تنمية الرافدين ٧٦(٢٦) ٢٠٠٤
ص ص [١-٦٠]

العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين

الدكتور يوسف محمود جربوع
أستاذ مراجعة الحسابات المشارك
كلية التجارة – قسم المحاسبة
وزميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "ASCA"

المستخلص

- تتوقف الثقة في رأي المراجع الخارجي عن القوائم المالية المنشورة على استقلاله وحياده في إبداء ذلك الرأي، لذلك فمن الضروري أن يثق الغير في حياده واستقلاله وأن يتصف بالنزاهة والموضوعية، وأن ينفذ واجباته بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية اعتماداً على المعرفة والمهارة والخبرة، وأن يزاول الشك المهني في حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي يمكن أن تحدث.
- إلا أن الباحث يرى أنه توجد بعض العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي وحياده وهي: أتعاب المراجعة، حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية من الزبون، وفترة ارتباط المراجع بزبونه، وكذلك تقديم خدمات إدارية واستشارية له.

١. مقدمة

- إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتجهيزها، مسؤولية المراجع الخارجي هي إبداء الرأي الفني المحايد(Grinaker, 1980, 63-69) على صدق تعبير تلك القوائم عن المركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية السنة المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- ولكي تكون عملية المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها، يجب أن تتم بوساطة مراجع خارجي على درجة كبيرة من الاستقلال والحياد عن الشركة التي يراجع حساباتها، وهذا يتطلب منه ألا يكون خاضعاً لإدارة الشركة أو سُلطاتها، أو متأثراً بآرائها، حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي سيقوم به.
- وكما يجب على المراجع الخارجي ان يمنع تدخل إدارة الشركة في أعماله وبصفة خاصة عند قيامه بتصميم برامج المراجعة (Gipple & Metuclf 1974, 38-46) وفي قيامه بعملية الفحص الميداني عن طريق الاختبارات والإجراءات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة، (Holmes & Overmyer 1975). وفي كتابة التقرير، وذلك حتى تتم عملية المراجعة بطريقة تجعل الغير يثق في رأي المراجع.

تاريخ التسلم ٢٠٠٤/٢/٢٤ _____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٤/٧/٧

- ويعد الاستقلال من المفاهيم الأساسية في مهنة مراجعة الحسابات، ويعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، ويجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه وأن يتميز بالعدالة لجميع الأطراف التي تعتمد على نتائج أعماله.
- كما يتوقع مـ ستخدمو القوائم المالية أن يحافظ المراجع على استقلاله وحيـاده عند مزاولة عمله المهني، اذ إن الاستقلال يعـد السبب الرئيس فـي وجـود الحاجة لخدمات المراجعة، ويؤكد البعض ذلك باعتبار أن مهنـة المراجعـة تفقد قيمتها إذا فقد المراجع استقلاله (Hayes,& *(et.al)* 2000,79-81) وتوجد تساؤلات حول تأثيرات المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة للحصول على الزبائن، وضغوط الأتعاب، وتقديم المراجع خدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى زبائن المراجعة (Hylton, 1964)، وسعي بعض المنشآت للحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى على استقلال المراجعين.
- إن ظهور المراجع بمظهر الاستقلال يُعزز من ثقة الجمهور بخدماته، ويُمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ولعل المظهر المستقل ينال اهتماماً من الجمهور أكثر من الحالة العقلية، (Antle, 1984, 1-20) إن النظرة السلوكية لعمل المراجع تمكننا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط على استقلاله وحياده وتخرجه عن الاستقلال التام، ومن ثم وبناءاً على هذه الضغوط يمكن وضع معايير لاستقلال المراجع.
- كما أن تزايد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على الزبائن وجذبهم عن طريق الضغوط التنافسية يمثل تهديداً لاستقلال المراجعين لاحتمال تأثيرها على تقاريرهم عن القوائم المالية، لأنهم قد يترددون في إبداء آراء متحفظة خوفاً من فقد الزبائن.(Simon, 1985, 71-78)
- كما قد تمثل ضغوط الأتعاب تهديداً لاستقلال المراجعين، حيث أوضحت إحدى نتائج الدراسات عن اعتقاد حوالي ٣٠% من الذين تم استقصائهم، أن المراجعين يطبقون القواعد بحيث تتفق مع تفسير الإدارة بهدف إعداد تقارير نظيفة بدون تحفظ.
- كما أن تقديم المراجع الخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه بجانب خدمات المراجعة يُقابل أحياناً بالتأييد والموافقة وأحياناً أخرى بالرفض، ولكن الاتجاه السائد الآن في الجمعيات المهنية التي توجه النشاط المالي في الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، وكندا، ونيوزيلندا، واستراليا وغيرها، قد أيدت قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه بجانب خدمات المراجعة بشرط أن يكون الغرض منها هو تقديم النصيحة وليس المساهمة في إصدار القرارات، كما أن تلك الجمعيات تحبذ أن يقوم مكتب المراجعة بإنشاء قسمين لديه الأول لمراجعة الحسابات والثاني للخدمات الإدارية والاستشارية.

٢. مشكلة البحث

١. هل استقلال المراجعين مازال محل جدل ومناقشة حتى الآن مما يُهدد دور المراجع الخارجي في المجتمع وعدم رضائه عنه؟.
٢. هل يؤثر قيام المراجعين بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمات المراجعة لزبائن المراجعة على استقلالهم وحيادهم؟.
٣. هل تؤثر المنافسة الشديدة بين المراجعين على استقلالهم وحيادهم؟.

٣. فرضيات البحث

اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة البحث على مجموعة من الفرضيات حسب الاتي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين التزام المراجع بالنزاهة والموضوعية والمعايير الفنية العامة، وال مسؤولية تجاه الزبائن، وكسب ثقة الجمهور، وبين رضاء المجتمع واحترامه لمهنة المراجعة.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة بين ظهور المراجع الخارجي بالاستقلال التام وبين تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة قوية بين توافر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي الـ ذي سيبديه على القوائم المالية في تقريره من قبل المجتمع المالي.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة قوية لتأثير أتعاب المراجعة على استقلال وجودة الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي.

٤. أهداف البحث

- يهدف هذا البحث إلى دراسة وتقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال وحياد المراجع الخارجي من الناحية الفكرية وفي الممارسة العملية، وأهم هذه العوامل، العوامل المادية كامتلاك الأسهم والسندات أو تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للمنشأة التي يراجع حساباتها وغيرها، والعوامل السلوكية ومنها مفاهيم التعاون مع الزبون، والتعارض معه، وقوة التأثير، أما العوامل الأخرى فهي حجم مكتب المراجع، والمنافسة على اجتذاب الزبائن، وطول فترة الارتباط مع زبون المراجعة.
- كما يهدف إلى إظهار واجبات ومسؤوليات المنظمات المهنية لحماية استقلال المراجع وتحديد الدور الذي يلعبه في خدمة المجتمع والمحافظة على حقوقه.

٥. أهمية البحث

- يعد استقلال المراجع من الأمور التي مازالت تحظى بأهمية خاصة في علم مراجعة الحسابات وفي الممارسة العملية، نظراً للارتباط الوثيق بين استقلال المراجع وجودة أداء عملية المراجعة. كما أنه ينظر إلى الاستقلال بوصفه

مسألة ذهنية للمراجع تترك أثرها المباشر على رأيه الفني المحايد في القوائم المالية المنشورة، وهذا بدوره يستلزم منه أن يكون بعيداً عن تأثيرات الإدارة وضغوطها، وتأثير مصالحه الشخصية المالية والاقتصادية في المنشأة التي يراجع حساباتها.

- وفي الممارسة العملية أدت التحديات الحالية لافتراض استقلال المراجع أن تأخذ مهنة المراجعة في الاعتبار طرقاً لتحسين مصداقية تقارير المراجعة، اذ تظهر الممارسة العملية لمهنة المراجعة في فلسطين وغيرها من دول العالم – أن الاستقلال في الواقع العملي ليس كافياً لدعم هذه المصداقية، وذلك يؤدي إلى ضرورة استمرار الجهود من قبل المنظمات المهنية والباحثين والتنظيمات الحكومية والتشريعية في دراسة ووضع الضوابط التي تكفل استقلال المراجع الخارجي.

الدراسات السابقة

- الدراسة التي قام بها موتز Mautz في عام ١٩٧٢، اذ يرى أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائماً على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة، ويؤكد على هذه النتيجة أيضاً العديد من الباحثين، اذ يرون أن المراجعين تحت ضغط المنافسة قد يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم عن القوائم المالية خوفاً من فقد الزبون. (Mautz, 1972, 91)
- الدراسات التي قام بها كل من Goldman & Barlev في عام ١٩٧٤، واللذين أوضحا فيها أن تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لـ زبون المراجعة بجانب مراجعة الحسابات يجعل المراجع يقترب بصورة فريدة ، منه مما يزيد دوره ونفوذه على الزبون ومن ثم يكون في وضع جيد يمكنه من مقاومة أي ضغط من الزبون وبالتالي المحافظة على استقلاله. (Goldman & Barlev, 1974, 707-718)
- الدراسة التي قام بها لي ميتكالف Lee Metcalf عضو الكونجرس الأمريكي في عام ١٩٧٦، والذي يرى أن تقديم المراجعين الخدمات الإدارية والاستشارية إلى زبائن المراجعة تعد تهديداً حقيقياً للاستقلال، نظراً لأنها تخلق تعارضاً في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في الوقت نفسه. (Metcalf Staff Report 1976)
- الدراسة التي قامت بها لجنة كوهين Cohen Committee Report في عام ١٩٧٨ والتي ترى أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى لزبائن المراجعة لا يهدد الاستقلال، بل ذهبت إلى القول بأنه قد يكون من المفيد للزبون أن يقدم له المراجع الخارجي كلا النوعين من الخدمات لأنه يزيد من اعتماد الزبائن على المراجعين وهذا يؤدي إلى زيادة استقلال المراجعين. (Cohen Committee Report-AICPA 1978, 95-97)

- الدراسة التي قام بها كل من Hartley & Ross في عام ١٩٨٢، وأوضحا فيها أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية لزبون المراجعة لا يجعله يفقد حياده واستقلاله طالما أن الغرض منها هو تقديم النصيحة ولا يُسهم المراجع في اتخاذ القرارات، كما أيدا ما جاء في الدراسة التي قام بها كل من Goldman & Barlev. (Hartley& Ross, 1982, 42-52)
- الدراسة التي قام بها الأستاذ طلال أبو غزالة في عام ١٩٩٢، حول أُسس تطوير مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية وتدعيم مقومات استقلال المراجع الخارجي. (أبو غزالة، ١٩٩٢، ٣٤-٣٦)
- الدراسة التي قام بها الدكتور محمد عطية مطر في عام ١٩٩٤، حول سُبل تدعيم استقلال المراجع الخارجي وحياده في الأردن، وهي دراسة ميدانية تحليلية لآراء المراجعين، ومستخدمي القوائم المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة. (مطر، ١٩٩٤، ٣٢١-٣٧٣)
- الدراسة التي قام بها الدكتور علي إبراهيم طلبه في عام ١٩٩٧، حول قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات ومن ضمنها استقلاله وحياده في ممارسة مهنته، وهي دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في سلطنة عُمان. (طلبة، علي إبراهيم، ١٩٩٧، ١٣-٣٧)
- الدراسة التي قام بها الدكتور محمد حسين أبو نصار في عام ١٩٩٩، "العوامل المُحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٢٦، العدد تموز ١٩٩٩. (أبو نصار،١٩٩٩، ٣٩٧-٤١١)
- الدراسة التي قام بها الدكتور سالم عبدالله حلس، في عام ٢٠٠٢، "حول العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، والذي خلص فيها إلى تأثير الأتعاب على استقلال المراجع وجودة الخدمة التي يقدمها لزبونه في ظل المنافسة الحادة في سوق المراجعة. (حلس، ٢٠٠٢، ٢٤٨-٢٧٥)

٦. منهجية البحث

- سوف ينهج هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع وإلى الدراسات والدوريات والمراجع العلمية والمعلومات التي تم جمعها سواء عن طريق الاستبيانات أو المقابلات الشخصية، وتتكون هذه المنهجية من الآتي:

أولاً- الدراسة النظرية وتشتمل على المباحث الاتية:

دراسة الالتزامات المطلوبة من المراجع الخارجي

أ. التزام المراجع بالحياد والاستقلال

- يقصد بالحياد والاستقلال التزام المراجع بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يُعرف بأنه العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازه. (جربوع، ١٩٩٩، ١٦-١٩)
- كما أن من الأمور الهامة للمراجع الخارجي محافظته على ثقة الجمهور في استقلاله وحياده، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي، ولكي يكون المراجع مستقلاً عليه ان يتحرر من أي التزامات تجاه الزبون، ومن اي مصلحة في إدارته أو في ملكيته.

(Emerson, R.M. 1962, 27).

أنظر على سبيل المثال:

(Deutsch, M. 1973).
(Bartlett, R.W. 1993, 52-67).
(Shockley, R.A. 1981, 785-786).

ب. الالتزام بالنزاهة والموضوعية

- النزاهة لا تعني الصدق فقط ولكنها تشمل أيضاً كلاً من العدالة في التعامل والمصداقية، مما يوجب على المراجع الخارجي أن لا يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة المراجعة. كما يفرض مبدأ الموضوعية مسؤولية على المراجع في أن يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية والتخلص من تضارب المصالح "Conflict of Interest"، والضغوطات التي تمارسها إدارة المنشأة على المراجع لكي تضعف من موضوعيته، وعليه ايضاً الابتعاد عن العلاقات التي تؤدي به الى التحيز أو التأثر بالآخرين لإخراجه عن موضوعيته، كما يجب على المراجع عدم قبول هدايا أو ضيافة قد ينظر إليها أنها تؤثر بشكل فعال وغير سليم على أحكامه المهنية، وباختصار عليه دوماً تجنب الحالات كافة التي تؤثر سلباً على رأيه المهني.

(Nichols& Price, 1976, 335-346).

أنظر على سبيل المثال:

(Litterer, 1974, 320-328).
(Raven,& Kruglanski, 1976, 69-109).
(Meigs& Meigs, 1979,568).

ت. الالتزام بالمعايير العامة الفنية

- يجب على المراجع الخارجي ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية، ينبغي ان يخطط لاي عملية مراجعة وان يشرف عليها بطريقة كافية وملائمة (Gipple & Metcal, 1974, 38-47) ومن الضروري حصوله على البيانات والإيضاحات لتكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية، كما يجب على

المراجع ألا يسمح بارتباط اسمه بأي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحققها.
أنظر على سبيل المثال:

(Taylor & Glezen, 1994, 47).
(Stetter, 1982, 116-123).

ث. الالتزام بالمسؤوليات تجاه الزبائن

- يجب على مراجع الحسابات أن يقدم أفضل الخدمات المهنية لزبائنه بصدق وأمانة مراعياً كفاءته المهنية واستقلاله وحياده وما تفرضه المهنة عليه من أعباء، وأن ينفذ شروط العقد أو الارتباط الذي يحكم العلاقة بينه وبين زبونه. (Boynton & Kell, 1996, 110) ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد وبصفة خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه، ويعمل ذلك على توضيح طبيعة العملية ويحدد له الحدود التي سيعمل بها.
- كما يجب على المراجع عدم إفشاء أسرار خاصة بالزبون الذي يراجع حساباته، يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة هذا الزبون نفسه، ولكن يُستثنى من ذلك على المراجع بناءً على طلب المحكمة أو اللجان القضائية الرد على الاستفسارات والإدلاء بالبيانات المطلوبة أو عندما يُرد على استفسارات لجان تقصى الحقائق للجهات المهنية. (Mautz & Sharaf, 1964, 208)

العوامل المؤثرة على استقلال المراجع

أ. المنافسة لاجتذاب الزبائن

- عندما يقرر المراجع الخارجي الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن، فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، وهو ما ينعكس أثره على نوعية عملية المراجعة، (Elliot & Korpi, 1979) كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب الزبائن من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يخلق الدافع لدى الزبائن لتغيير المراجع سواء بقصد خفضه أتعاب عملية المراجعة أو للبحث عن مراجع آخر يكون أكثر ولاءً للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، وينعكس أثر ذلك على نوعية عملية المراجعة ويُعرض استقلال المراجع للخطر. وتبعاً لذلك فإن اعتماد المراجع على زبائنه قد يزداد إذا اعتقد هؤلاء الزبائن بأن مكاتب المراجعة الأخرى سوف تسعد بقبول الارتباط معهم عندما يرغب الزبائن في تغيير المراجع الخارجي.

(Beams & Killough, 1970, 12-28)

أنظر على سبيل المثال:

(Firth, 1985, 23-27).

(Sumunic, 1980, 161-190).
(Taffler & Ramalingan, 1981).

- إن قواعد السلوك المهني Professional Ethical Rules تمنع المراجع الخارجي من المنافسة لاجتذاب الزبائن أو المناقصة على الأتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة، إلا أن التطبيق العملي لمثل هذه الضوابط يشوبه بعض القصور الذي يمكن أن يُعزى بصفة أساسية إلى تراخي الجمعيات المهنية في قطاع غزة بدولة فلسطين في التطبيق الصارم لمثل هذه الضوابط حرصاً على كسب ثقة الجمهور في مهنة مراجعة الحسابات وزيادة احترام المجتمع لها.

(Darnell, 1991, 22-23).

أنظر على سبيل المثال:

(Steem, 1989).
(Journal of Accountancy, 1989, 101-106).

ب. تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للزبون

- من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام المراجع الخارجي ببعض الخدمات الإدارية للشركة التي يراجع حساباتها، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية والإدارية يجعل الغير يشك في حياده واستقلاله، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر. (AICPA, 1981: Section 410) نظرياً على استقلال المراجع طالما أنه لايتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية، كما يرى بعض الكتاب أنه طالما أن المراجع يقصر خدماته على مجرد النصيحة ولا يسهم في اتخاذ القرارات فإن استقلاله لن يتأثر.
- كما يرى البعض أن تقديم المراجعين لخدمات إدارية واستشارية إلى زبائن المراجعة غير مراجعة الحسابات، يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلالهم، ومن ثم عدم السماح لمكاتب المراجعة بتقديم تلك الخدمات إلى زبائن المراجعة، (Humphrey, *(et.al)*, 1992, 1-2) وقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات أن ٤٥% من الذين تم استقصاؤهم يعتقدون أن تقديم تلك الخدمات يمكن أن يؤثر على استقلال المراجعين. (Decima Research Limited, 1986, 149-150)
- وبناءاً على ما سبق فإن الجمعيات والمعاهد الثلاث الرائدة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وويلز والتي لها فضل بناء مهنة المحاسبة والمراجعة وتطويرها ومازالت تحمل مسؤولية قيادتها على نطاق العالم وتوجه مسارها ومسلكها المهني، وقد أجازت بصراحة لا لبْس فيها أداء المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية، وتأكيداً من الجمعيات الثلاث على شرعية وعدم تعارض قيام المراجع الخارجي لهذا النشاط، قامت بوضع المبادئ المنظمة لممارسته، مما أتاح له النمو بشكل

مؤسس ومنظم، كما سمحت الجمعيات الثلاث لأعضائها، وهم على أعلى مستوى من الكفاءة المهنية والمسلكية على نطاق العالم، أن يمارسوا الخدمات الاستشارية والإدارية باسم شركة المراجعة نفسها أو باسم شركات مستقلة، كما أوصت الجمعيات الثلاث بتدعيم نشاط الاستشارات الإدارية لما فيها من خدمات يؤديها المراجع الخارجي لزبائنه، وعدت أن قيام المراجع به هو جزء من واجبه تجاههم.

(Hoenemeyer, 1967, 32-36).

أنظر على سبيل المثال:

(Schults, 1967, 29-32).
(Carey, 1964, 145-151).

ت. طول فترة الارتباط مع الزبون

- يُمكن النظر إلى هذا العامل من زاوية تأثيره على استقلال المراجع الخارجي من جهتين:

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

ثانيهما - أن طول فترة الارتباط مع الزبون قد يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة، الأمر الذي يحتمل معه تغاضي المراجع عن بعض الأمور ، وهذا بدوره يؤثر على نوعية المراجعة وعلى استقلاله ولاسيما إذا أخذنا في الاعتبار أنه في حالات كثيرة يكون التهديد الأكبر لاستقلال المراجع بطيئاً وتدريجياً، وغالباً ما ينتقص بـ شكل منقطع من نزاهة المراجع. (Mautz & Sharaf, 1961, 208)

- ولقد اقترح تعيين المراجع لدى المنشأة التي يراجع حساباتها لمدة خمس سنوات مثلاً حتى لا يكون تحت تهديد الإدارة سنوياً بعدم تجديد تعيينه، على أن يتم تغيير المراجع إجبارياً في نهاية تلك المدة الطويلة، حتى لا يكون طول المدة سبباً في وجود علاقات ودية مع إدارة المنشأة. (Gaston, 1987, 36-40)
- كما اقترح أيضاً تشكيل لجنة مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين بالمنشأة يكون من أهم مسؤولياتها ترشيح وتعيين المراجع وتحديد أتعابه، ولقد أصبح هذا الاقتراح واقعاً عملياً في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنوات.

(Jenkins & Robinson, 1985, 31-35).
(Knapp, 1987, 578-588).

ث. حجم مكتب المراجعة

- لغرض دراسة أثر هذا العامل على استقلال المراجع الخارجي يتعين التفرقة بين مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة، اذ إن الثانية هي المملوكة لمراجعٍ واحد، وغالباً ما تكون مكاتب المراجعة الكبيرة المملوكة لمجموعة من المراجعين (Shockley, 1981, op.cit., 788) (شركاء) أقل عرضة لفقدان الاستقلال بالمقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، نظراً لأن مكاتب المراجعة الكبيرة تكون أقل اعتماداً على زبون معين بسبب أتعاب المراجعة من زبون معين تشكل نسبة من إجمالي دخل المكتب، بالإضافة إلى أن هناك خصائص معينة في مكاتب المراجعة الصغيرة وزبائنها، حيث تكون العلاقة الشخصية بين المراجع وزبونه هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان الاستقلال. (Mautz & Sharaf, 1961, op.cit., 213)
- وفي حالة ارتباط مكاتب المراجعة بتقديم خدمات إدارية واستشارية لزبائن المراجعة فإن خطر فقدان الاستقلال في مكاتب المراجعة الصغيرة يكون أعلى منه في مكاتب المراجعة الكبيرة، نظراً لكن في مقدور الأخيرة تخصيص قسم مستقل لتقديم مثل هذه الخدمات مما يقلل من خطر فقدان الاستقلال.
- وقد اتضح أن الأدلة المستخلصة من الدراسات العملية والتطبيقية في هذا المجال والتي تؤيد أن مكاتب المراجعة الصغيرة تكون عرضة لخطر فقدان الاستقلال ولاسيما إذا ارتبطت خدمات المراجعة بتقديم خدمات إدارية واستشارية للمنشأة موضوع المراجعة.

جـ. حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية

- إن حصول المراجع الخارجي على مزايا أو منافع اقتصادية ومالية من المنشأة التي يراجع حساباتها يعد تهديداً لمبدأ الاستقلال والحياد للمراجع ومن الأمثلة على ذلك أن تكون له علاقة مالية مباشرة أو علاقة مالية جوهرية غير مباشرة، أو حصوله على قرض أو كفالة، أو الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب من الزبون، ووجود علاقات تجارية قوية مع الزبون، على سبيل المثال الاتجار بأسهم أو سندات الزبون أو الترويج لها، قيام المراجع بالدفاع عن الزبون في حالة حل النزاعات مع طرف ثالث.
- ولهذا فقد نصت معظم القوانين في دول العالم على ضرورة عدم وجود مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين المراجع الخارجي وإدارة المنشأة التي يراجع حساباتها، كامتلاك أسهم أو عمل كموظف لدى المنشأة. (جربوع،٢٠٠٣، ٤٤-٤٥)
- ففي المملكة الأردنية الهاشمية على سبيل المثال، نصت المادة ١٩٧ من قانون الشركات الأردني لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته، على أنه "لا يجوز لمراجع الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يراجع حساباتها أو أن يكون عضواً في مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها، ولا يجوز أن يكون شريكاً لأي

عضو من أعضاء مجلس إدارتها أو أن يكون موظفاً لديه، وذلك تحت طائلة بطلان أي إجراء أو تصرف يقع بصورة تخالف أحكام هذه المادة".

- أما النظرة الثانية للاستقلال وهي النظرية الموضوعية وتتمثل بوجوب حماية الاستقلال بمعيار وقواعد موضوعية من شأنها اجتناب المواقف التي يكون لها تأثير على استقلال المراجع، فالمراجع يجب أن يكون بعيداً عن مواطن الشبهات أو المواقف التي تقلل من هيبته وكرامته والتي يكون فيها تعارض بين مصالحه واستقلاله، ولقد أوضحت قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المادة ١٠٥ ما يأتي: " Auditors in public practice should be independent in fact and appearance when providing auditing and other attestation services". (Boynton & Kell, 1996, 77-78)

ثانياً- الدراسة الميدانية

١. مراجعة الحسابات في فلسطين

- كادت ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين أن تكون معدومة في ظل سلطة الاحتلال الإسرائيلي، ولكن هذه الممارسة بدأت تظهر تدريجياً مع عودة السلطة الوطنية الفلسطينية، والشروع في تكوين وحدات اقتصادية وطنية كالبنوك والمؤسسات المالية وغيرها، ولاشك أن مستوى المراجعة كمهنة والطلب عليها لا يزال في حده الأدنى، وكذلك لا يزال أمام المهنة والمهنيين جهوداً كبيرة يجب عليهم عمله للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة، ويرجع ذلك حسب ما يراه الباحث إلى ما يلي:

أ. عدم كفاية القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٦١، الصادر في الأردن لتنظيم مهنة مراجعة الحسابات المعمول به في الضفة الغربية والذي صدر بشأنه قرار من رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية/ رئيس منظمة التحرير الفلسطينية رقم ٥ لسنة ١٩٩٧ بتطبيقه على جميع الأراضي الفلسطينية، وتم إلغاء العمل بهذا القانون بالأردن بصدور القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥.

ب. ضعف إمكانيات جمعية مدققي الحسابات، وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، القائمة على تنظيم المهنة.

ت. انخفاض وعي مستخدمي القوائم المالية بأهمية مراجعة الحسابات.

- ويجب التمييز هنا بين عدة أنواع من خدمات المراجعة والخدمات الإدارية والاستشارية التي تقدمها عادة شركات ومكاتب مراجعة الحسابات والتي تشمل:

أ. مراجعة الحسابات وفقاً لقواعد ومعايير المراجعة المعتمدة.

ب. وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى كشؤون الموظفين وغير ذلك.

ت. تقديم المشورة في الشؤون المحاسبية والمالية بما في ذلك استخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات المالية.
ث. الاستشارات الضريبية.
ج. الاستشارات في مجال تصميم أنظمة التكاليف.
ح. الاستشارات الإدارية.
خ. عمل الجدوى الاقتصادية للمشاريع الجديدة.
د. المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.
ذ. التحقيقات الخاصة في الأمور المالية.

٢. مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

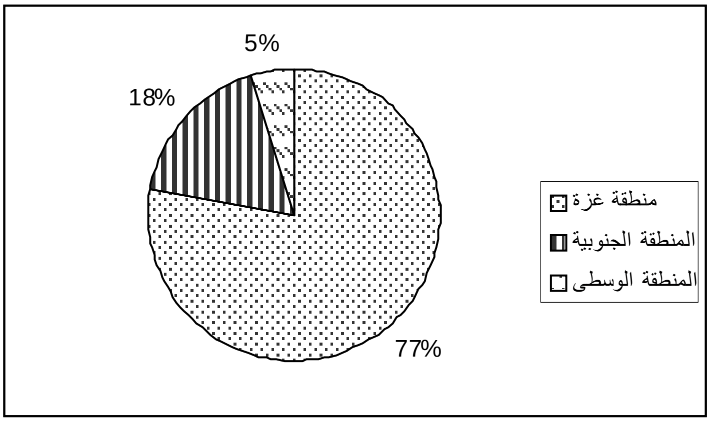
- من الجدير بالذكر أن عدد المكاتب للمحاسبة والمراجعة في قطاع غزة بلغ ٨٥ مكتباً، وهي المكاتب المعتمدة والمسجلة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

الجدول ١

م	الإيضاحات	عدد المكاتب	النسبة المئوية
٠١	منطقة غزة	٦٦	%٧٧
٠٢	المنطقة الجنوبية	١٥	%١٨
٠٣	المنطقة الوسطى	٤	%٥
	المجموع الكلي	**٨٥**	%١٠٠

- أما من حيث التوزيع الجغرافي وموقع مكاتب المحاسبة والمراجعة، فمنطقة غزة كان نصيبها ٦٦ مكتباً وتمثل ٧٧% من عدد المكاتب بسبب كونها مركز اقتصادي وسياسي فهي مقر السلطة الوطنية الفلسطينية في الوقت الراهن، أما المنطقة الجنوبية فكان نصيبها ١٥ مكتباً وتمثل ١٨% من عدد المكاتب، والمنطقة الوسطى كان نصيبها ٤ مكاتب وتمثل ٥% فقط من عدد المكاتب، والجدول ١ الموضح أدناه يبين عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة.

- رسم بياني يوضح عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة حسب النسبة المئوية:



عدد مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

٣. طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة

- بصفة عامة يقوم المحاسبون والمراجعون بأداء خدمات مختلفة، أهمها خدمات المحاسبة وخدمات المراجعة، والخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى مثل الخدمات الضريبية، وخدمات التكاليف، وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات.

الجدول ٢

توزيع خدمات المحاسبة والمراجعة والاستشارات على مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

م	الإيضاحات	النسبة المئوية
٠١	خدمات المحاسبة	٤٠%
٠٢	الخدمات الضريبية	٣٠%
٠٣	خدمات مراجعة الحسابات	٢٣%
٠٤	خدمات دراسات الجدوى الاقتصادية	٧%
	المجموع الكلي	١٠٠%

- وبالنسبة لخدمات المحاسبة وخدمات المراجعة فيقوم بها عادة كل المحاسبين القانونيين أما خدمات الضرائب فيقوم بها بعض المحاسبين القانونيين المتخصصين في شؤون الضرائب في البلاد التي تفرض قوانينها ضرائب

على الدخل وخاصة في الدول التي يسمح فيها للمحاسبين القانونيين بمصاحبة زبائنهم أمام السلطات الضريبية في حالات الخلاف على مكونات وعاء الضريبة، وذلك بوصفهم خبراء في شؤون الضرائب لمناقشة أوجه الخلاف نيابة عن الزبائن.

- أما الخدمات الخاصة بالاستشارات فإنها تعتمد على توافر خبرات متعددة في المحاسبة والاقتصاد والإدارة والقانون ونظم المعلومات والهندسة وغيرها، لذلك لا تستطيع توفير هذه الخدمات إلا المؤسسات المهنية الكبرى التي تضم محاسبين قانونيين ومستشارين وخبراء في تلك المجالات. (AICPA, Committee on Management Services, No.2 and No.3)
- وبخصوص طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في قطاع غزة وتحديد نسبة كل منها إلى حجم أعمال المكتب، فإن الخدمات المحاسبية تأخذ النصيب الأكبر من عمل تلك المكاتب، بحيث استحوذت على حوالي ٤٠% من أعمال المكاتب، كما يلاحظ أن الاستشارات الضريبية عالية جداً إذ بلغت ٣٠% من أعمال المكاتب، وهذا يدل على اهتمام من قبل أصحاب الشركات والأعمال في التعرف على حقوقهم وواجباتهم، كما يدل أيضاً على عدم وضوح القانون الخاص بالضرائب مما تضطر الشركات للاستفسار المستمر.
- وتأتي في الدرجة الثالثة خدمات مراجعة الحسابات، إذ بلغت ٢٣%، أما دراسات الجدوى الاقتصادية فقد انخفض نصيبها بشكل كبير ووصل إلى ٧% رغم الاهتمام الواسع بدراسة الجدوى في السابق، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى قلة الدعم من المؤسسات الأجنبية للسوق المحلي وهذا يؤكد أن دراسات الجدوى التي كانت تجري في السابق إنما كانت بهدف التمويل.

محددات البحث

- لابد من الإشارة هنا إلى أن هذا البحث يقتصر على قطاع غزة من دولة فلسطين، لعدم الإمكانية العملية لتطبيق البحث على الضفة الغربية بسبب الأوضاع السياسية الراهنة، ويسجل الباحث بأن تزامن جمع البيانات ميدانياً مع أحداث انتفاضة الأقصى، وما صاحبها من تقطيع وعزل لمناطق قطاع غزة عن بعضها البعض، أدى إلى عدم تمكن الباحث من الوصول إلى بعض مراجعي الحسابات خاصة في المنطقة الجنوبية من قطاع غزة، كما يسجل الباحث بأن عدداً من المراجعين قد اعتذروا عن تعبئة الاستبيانات لأسباب مختلفة.
- تم تصميم الاستبيانات وأرسلت إلى مجتمع الدراسة جميعه من مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة وعددهم ٨٥ مكتباً، كما تم تفريغ وتحليل المعلومات التي وردت في الاستبيانات واستكمال النقص في بعضها لاستخدامها في إعداد الدراسة.
- القيام بعدد من المقابلات لاختبار النتائج و تعزيزها.

- فيما يتعلق بتحليل البيانات، اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع وذلك باستخدام الجداول التوضيحية والمقارنات وتحليل القوانين المتعلقة بالموضوع.

جمع البيانات

- لقد تم إرسال قوائم الاستبيان إلى ٨٥ مكتباً في قطاع غزة وذلك باتباع الخطوات الاتية:

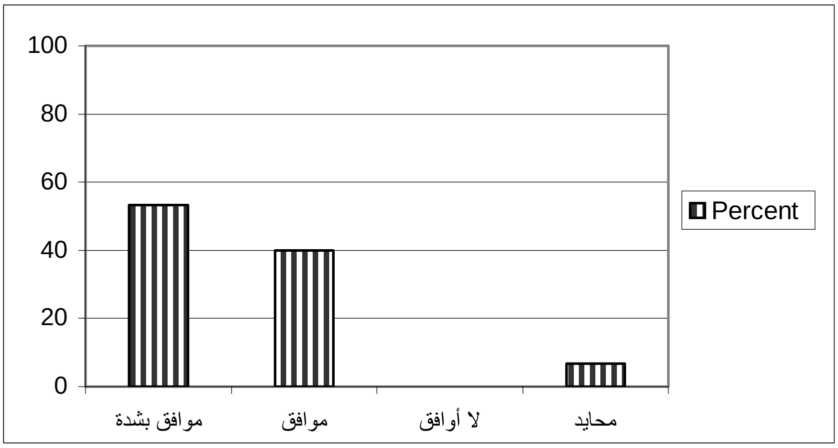
أ. أرفق مع قوائم الاستبيانات خطاب موجه من الباحث إلى المراجعين القانونيين، حدد فيه هدف البحث وإجراءات إكمال الاستبيانات وحث المراجعين على سرعة الإجابة.

الجدول ٣

وجود علاقة بين التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والموضوعية، والمعايير الفنية العامة، والمسؤولية تجاه الزبائن، وكسب ثقة الجمهور، وبين رضاء المجتمع المالي واحترامه لمهنة المراجعة

Descriptions		Frequency	Percent %	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	40	53.3	53.3	53.3
	موافق	30	40.0	40.0	93.3
	لا أوافق	-	-	-	-
	محايد	5	6.7	6.7	100.0
Total		75	100.0	100.0	-

ب. أرسلت قوائم الاستبيان إلى جميع الــ ٨٥ مكتباً وذلك حسب عناوينهم المسجلة في دليل المحاسب الفلسطيني.

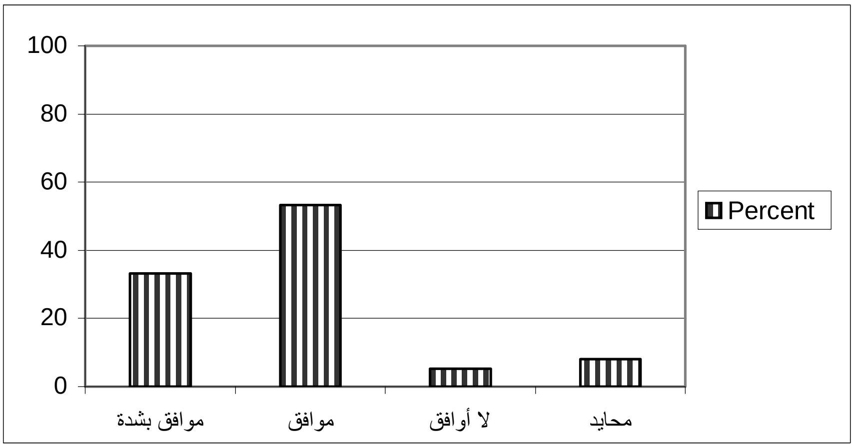


ت. تم الحصول على رد ٦٠ مكتباً في المرحلة الأولى، ولقد تم معاودة الاتصال الشخصي مرة أخرى بعد شهر من الإرسال، وتم الحصول على إجابة ١٥ مكتباً آخر، وعليه بلغ إجمالي الردود ٧٥ مكتباً تمثل نسبة إرجاع قدرها ٨٩% تقريباً، وهي نسبة عالية ومعقولة.

الجدول ٤

عدم وجود علاقة بين ظهور المراجع الخارجي بالاستقلال التام، وبين تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية لزبونه

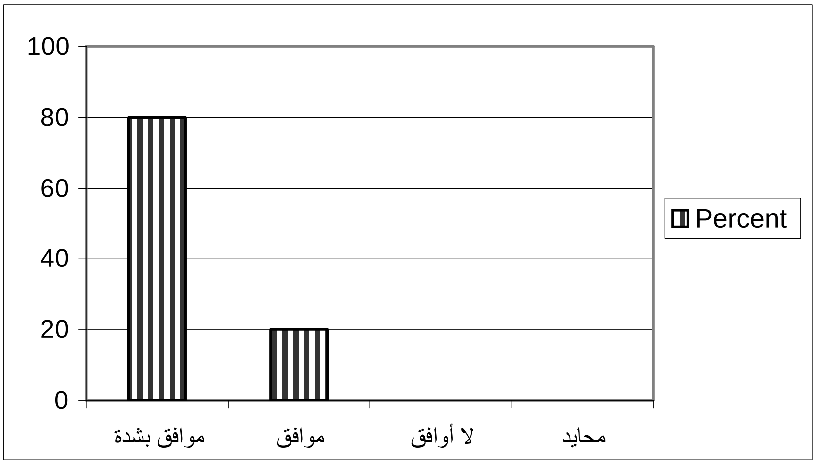
Descriptions		Frequency	Percent %	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	25	33.3	33.3	33.3
	موافق	40	53.3	53.3	86.6
	لا أوافق	4	5.3	5.3	91.9
	محايد	6	8.1	8.1	100.0
Total		75	100.0	100.0	-



الجدول ٥

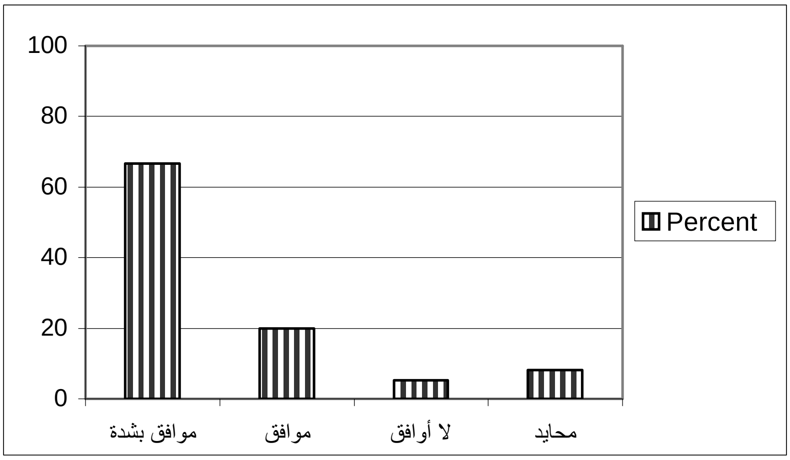
وجود علاقة بين توافر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي، وبين الثقة في الرأي الذي يبديه على القوائم المالية في تقريره من قبل المجتمع المالي

Descriptions		Frequency	Percent %	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	60	80	80	80
	موافق	15	20	20	100
	لا أوافق	-	-	-	-
	محايد	-	-	-	-
Total		75	100.0	100.0	-



الجدول ٦
وجود علاقة قوية لتأثير أتعاب المراجعة على استقلال الخدمة وجودتها التي يقدمها المراجع الخارجي

Descriptions		Frequency	Percent %	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	50	66.6	66.6	66.6
	موافق	15	20.0	20.0	86.6
	لا أوافق	4	5.3	5.3	91.9
	محايد	6	8.1	8.1	100.0
Total		75	100.0	100.0	-



تحليل نتائج الدراسات الميدانية

- من واقع الجدول ٣ تبين وجود علاقة بين التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والموضوعية، والمعايير الفنية العامة، والمسؤولية تجاه الزبائن، وكسب ثقة الجمهور، وبين رضاء المجتمع المالي واحترامه لمهنة المراجعة. إذ أفاد ٧٠ مراجعاً وهم يمثلون نسبة مئوية قدرها ٩٣,٣% بأنهم يوافقون على أن المراجع إذا التزم بالنزاهة والموضوعية والمعايير الفنية العامة، والمسؤولية تجاه الزبائن، وكسب ثقة الجمهور، فسيكون المجتمع المالي سوف يكون راضياً عنه كما يزيد احترامه لمهنة المراجعة، وهذا ما يؤيد ما جاء بالفرضية الأولى.
- من واقع الجدول ٤ يتبين وجود علاقة بين ظهور المراجع الخارجي بالاستقلال التام، وبين تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبون المراجعة. حيث تعتبر الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للمنشأة من أكثر العوامل المادية المرتبطة باستقلاله، مما دفع بعض الكتاب إلى القول بأن قيام المراجع بهذه المهمة يجعله يقترب بصورة فريدة من الزبون، مما يزيد من دور المراجع ونفوذه على الزبون، ومن ثم يكون المراجع في وضع جيد يمكنه من مقاومة أي ضغط من الزبون، وبالتالي وجود إمكانية أكبر في الحفاظ على استقلاله. كما يرى فريق آخر أن قيام المراجع بالخدمات الاستشارية بجانب مراجعة الحسابات يعد تهديداً لاستقلاله ويؤيد عدم قيام المراجع بهذه المهمة. وبدراسة الجدول تبين أن ٦٥ مراجعاً وهم يمثلون ٨٧% قد وافقوا على عدم وجود علاقة بين ظهور المراجع الخارجي بالاستقلال التام وبين تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبون المراجعة مما يؤيد صحة الفرضية الثانية.
- من واقع الجدول ٥ يتبين وجود علاقة قوية بين توافر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي الذي يبديه على القوائم المالية في تقريره من قبل المجتمع المالي، حيث أن الكفاءة المهنية واستقلال المراجع الخارجي وحياده هما الدعامتان الأساسيتان في عملية المراجعة، والسببين الرئيسين في وجودهـــا. وحيث أفاد ١٠٠% من مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة بأن هناك علاقة قوية بين توافر الكفاءة المهنية واستقلال المراجع وبين الثقة في الرأي الذي يبديه على القوائم المالية فإن هذا يؤيد صحة الفرضية الثالثة.
- من واقع هذه الدراسة يتبين أن أتعاب المراجعة التي يتقاضها المراجع الخارجي إحد المؤشرات الهامة التي تؤثر على استقلاله وحياده وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق المراجعة تميل الأتعاب إلى الانخفاض متأثرة بعامل العرض والطلب، مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع بشكل جوهري وجودة الخدمة التي يقدمها، كما يعتمد تحديد الأتعاب على عدة عوامل منها كِبر حجم المنشأة، وكثرة عملياتها، وطبيعة عملياتها ودرجة تعقيدها، والوقت المستغرق في عملية المراجعة.

- والجدول ٦ يبين وجود علاقة قوية لتأثير الأتعاب على استقلال وجودة الخدمة التي يقدمها المراجع الخارجي، حيث أفاد ٦٥ مراجعاً بنسبة مئوية قدرها ٨٦,٦% بوجود هذه العلاقة وهذا ما يؤيد الفرضية الرابعة.

٧. النتائج والتوصيات

أ. النتائج

أ. يتعرض المراجع الخارجي لبعض الضغوط من قبل إدارة المنشأة عن طريق التعيين وتحديد الأتعاب والعزل إذا لم يقم المراجع بتنفيذ رغبات هذه الإدارة ومطالبها والسير في ركابها.

ب. إن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبون المراجعة بجانب خدمات المراجعة قد يهدد استقلاله وحياده، لأنه يصبح في موقف المدافع عن إدارة المنشأة، مما يصعب معه الحفاظ على استقلاله، كما أنه قد يقيم علاقات شخصية وطيدة مع الإدارة أثناء تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية.

ت. إن اعتماد المراجع الخارجي على زبون واحد يهدد استقلاله وحياده ولاسيما مكاتب المراجعة الصغيرة التي تكون مملوكة لمراجع واحد.

ث. إن الجمعيات المهنية في قطاع غزة لم تقم بالهيمنة والسيطرة على مهنة المحاسبة والمراجعة حتى الآن، مما أدى إلى عدم قدرتها على قيادة هذه المهنة وتوجيهها.

ج. عدم التزام بعض المراجعين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني أثناء ممارستهم لأعمال المراجعة.

ح. قيام بعض المراجعين بتخفيض أتعاب المراجعة إلى النصف وذلك لاجتذاب زبائن يعلمون أن زملاءهم يقومون بمراجعة حساباتهم، مخالفين قواعد السلوك المهني.

خ. عدم وجود قانون لمزاولة مهنة المراجعة في فلسطين حتى الآن، وذلك من حيث شروط ممارسة هذه المهنة، وغير ذلك من الأمور التي تتعلق بحقوق المراجع وواجباته ومسؤولياته، وإلزام الشركات والمؤسسات بالخضوع للمراجعة.

ب. التوصيات

أ. أن يلتزم كل عضو في معاملة زملائه بما تقضي به قواعد اللياقة وتقاليد المهنة وذلك بعدم انتقاد أعمال الزملاء بصورة تسيء إلى سمعتهم، وعدم السعي أو القبول لأن يكون بديلاً عن زميل له إلا بعد الوقوف على الأسباب التي منعت زميله من الاستمرار في مزاولة عمله، وبعد الحصول على موافقة خطية منه، وبعد أن يتأكد أن حقوق زميله تم تصفيتها.

ب. يجب على المنظمات المهنية العمل على تدعيم استقلال المراجع، وذلك عن طريق تفادي التأثيرات المترتبة على أداء الخدمات الاستشارية والإدارية لزبون المراجعة، وإجراءات التغيير الإلزامي للمراجع بعد خمس سنوات من عمله مع منشأة الزبون.

ت. يجب على المنظمات المهنية العمل على توسيع مسؤوليات المراجع المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، حتى يمكن للمجتمع المالي الثقة في آرائه الذي سيبديها في تقريره عن القوائم المالية المنشورة.

ث. يجب على المنظمات المهنية في فلسطين أن تلزم الشركات والمؤسسات المالية بأن يتم تعيين و تحديد أتعاب وعزل المراجع عن طريق لجنة المراجعة الخارجية بالجمعية العمومية للمساهمين وذلك حفاظاً على استقلال المراجع وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغوط عليه للسير في ركابها وتلبية مطالبها.

ج. إلزام المراجعين بضرورة الالتزام بتنفيذ قواعد السلوك المهني عند قيامهم بأعمال المراجعة، خاصة عدم اللجوء إلى تخفيض الأتعاب بدرجة ملفتة للنظر يكون القصد منها اجتذاب الزبائن من زملائهم.

ح. ضرورة قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بتدريب المراجعين على معايير المحاسبة الدولية، ومعايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني، ويكون حضور المراجع فترة التدريب إجبارياً بحيث لا يتم تجديد رخصة المراجع إذا لم يحضر التدريب.

خ. عدم اعتماد المراجع في دخله على زبون واحد حتى لا يفقد المراجع حياده واستقلاله على أن يتم تحديد نسبة ١٠% أو ١٥% كحد أعلى من دخله لزبون واحد.

د. ضرورة صدور قانون لممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين للحفاظ على حقوق مراجعي الحسابات وواجباتهم ومسؤولياتهم، وتحديد دورهم في خدمة المجتمع.

٨. المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

١. سالم عبدالله حلس، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، **مجلة الجامعة الإسلامية**، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، ٢٠٠٢.

٢. طلال أبو غزالة، حول أسس تطوير مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، وتدعيم مقومات استقلال المراجع الخارجي **مجلة المحاسب القانوني العربي** ، العدد (٧٠)، يناير ١٩٩٢.

٣. علي إبراهيم طلبه، حول قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عُمان، **مجلة الإداري**، العدد ١٩٩٧،٦٩.

٤. محمد حسين أبو نصار،العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، **مجلة دراسات (العلوم الإدارية)**، المجلد ٢٦، العدد ٢، تموز ١٩٩٩.

محمد عطيه مطر، سُبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بـ الأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة، **مجلة دراسات**، مجلد ٢١ أ، العدد الثالث،١٩٩٤.

٦. يوسف محمود جربوع، استقلال وحياد المراجع الخارجي وأثر عدم الالتزام بهما على عملية المراجعة، **مجلة المحاسب القانوني العربي**، العدد ١٠٨، الرُبع الأول ١٩٩٩.

٧. يوسف محمود جربوع، في مجال وجود مصالح اقتصادية مع إدارة المنشأة، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات**مطبعة الطالب الجامعي بغزة** ، فلسطين، الطبعة الثانية، ٢٠٠٣.

ثانياً- المراجع باللغة الاجنبية

1. American Institute of Certified Public Accountants "Committee of Management Services", No. 2 and No. 3.
2. American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA, N.Y. 1981), "Professional Standards", "Management Services" – Section 410).
3. American Institute of Certified Public Accountants, "The Report of the commission to Study the Auditor's Responsibility (Cohen Committee Report), New York, AICPA. 1978.
4. Antle, "Auditor's Independence", The Journal of Accounting Research", Vol. 22, No.1, Spring 1984.
5. Bartlett, "A scale of Perceived Independence: New Evidence of an old Concept", Accounting, Auditing and Accountability Journal", MCB University: England, (Vol.6, 1993).
6. Beams and Killough, "Audit Independence: An Extension of the Concept", The National Public Accountant, (December 1970).
7. Boynton and Kell, "Auditor's Legal Liability Towards Clients", Modern Auditing, 1996, Sixth Edition.
8. Boynton and Kell, "Rules of Conduct", "Modern Auditing", 1996, Sixth Edition, Wiley & Sons, New York.
9. Carey, "Ethical and Professional Responsibility",: A paper in Independent Auditing Standards", J.C. Ray Halt Rinehart, Winston, New York, 1964.
10. Darnell, "Facing up the Question of Confidence", The Journal of Accountancy, (Feb. 1991).
11. Decima Research Limited, "Executive Summary of Public Opinion Survey", (1986).
12. Deutsch, "The Resolution of Conflict", (New Haven: Yale University Press), 1973.
13. Elliot and Korpi, "Factors Affecting Audit Fees", Responsibility Research Study, No. 3, AICPA, 1979.
14. Emerson, "Power-Dependence Relations", American Sociological Review, (Feb. 1962).
15. Firth "An Analysis of Audit Fees and their Determination", Auditing, Vol. 4, No. 2, Spring 1985.
16. Gaston, "The Profession's Future: What's at Stake and What it will Take", C.A. Magazine, (April 1987).
17. Gipple and Metaclf, "Planning your Professional Development Program", The Journal of Accountancy, March 1974.
18. Gipple and Metcalf, "Planning an Audit and the Supervision on the Assistants", The Journal of Accountancy, (March 1974).

19. Goldman, and Barlev, "The Auditor Firm conflict of Interest: Its Implications for Independence", The Accounting Review, (Oct. 1974).
20. Grinaker, "The Auditor's Responsibility in Expressing an opinion", The Journal of Accountancy, 1980.
21. Hartley and Ross, "MAS and Audit Independence: An Image Problem", The Journal of Accountancy, (November 1982).
22. Hayes Rick and *(et.al)*, "Independence Requirements", Principle of Auditing", 2000, First Edition.
23. Hoenemeyer, "Comparability of Auditing and Management Services", The Viewpoint of Users of Financial Statements, The Journal of Accountancy, (De. 1967).
24. Holmes and Overmyer, "Auditing Standards and Procedures", 1975, 8th, Ed., Homewood Illinois: Richard D. Irwin, Inc, 1975.
25. Humphrey *(et.al)*, "Providing Managerial and Consulting Services to Clients", The Institute of Chartered Accountants in the United Kingdom (England and Wales), (London: ICAEW, 1992).
26. Hylton, "Are Consulting and Auditing Comptable a Contrary View", The Accounting Review, July 1964.
27. Jenkins and Robinson, "The Corporate Audit Committee", Management Accounting, (U.S.A.), (December 1985).
28. Knapp, "An Empirical Study of Audit Committee Support for Auditors Involved in Technical Disputs with Client Management", The Accounting Review, 1987.
29. Litterer, "Conflict in Organization: A Reorganization" As edited by Henry L. and Hammer, W.C., in "Behavior and Management, A Contigency Approach, S. clain press, (Chicago 1974).
30. Mautz and Sharaf, "The Philosophy of Auditing" "Sarasota",: American Accounting Association, 1961.
31. Mautz and Sharaf, "The Philosophy of Auditing", 1961,.
32. Mautz and Sharaf, "The Philosophy of Auditing", 1961.
33. Mautz, "Towards a philosophy of Auditing" in: Auditing Looks Ahead, Haward Stettler, (ed.) University of Kansas Printing Services, 1972.
34. Meigs and Meigs, "The Compliance with Objectivity and Fairness", Financial Accounting", 1979, Third Edition.
35. Nichols and Price, "The Auditor – Firm Conflict: An Analysis Using Concepts of Exchange Theory", The Accounting Review, (April 1976).
36. Raven and Kruglanski, "Conflict of Power", as edited by paul swingle in, The Structure of conflict", Academic press, (N.Y.: 1976).
37. Schults, "Comparability of Auditing and Management Services",The Journal of Accountancy, (December 1967).
38. Shockley, "Perceptions of Auditor's Independence: An Empirical Analysis" 1981.
39. Shockley, "Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis", The Accounting Review, American Accounting Association, (October 1981).
40. Simon "The Audit Service Market", "Auditing", Vol.5. No.1, Fall 1985.
41. Simunic, "The Pricing of Services: Theory and Evidence", The Journal of Accounting Research, (Spring 1980).
42. Steem, M., "Auditing and Auditors What the Public Thinks?", London", KPMG Peat Marwick Mclintock, 1989.
43. Stetter, "The Supervision of Audit Staff", Auditing Principles", 1982, Fifth Edition.
44. Taffler and Ramalingan, "The Determinants of the Audit Fees in the U.K.", City University Working Papers, 1981.

45. Taylor and Glezen, “Due Professional Care”, Auditing Integrated Concepts and Procedures”, 1994, Sixth Edition.
46. The Journal of Accountancy, “GAO Report Supports Profession’s Effort on Audit Quality”, Journal of Accountancy, (May 1989).
47. U.S.Senate, “Subcommittee on Reports Accounting and Management of the Committee on Government Operations”, Metaclf Staff Report”, The Accounting Establishment: A staff Study U.S. Government Printings Office”, 1976.

The Factors Affecting The External Auditor's Independence And Neutrality In Gaza Zone, Palestine State”

ABSTRACT

- The confidence of the external auditor’s opinion about the published financial statements is depending on his independence and neutrality when he expressing this opinion. So, it is necessary for others to have the confidence with the auditor’s independence and neutrality to be attributed with integrity and objectivity to execute his obligations with highest sense of professional efficiency, depending on his knowledge, skill and experience. The external auditor must practise the professional suspecious in cases of errors, fraud and illegal acts which may be happened.
- The researcher perceives that there are some factors affecting the independence and neutrality of the external auditor, such as: auditing fees, the auditor may obtain some financial benefits from his client, the long engagement period with his client and introducing managerial and consulting services to him.

٩. الملاحق

الجامعة الإسلامية في غزة
كلية التجارة – قسم المحاسبة

أخي المحترم ، أختي المحترمة ،،،
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد :
أتوجه إليكم بالشكر والاحترام راجياً تعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال تعبئة الاستبيانات المرفقة وعددها (٤) حول موضوع :

**"العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجعين الخارجيين
في قطاع غزة من دولة فلسطين"**

علماً بأن جميع المعلومات التي سنزود بها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث
الدكتور/ يوسف محمد جربوع
أستاذ مراجعة الحسابات المشارك
كلية التجارة- قسم المحاسبة
الجامعة الإسلامية في غزة

استبيان ١

وجود علاقة قوية بين ضعف أساليب الضوابط الداخلية للرقابة وبين ميل الإدارة إلى ارتكاب الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية

م	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	لا أوافق	محايد
١	هل تعني النزاهة الصدق فقط في التعامل والمصداقية مع كافة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية المنشورة؟				
٢	هل مطلوب من المراجع الخا رجي أن يتمتع بالعدالة والنزاهة الفكرية بموضوعية وأن يتخلص من تضارب المصالح؟				
٣	هل ممارسة ضغوطات من إدارة المنشأة على المراجع الخارجي تضعف من موضوعيته؟				
٤	هل مطلوب من المراجع الخارجي الابتعاد عن العلاقات التي تؤثر على موضوعيته تجاه المنشأة التي يراجع حساباتها؟				
٥	هل مطلوب من المراجع الخارجي أن يمتنع عن قبول الهدايا والضيافة حتى لا تؤثر سلباً على موقفه المهني تجاه زبونه؟				
٦	هل مطلوب من المراجع الخارجي الحفاظ على الكفاءة المهنية عن طريق التعرف على التطورات في مهنة المحاسبة والمراجعة بما في ذلك المعايير المحلية والدولية في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات وغيرها من القواعد والأنظمة ذات العلاقة ؟				
٧	هل مطلوب مـ ن المراجع الخارجي أن يقوم بتصميم برنامج لرقابة نوعية على أداء الخدمات المهنية يتناسب مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ؟				
٨	هل يجب على المراجع احترام سرية المعلومات الخاصة بالزبون الذي يراجع حساباته والتي يكون قد حصل عليها أثناء قيامه بتقديم خدماته المهنية ؟				
٩	وما هو موقف المراجع الخارجي من مبدأ السرية تجاه زبونه إذا طلبت منه اللجان القضائية أو المهنية الإدلاء ببعض البيانات حول موضوعات معينة .				
١٠	هل مطلوب من المراجع الخارجي أن يكون مستقلاً ذهنياً وفي المظهر حتى يتم الاعتراف باستقلاله من قبل الجمهور؟				
١١	هل يجوز للمراجع الخارجي أن يكون عضواً في مجلس إدارة المنشأة التي يراجع حساباتها وهل يقبل الجمهور هذا الاستقلال؟				

استبانة ٢

عدم وجود علاقة بين ظهور المراجع الخارجي بالاستقلال القيام ، وبين تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه

م	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	لا أوافق	محايد
١	هل قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه الذي يراجع حساباته يؤثر على حياده واستقلاله؟				
٢	هل مسموح للمراجع الخارجي أن يساهم في اتخاذ القرارات بالمنشأة التي يراجع حساباتها كأن يكون عضواً في مجلس إدارتها ؟				
٣	هل يتطلب من المراجع الخارجي أخذ موافقه من الجهات المعنية لتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للمنشأة التي يراجع حساباتها؟				
٤	هل عند قيام المراجع الخارجي بإعداد الإقرار الضريبي لزبونه الذي يراجع حساباته أن يشترط عليه الحصول على نسبة مئوية من الوفر الضريبي؟				
٥	هل أن قيام مكاتب وشركات مراجعة الحسابات بإنشاء قسمين لديها الأول لمراجعة الحسابات والثاني لتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية يدعم استقلال وحياد المراجع الخارجي؟				
٦	هل تعتقد أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه يعتبر تهديداً حقيقياً لاستقلاله وحياده؟				
٧	هل تعتقد أن تقديم الخدمات الاستشارية لـ زبون المراجعة يخلق تعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت؟				
٨	هل تعتقد أنه من المفيد أن يقوم المراجع الخارجي بتقديم كلا النوعين من الخدمات لـ زبون المراجعة لأنه الأكثر علماً ودراية بظروف المنشأة وظروف الصناعة التي تنتمي إليها؟				
٩	هل تعتقد أن تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية بجانب خدمات المراجعة يزيد من اعتماد الـ زبائن على المراجعين، ومن ثم يُقلل من اعتماد المراجعين على هؤلاء الـ زبائن في عمليات المراجعة ، مما يؤدي إلى زيادة استقلال المراجعين؟				

استبانة ٣

وجود علاقة بين توافر الاستقلال الحقيقي والكفاءة المهنية لدى المراجع الخارجي وبين الثقة في الرأي الذي يبديه على القوائم المالية في تقريره من قبل المجتمع المالي

م	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	لا أوافق	محايد
١	هل وجود علاقة شخصية للمراجع بما فيها الظهـــور المستمر وأفراد أسر ته مع إدارة المنشأة يــؤثر ســـلباً على استقلاله وحياده؟				
٢	هل وجود علاقة ماليـــة للمراجـــع وأفـــراد أســـرته الإقراض والاقتراض وضمان القروض) مـــع إدارة المنشأة تؤثر على استقلاله إيجاباً؟				
٣	هل قبول المراجع وأفراد أسرته السلع والخدمات من زبون المراجعة يؤثر سلباً على استقلاله؟				
٤	هل قيام بعض الـ زبائن بـــالترويج لـــبعض مكاتـــب المراجعة تؤثر سلباً على استقلاليتهم؟				
٥	هل قيام علاقات قوية ومميزة بين فريـــق المراجعـــة والزبون إضافة غلى موظفيه يؤثر سلباً على استقلاله وحياده؟				
٦	هل اطلاع المراجع الخارجي على معايير المحاســ بة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني من أجـــل العمل بها تساهم في تعزيز استقلاله وحياده؟				
٧	هل طموح المراجع الخارجي للقيام بعملية المراجعـــة سنوياً يؤثر على استقلاله وحياده؟				
٨	هل قيام المراجع الخارجي بمراجعة القـــوائم الماليـــة لزبونالمراجعة لسنوات مـ تتاليـــة تكـــسبه مهـــارات وقدرات تساهم في تعزيز استقلاله إيجاباً؟				
٩	وهل قيام المراجع الخارجي بمراجعة القوائم الماليـــة لسنوات متتالية تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعـــة مما يساهم في تعزيز استقلاله إيجاباً؟				
١٠	هل تفرغ المراجع الخارجي لمهنة المراجعة يُعـــزز من استقلاله وحياده ونجاحه في مهنته؟				
١١	هل مطلوب من المراجع الخارجي المعرفة الكافيـــة والمتخصصة في مجـــالات المحاســـبة والمراجعـــة والمهارة المطلوبة في تطبيـــق تلـــك المعرفـــة فـــي الحالات والظروف المختلفة؟				
١٢	هل عدم توافر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر ســـلباً على الرأي الذي سيبديه المراجـــع الخـــارجي فـــي تقريره؟				

إستبانة ٤

تبين وجود علاقة قوية لتأثير أتعاب المراجعة على استقلال وجودة الخدمة التي يقدمها المراجع الخارجي

م	الإيضاحات	موافق بشدة	موافق	لا أوافق	محايد
١	هل تعتبر مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين مهنة منظمة تحكمها أنظمة وقوانين ؟				
٢	هل يتمتع المراجع الخارجي بدرجة معقولة من الاستقلال والحياد أثناء ممارسته عملية المراجعة؟				
٣	هل تعتبر المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة في قطاع غزة منافسة مهنية شريفة؟				
٤	هل تؤثر مثل هذه المنافسة على تحديد الأتعاب؟				
٥	هل يوجد أساس موضوعي عادل لتحديد أتعاب المراجعة في فلسطين؟				
٦	ما مدى تأثير تحديد أتعاب المراجعة على سلوك وكفاءة واستقلال مراجع الحسابات؟				
٧	ما هي العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة هل حجم المنشأة ، حجم مكتب المراجعة وشهرته، خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة ؟				
٨	هل أيضاً الذي يؤثر على أتعاب المراجعة هو مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيد المصاحبة لها ، وكذلك طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لكفاءات متخصصة؟				
٩	وهل يؤثر على الأتعاب استخدام التشغيل الآلي للبيانات الذي تتبعه المنشأة الخاضعة للمراجعة؟				
١٠	هل هناك تأثير على سلامة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ، والوقت الذي يستغرقه المراجع في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتوقيت القيام بها على أتعاب المراجعة ؟				
١١	وهل أن عدد التقارير المطلوبة للـ زبون، ومدى طبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة، ومستوى الأتعاب المألوفة ، والأخطار المصاحبة لعملية المراجعة تؤثر على تحديد الأتعاب؟				