات المساهمة الجديدة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام في نيوزلندا عند عملية اختيار مراجع الحسابات. وأجريت الدراسة على (١٠٣) شركة خلال الأعوام ١٩٨٣-١٩٨٦.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن سمعة المراجع بشكل عام هي الأساس عند اختيار مراجعي الحسابات، كما أظهرت النتائج بأن هناك تفضيل لدى هذه الشركات للتعاقد مع أحد المكاتب الكبار وذلك لما تتمتع به هذه المكاتب الكبار من شهرة كبيرة تنعكس على درجة الموثوقية في القوائم المالية التي تم تدقيقها.

<sup>1</sup>- Menon, K. and Williams, David D, Auditor Credibility and Initial Public Offerings, **The Accounting Review**, vol.66, no.2, April, 1991, pp 313-329.

<sup>2</sup>- Firth, M. and Smith A., Selection of auditor firms by companies in the new issue market, **Applied Economics**, vol.24, issue.2, 1992, pp 247-255.

٣-دراسة (Hermanson, plunkett and Turner, 1994) <sup>١</sup> بعنوان:

**"Study Importance of Certain Attributes to Clients, Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and Stratified Approach"**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية بعض خصائص مكاتب مراجعة الحسابات وعلاقتها في اختيار هذه المكاتب من قبل الشركات.

وقد تم تحديد العوامل التالية كخصائص لمكاتب مراجعة الحسابات تساعد في عملية الاختيار

وهي:

١. السمعة.

٢. الخبرة بالعمل.

٣. الأتعاب.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

١. السمعة هي خاصية هامة في عملية اختيار المراجع.

٢. موضوع الأتعاب كان أكثر أهمية نسبياً لدى صغار العملاء، بينما كان غير مهم نسبياً بالنسبة لكبار العملاء.

٣. سلوك تخفيض الأسعار قد لا يكون ضرورياً لجذب عملاء مراجعة جدد خاصة للشركات الكبيرة التي يتم تداول أسهمها بين الجمهور.

٤-دراسة (Addams, Davis and Mano, 1996) <sup>٢</sup> بعنوان:

**"Publicly and Privately held companies report reasons for selecting and switching auditor"**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أسباب اختيار المراجع في الشركات المساهمة العامة والشركات

غير المساهمة، وقد توصلت النتائج إلى أهم أسباب اختيار مراجع الحسابات مرتبة حسب درجة أهميتها كما يلي:

<sup>1</sup>- Hermanson, Plunkett, and Turner, Study Importance of Certain Attributes to Clients, Initial Selections of Audit Firms: A Longitudinal and Stratified Approach, **Journal of Applied Business Research**, Winter, 1994, p.p 132-176.

<sup>2</sup> - Addams, H., Davis, B. and Mano, R., Publicly and Privately held companies report reasons for selecting and switching auditor, **The CPA Journal**, vol.66, 1996, p.p 74-75.

● الشركات المساهمة العامة:

١. خبرة فريق المراجعة.
٢. تخصص المراجع بنشاط العميل.
٣. أتعاب المراجعة.
٤. العلاقات الشخصية.

● الشركات غير المساهمة:

١. العلاقات الشخصية.
٢. خبرة فريق المراجعة.
٣. أتعاب المراجعة.
٤. تخصص المراجع بنشاط العميل.

٥-دراسة (Stanny, Anderson and Nowak, 2000) بعنوان:

**"Contributing Factors in the Selection and Retention of Local Accounting Firms"**

قام الباحثون بإجراء دراسة لعملاء إحدى شركات المراجعة المحلية في مدينة سان فرانسيسكو الأمريكية، وهدفت إلى معرفة أهم العوامل المساهمة في اختيار شركات المراجعة المحلية. وتوصلت إلى أن العوامل الأكثر أهمية هي:

١. الخبرة.
٢. حجم شركة المراجعة.
٣. شخصية شركاء المراجعة.
٤. الأتعاب.

<sup>1</sup>- Stanny, E. Anderson, S. and Nowak, L., Contributing Factors in the Selection and Retention of Local Accounting Firms, **The National Puplic Accountant**, Vol.45, No.4, 2000, p. 120.

٦-دراسة (Citron and Manalis, 2001)<sup>١</sup> بعنوان:

**"The International Audit Firms as New Entrants - An Empirical Analysis of Auditor Selection in Greece, 1993 to 1997"**

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على عملية اختيار مراجع الحسابات في السوق اليوناني عن الفترة من (١٩٩٣) إلى (١٩٩٧) وتمثلت عينة الدراسة في (٩٠٪) من الشركات المسجلة في سوق أثينا للأوراق المالية.

وقد توصلت إلى النتائج التالية:

(أ) إن الشركات اليونانية تفضل شركات المراجعة الكبرى لأنها تعطي مصداقية في نظر المستثمرين الأجانب.

(ب) نسبة المساهمة الأجنبية في أسهم الشركة يرتبط إيجابياً باختيار مراجع من مكاتب المراجعة الكبار.

٧-دراسة (Lon and Anthony, 2002)<sup>٢</sup> بعنوان:

**"Why The Fastest- Growing Companies Hire And Fire Their Auditors"**

تناولت الدراسة (٥٠٠) شركة كعينة تمثل أسرع الشركات نمواً في أمريكا، وتم طرح الأسئلة على المدراء التنفيذيين لهذه الشركات. إذ هدفت إلى تحديد العوامل الأكثر أهمية في اختيار المراجع من قبل العملاء الجدد والحفاظ على العملاء الحاليين.

وتوصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل التي تؤثر في قرار الشركة باختيار المراجع هي:

١. مكاتب المراجعة ذات الجودة في الخبرة الفنية.

٢. العلاقة الشخصية.

٣. الخبرة.

<sup>1</sup> - Citron D.B., Manalis G., The International audit firms as new entrants - an empirical analysis of auditor selection in Greece, 1993 to 1997, **European Accounting Review**, vol.10, no.3 September, 2001, p.p439-459.

<sup>2</sup> - Addams, H. Lon and Allred, Anthony, Why The Fastest- Growing Companies Hire And Fire Their Auditors, **The CPA journal**, May 2002, p.p.62-٨٥.

٤. الأتعاب.
٥. تقديم الخدمات.
٦. موقع مكتب المراجعة.
٧. توصية من صديق يعمل في مؤسسة أخرى.
٨. جودة العرض المبدئي الأولي.
٩. حجم مكتب المراجعة.

#### ٨-دراسة (Onder, Aksu and Balci, 2004)<sup>١</sup> بعنوان:

##### "Auditor selection in the Istanbul stock exchange"

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين اتخاذ القرار في اختيار المراجع وخصائص عميل المراجعة للسنوات (١٩٩٩، ٢٠٠٠، ٢٠٠١) للشركات المسجلة في سوق المال التركي. وقد حللت الدراسة عملية اختيار المراجع في (٥٦٩) شركة خلال سنوات الدراسة وتوصلت إلى أهم العوامل التي تشكل دافعاً لاختيار مراجع من مكاتب المراجعة الكبار، وذلك بسبب الثقة التي يوليها جمهور المستفيدين من القوائم المالية بمكاتب المراجعة الكبار، وهذه العوامل هي:

- حجم منشأة العميل.
- نسبة المساهمة الأجنبية في شركة العميل.

#### ٩-دراسة (Mayhew and Pike, 2004)<sup>٢</sup> بعنوان:

##### "Does investor selection of auditors enhance auditor independence?"

تناولت هذه الدراسة نتائج التجارب المصممة في فحص فيما إذا كان اختيار المستثمر للمراجع يعزز من استقلالية المراجع. وقد صمم اختبار تجريبي يكشف التأثير على الاستقلالية لمختلف الأنظمة المتبعة في الشركات فيما يتعلق بمن يعين ويعزل المراجعين وقياس المؤثرات على الاستقلالية بشكل مباشر.

<sup>1</sup> - Onder, T. Aksu, M. and Balci, Y. Auditor selection in the Istanbul stock exchange, **Working Paper**, Sabanci University, 2004, p 22-23.

<sup>2</sup> - Mayhew, B. Pike, J., Does investor selection of auditors enhance auditor independence?, **The Accounting Review**, Issue 3, vol.79, 2004, p. 797- 820.

وقد أظهرت النتائج أن تحويل صلاحية تعيين وعزل المراجع من المدراء إلى المستثمر ينقص بشكل ملحوظ نسبة انتهاكات الاستقلالية.

١٠-دراسة (Embretzén, Nilsson and Olofsson, 2006) بعنوان:

### "A Difficult Choice? A study of which factors influence the choice of auditor"

هدفت هذه الدراسة والتي جرت في السويد إلى دراسة العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات، واعتمدت على أسلوب المقابلة الشخصية كأداة لجمع البيانات، وكانت النتائج كما يلي:

١. لا تشكل أتعاب المراجعة العامل الرئيسي المؤثر في عملية اختيار المراجع.
٢. تؤثر الصفات الشخصية للمراجع في عملية اختياره.
٣. تلعب كفاءة المراجع الدور الأهم في عملية اختياره.
٤. تشكل التوصيات والتركية من قبل الأصدقاء والأقارب إحدى أهم الطرق في اختيار مراجع الحسابات.

يلاحظ من الدراسات السابقة تناولها مجموعة واسعة من العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات، وتباين أثر هذه العوامل حسب بيئة الدراسة، وقد تناول الباحث هذه العوامل بما يتناسب مع البيئة السورية (بيئة الدراسة). وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

١. ربطت هذه الدراسة عوامل اختيار مراجع الحسابات بأثرها على استقلاله، كون الاستقلال يعتبر حجر الزاوية في مهنة المراجعة، وهو ما افتقدته الدراسات السابقة.
٢. تعتبر هذه الدراسة الأولى في سورية التي تناولت العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات وتحديد أثرها على استقلاله.

<sup>1</sup> - Nilsson, M. Olofsson, S. and Embretzén, J. A Difficult Choice? a study of which factors influence the choice of auditor, University of Umeå, **Bachelor thesis**, 2006, p 51.

### فروض الدراسة:

#### الفرضية الأولى:

تؤثر العوامل المتعلقة بالمراجع في اختياره.

#### الفرضية الثانية:

تؤثر العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها في اختيار المراجع.

#### الفرضية الثالثة:

تؤثر عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله.

#### الفرضية الرابعة:

تؤثر عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع.

### منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي من خلال ما يلي:

١. الجانب النظري: قام الباحث بالاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة والتشريعات النازمة لمهنة مراجعة الحسابات فيما يخص مجال بحث هذه الدراسة والاستفادة منها في تكوين أساس نظري يساعد الباحث في إنجاز الإطار العملي.
٢. الجانب العملي: قام الباحث بتجميع البيانات من بيئة الأعمال السورية من خلال الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد تم تصميم الاستبانة لإخراجها بالشكل الذي يؤدي إلى الحصول على المعلومات المطلوبة بدقة وموضوعية. ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية أعطى الباحث للإجابة عن أسئلة الاستبانة مقياس Likert الخماسي. كما قام بتحليل البيانات واختبار الفروض من خلال استخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS والوصول إلى نتائج اختبار فروض البحث.

# النتائج والتوصيات

# قائمة المراجع

# قائمة الملاحق

# الإطار العام للدراسة

## قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق                                           | رقم |
|--------|--------------------------------------------------------|-----|
| ١١٢    | الاستبيان                                              | ١   |
| ١١٨    | أسماء المحكمين الذين قاموا بالتأكد من صلاحية الاستبانة | 2   |

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل تحليلاً للبيانات التي احتوتها الاستبانة، والتي أعدها الباحث في ضوء فروض البحث ووزعها على عينة من مراجعي الحسابات وأعضاء لجان المراجعة، وذلك بهدف اختبار فروض الدراسة.

وقد تضمن هذا الفصل مناقشة المواضيع التالية:

المبحث الأول: جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض.

## المبحث الأول: جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها

### أولاً: أداة جمع البيانات

تم الاعتماد على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد تم تصميم استبانته (انظر الملحق ١) تبدأ بمقدمة تعريفية تبين طبيعة الدراسة وتأكيد ضمان سرية الإجابات، وقد غطت أسئلة الاستبانة جوانب الدراسة الرئيسة وفرضياتها، حيث قسمت الأسئلة إلى مجموعتين على النحو الآتي:

- **القسم الأول:** تضمنت معلومات عامة تتعلق بالمستجيبين تتمثل في الوظيفة والتخصص العلمي والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة.
- **القسم الثاني:** ويتكون من محورين، حيث يندرج تحتها (١٧) عاملاً. تضمن المحور الأول عوامل اختيار مراجع الحسابات (مجموعة العوامل المتعلقة بالمراجع ومجموعة العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها)، وتناول المحور الثاني أثر هذه العوامل على استقلال المراجع وبيان طبيعة هذا الأثر. ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية تم استخدام مقياس (Likert) الخماسي، إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية حيث تم تحديد أوزاناً للإجابات كما هو موضح في الجدول رقم (١)، وتم التعبير عن الإجابات الوصفية المتعلقة بطبيعة التأثير على الاستقلال بصيغة رقمية كما هو موضح في الجدول رقم (٢).

الجدول (١)

الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة

في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

| النسبة % | الصيغة الكمية | الصيغة الوصفية |
|----------|---------------|----------------|
| ١٠٠ - ٨١ | ٥             | تؤثر بشدة      |
| ٨٠ - ٦١  | ٤             | تؤثر           |
| ٦٠ - ٤١  | ٣             | محايد          |
| ٤٠ - ٢١  | ٢             | لا تؤثر        |
| ٢٠ - ١   | ١             | لا تؤثر مطلقاً |

الجدول (٢)

الصيغة الكمية المستخدمة

في تحويل الإجابات المتعلقة بطبيعة تأثير المتغيرات في استقلال المراجع إلى صيغة رقمية

| النسبة % | الصيغة الكمية | الصيغة الوصفية |
|----------|---------------|----------------|
| ٧٥ >     | ١             | تأثير إيجابي   |
| ٧٥ <     | ٢             | تأثير سلبي     |

إذ أن الوسط الحسابي عند تساوي الاجابات بين التأثير الايجابي والسلبي يبلغ (١,٥) وهو عبارة عن مجموع الصيغ الكمية لطبيعة التأثير (١+٢) مقسوماً على عدد الصيغ الوصفية (٢)، كما أن نسبة الوسط الحسابي عند تساوي الاجابات تبلغ (٢/١,٥ = ٧٥٪). وبالتالي يكون التأثير على الاستقلال ايجابي إذا كان الوسط الحسابي أصغر من (١,٥) ونسبة الوسط الحسابي أصغر من (٧٥٪)، ويكون هذا التأثير سلبياً إذا كان الوسط الحسابي أكبر من (١,٥) ونسبة الوسط الحسابي أكبر من (٧٥٪).

## ثانياً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين:

- الفئة الأولى: تتألف من أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة المتواجدة في مدينة دمشق والمسجلة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والبالغ عددها (٣٢) شركة. وقد تم اختيار أعضاء لجان المراجعة بحكم علاقتهم بعملية اختيار مراجع الحسابات وبالتالي معرفتهم بالعوامل التي أدت إلى اختياره.
- الفئة الثانية: تتألف من مراجعي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والبالغ عددهم (٣٢) مكتب مراجعة. ويعود سبب حصر فئة المراجعين المستهدفة بالمعتمدين فقط لدى الهيئة إلى إلزام الشركات المسجلة لدى الهيئة باختيار مراجع من ضمن قائمة المراجعين المعتمدين لديها.

## ثالثاً: عينة الدراسة

بلغت عينة الدراسة كالاتي:

- تم اختيار (٢١) شركة، أي ما نسبته (٦٦٪) من فئة أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة المسجلة لدى الهيئة، حيث تم توزيع (٤٢) استبانته (بمعدل استبانتان لكل شركة)، وبلغ عدد الاستبانات المستلمة (٣٢) استبانته، أي بنسبة (٧٦٪) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة لهذه الفئة، خضعت كلها للتحليل.
- تم اختيار (٢٣) مكتب مراجعة، أي بنسبة (٧٢٪) من إجمالي مكاتب المراجعة المعتمدة لدى الهيئة، حيث تم توزيع (٤٦) استبانته (بمعدل استبانتان لكل مكتب)، وبلغ عدد الاستبانات المستلمة (٣٤) استبانته، أي بنسبة (٧٤٪) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة لهذه الفئة، خضعت كلها للتحليل.

ويوضح الجدول رقم (٣) مجتمع الدراسة وحجم العينة ونسبتها وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة ونسبتها.

### جدول رقم (٣)

#### مجتمع وعينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة

| العينة                                | مجتمع الدراسة  | عينة الدراسة   | نسبة العينة | عدد الاستبانات الموزعة | عدد الاستبانات المستلمة | نسبة الاستبانات المستلمة |
|---------------------------------------|----------------|----------------|-------------|------------------------|-------------------------|--------------------------|
| أعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة | ٣٢ شركة        | ٢١ شركة        | ٦٦٪         | ٤٢ استبانة             | ٣٢ استبانة              | ٧٦٪                      |
| مكاتب المراجعة                        | ٣٢ مكتب مراجعة | ٢٣ مكتب مراجعة | ٧٢٪         | ٤٦ استبانة             | ٣٤ استبانة              | ٧٤٪                      |

### رابعاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها

اعتمد الباحث للتأكد من صلاحية الاستبانة على آراء (3) محكمين متخصصين في مجال المراجعة في جامعة دمشق (انظر الملحق ٢)، حيث تم أخذ ملاحظاتهم بعين الاعتبار، وعليه تم صياغة الاستبانة بشكلها النهائي.

فضلاً عن ذلك تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Coefficient Alpha) لقياس مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة والتحقق من ثباتها، وإمكانية الاعتماد على المقياس عن طريق فحص تناسق واستقرار النتائج التي يتم الحصول عليها باستخدامه. ويكون هذا المقياس مقبولاً إذا كانت قيمة كرونباخ ألفا مساويةً أو أكبر من (٠.٦٠٪) وقد بلغت نتائج اختبار الثبات الإحصائي لعينة (١٥) فرد (عينة الثبات (70٪)، مما يدل على الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة على مستوى الدراسة ككل.

### خامساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية، المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية من تكرارات ونسب مئوية لتحليل البيانات العامة، كما تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T) لعينة واحدة (One Sample Test) واختبار (T) لعينتين مستقلتين من خلال الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Packages for Social Sciences في تحليل البيانات، وذلك على النحو التالي:

#### ١- الوسط الحسابي Arithmetic mean

وهو أحد مقاييس النزعة المركزية، ويُستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة، وقد أُستخدم للحصول على متوسط للإجابات عن أسئلة الاستبانة والتي حُدِدَت لها خمسة خيارات وفقاً لمقياس Likert كما أُستخدم كمؤشر لترتيب البنود الواردة في الاستبانة من ناحية درجة الموافقة عليها أو بحسب درجة الاستخدام أو درجة التأثير.

#### ٢- الانحراف المعياري Standard deviation

وهو من مقاييس التشتت التي تعبر عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

#### ٣- النسبة المئوية للوسط الحسابي

وهي عبارة عن الوسط الحسابي منسوباً إلى القيمة العظمى لمقياس Likert أي (٥) ويستخدم للتعبير عن الوسط الحسابي بنسبة مئوية. وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من (٦٠٪) أي عندما يزيد الوسط الحسابي على ٣ درجات.

#### ٤- اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample Test)

يستخدم لاختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي ويشترط لإجراء الاختبار أن تكون العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض، وقد تم الاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

(SPSS) في احتساب قيمة (t) الإحصائية، كما تم الاعتماد على مستوى الدلالة المعنوية (0,05) كأساس لتعزيز قبول الفرضيات أو رفضها، فإذا كانت دلالة (t) أقل من أو تساوي (0,05) فإن ذلك يعزز من قبول الفرضية وبطبيعة الحال إذا كانت دلالة (t) أكبر من (0,05) فإنه يعزز رفض الفرضية.

#### ٥- اختبار (T) ستيودنت للعينات المستقلة (Independent Samples T Test)

يستخدم لاختبار فيما إذا كان هناك فروق ذات دلالة جوهرية بين آراء عيّنتين، ويكون هناك فروق ذات دلالة جوهرية إذا كان مستوى الدلالة المحسوب أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0,05)، أما إذا كان مستوى الدلالة المحسوب أكبر من (0,05)، فإن ذلك يدل على عدم وجود فروق جوهرية بين آراء عيّنتي الدراسة.

## المحتويات

| الصفحة | الموضوع                                                 |
|--------|---------------------------------------------------------|
| أ      | آية قرآنية                                              |
| ب      | إهداء                                                   |
| ج      | شكر وتقدير                                              |
| د      | قائمة المحتويات                                         |
| ح      | قائمة الجداول                                           |
| ك      | قائمة الملاحق                                           |
| ل      | الملخص باللغة العربية                                   |
|        | <b>الإطار العام للدراسة</b>                             |
| ١      | مقدمة                                                   |
| ٢      | مشكلة الدراسة                                           |
| ٢      | أهمية الدراسة                                           |
| ٣      | هدف الدراسة                                             |
| ٣      | الدراسات السابقة                                        |
| ١٤     | فروض الدراسة                                            |
| ١٤     | منهجية الدراسة                                          |
|        | <b>الفصل الأول: عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي</b> |
| ١٥     | مقدمة                                                   |
| ١٧     | <b>المبحث الأول: العوامل المتعلقة بالمراجع نفسه</b>     |
| ١٧     | ١ - شهرة مكتب المراجعة                                  |
| ١٩     | ٢ - التخصص في مجال نشاط العميل                          |
| ٢١     | ٣ - حجم الأتعاب                                         |
| ٢٤     | ٤ - الاستجابة لاحتياجات العميل                          |
| ٢٦     | ٥ - حجم مكتب المراجعة                                   |
| ٢٨     | ٦ - خبرة المراجع                                        |

| الصفحة | الموضوع                                                                      |
|--------|------------------------------------------------------------------------------|
| ٣٠     | ٧- ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي                                 |
| ٣١     | ٨- التأهيل العلمي                                                            |
| ٣٢     | ٩- حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة                                |
| ٣٣     | ١٠- إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية                                   |
| ٣٥     | ١١- إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية                                   |
| ٣٦     | المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها                             |
| ٣٦     | ١- العلاقات الشخصية                                                          |
| ٣٧     | ٢- رغبة الإدارة في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة عالية                     |
| ٣٨     | ٣- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية          |
| ٣٨     | ٤- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية     |
| ٤٠     | ٥- رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية       |
| ٤٠     | ٦- كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم |
|        | الفصل الثاني: أثر عوامل اختيار المراجع على استقلاله                          |
| ٤٣     | مقدمة                                                                        |
| ٤٥     | المبحث الأول: مفهوم الاستقلال                                                |
| ٤٥     | أولاً: تعريف الاستقلال                                                       |
| ٤٦     | ثانياً: أهمية الاستقلال                                                      |
| ٤٨     | ثالثاً: المهذدات والإجراءات الوقائية                                         |
| ٥٢     | المبحث الثاني: أثر عوامل الاختيار المتعلقة بالمراجع على استقلاله             |
| ٥٢     | ١- أثر شهرة المراجع على استقلاله                                             |
| ٥٢     | ٢- أثر تخصص المراجع في مجال نشاط العميل على استقلاله                         |
| ٥٣     | ٣- أثر حجم الأتعاب على استقلال المراجع                                       |
| ٥٥     | ٤- أثر استجابة المراجع لاحتياجات العميل على استقلاله                         |

| الصفحة | الموضوع                                                                                              |
|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ٥٦     | ٥- أثر حجم مكتب المراجعة على استقلاله                                                                |
| ٥٧     | ٦- أثر خبرة المراجع على استقلاله                                                                     |
| ٥٧     | ٧- أثر ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة أجنبي على استقلاله                                        |
| ٥٨     | ٨- أثر التأهيل العلمي للمراجع على استقلاله                                                           |
| ٥٨     | ٩- أثر حيازة المراجع على شهادات دولية في المراجعة على استقلاله                                       |
| ٥٩     | ١٠- أثر إلمام المراجع بمعايير المحاسبة الدولية على استقلاله                                          |
| ٥٩     | ١١- أثر إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية على استقلاله                                          |
| ٦١     | المبحث الثالث: أثر عوامل الاختيار المتعلقة بالشركة وإدارتها على استقلال المراجع                      |
| ٦١     | ١- أثر العلاقات الشخصية على استقلال المراجع                                                          |
| ٦١     | ٢- أثر رغبة الإدارة في الحصول على خدمة مراجعة ذات جودة عالية على استقلال المراجع                     |
| ٦٢     | ٣- أثر رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع بإعداد القوائم المالية على استقلال المراجع          |
| ٦٢     | ٤- أثر رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع     |
| ٦٤     | ٥- أثر رغبة الإدارة في الحصول على مساعدة المراجع في تقديم الخدمات الضريبية على استقلال المراجع       |
| ٦٤     | ٦- أثر كسب الإدارة لثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال اختيار مراجع يحظى بثقتهم على استقلال المراجع |
|        | <b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية</b>                                                               |
| ٦٦     | المبحث الأول: جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها                                  |
| ٦٦     | أولاً: أداة جمع البيانات                                                                             |
| ٦٨     | ثانياً: مجتمع الدراسة                                                                                |

| الصفحة | الموضوع                                                |
|--------|--------------------------------------------------------|
| ٦٨     | ثالثاً: عينة الدراسة                                   |
| ٦٩     | رابعاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها                |
| ٧٠     | خامساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات |
| ٧٢     | المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفروض           |
| ٧٢     | أولاً: تحليل البيانات العامة                           |
| ٧٦     | ثانياً: تحليل أسئلة محاور الاستبانة                    |
| ٨٧     | ثالثاً: اختبار الفروض                                  |
|        | <b>النتائج والتوصيات</b>                               |
| ٩٩     | النتائج                                                |
| ١٠٣    | التوصيات                                               |
| ١٠٤    | قائمة المراجع                                          |
| ١١١    | الملاحق                                                |
| ١١٨    | الملخص باللغة الإنجليزية                               |

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد، وعلى آله وأصحابه أجمعين. وأشكره تعالى جلّ في علاه على نعمته وتوفيقه في إنجاز هذه الدراسة، ولله الحمد والمنة. اللهم علّمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علّمتنا وزدنا علماً وعملاً. وبعد ....

يطيب لي أن أتقدم بجزيل شكري وعظيم امتناني للأستاذ الفاضل الدكتور صافي فلوح لتفضله بتحمل عناء الإشراف على هذه الدراسة، والذي كان لملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة ومساندته الكبيرة أبلغ الأثر في إتمامها فجزاه الله كل خير.

وبمزيد من التقدير أتقدم بشكري للأستاذة الأفاضل الدكتور حسين القاضي والدكتور حسين دحدوح أعضاء لجنة الحكم على تكريمهم بقراءة وتقييم ومناقشة هذه الدراسة وإثرائها بآرائهم.

ويقتضي واجب العرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من أسدى إلي نصحاً، أو قدم لي عوناً في سبيل تقديم هذا الجهد المتواضع، إلى كل من لم ييخل عن إرشادي وتوجيهي، إلى كل من بذل ما في وسعه لم يد العون لي، وأخص منهم بالذكر أخي العزيز الفاضل الأستاذ علي محمد والأستاذ عيسى الغنودي والأستاذ فتحي سمهود والأستاذ سعد المقرحي والأستاذ محمد العتيبي والأستاذ عامر حجل. فجزاهم الله عني خير الجزاء.

الباحث