



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
برنامج المحاسبة والتمويل

**أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق
فلسطين للأوراق المالية: دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر
المراجعين الخارجيين والشركات**

إعداد الطالب:

حازم فؤاد عليان

إشراف:

الأستاذ الدكتور: سالم عبد الله حلس

قدمت هذه الدراسة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل
من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة

قبل البدء

قال تعالى:

"يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ"

سورة المجادلة، آية ١١

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

"إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ إِذَا عَمِلَ أَحَدُكُمْ عَمَلًا أَنْ يُتَّقَتَهُ"

حديث شريف

الاهداء

إلى أمي وأبي..
الذين سهروا الليالي الطوال

إلى زوجتي وعمر ومهند
الذين آزروني وتحملوا أوقات البعد والانشغال

إلى إخوتي وأخواتي..
الذين منحوني الراحة والأمان

إلى أهلي جميعاً وأصدقائي ..
الذين آزروني من أجل تحقيق الآمال

إلى كل من له حق علينا

نهدي هذا البحث ،،،

شكر وتقدير

- الشكر أولاً وأخيراً لله عز وجل على ما أنعم به علينا من نعم
- ثم الشكر إلى الأستاذ الدكتور/ سالم حلس لجهده المخلص في الإشراف على هذا البحث
- كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بمناقشة هذه الدراسة ...
- كما أتقدم بوافر الشكر والتقدير لكافة الزملاء في شركة إرنست ويونغ إدارة وموظفين وبشكل خاص الأستاذ/ ماهر أبو شعبان لما قدموه لي من تسهيلات ومساندة من أجل إنجاز مرحلة الدراسة بكاملها
- كما اشكر كل من تعاون وقدم يد المساعدة في توفير البيانات والمعلومات لإتمام هذا البحث
- وأخيراً إلي كل من أعاننا، وسعى لإنجاز هذه الدراسة على أكمل وجه أتقدم لهم بخالص الشكر والتقدير

والله من وراء القصد

الباحث

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	مقدمه
أ	قبل البدء
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	قائمة المحتويات
و	قائمة الجداول
ح	قائمة الملاحق
ط	ملخص الدراسة
ي	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية

رقم الصفحة	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
1	مقدمه
3	مشكلة الدراسة
3	فرضيات الدراسة
5	أهمية الدراسة
6	أهداف الدراسة
7	محددات الدراسة
7	متغيرات الدراسة
8	الدراسات السابقة

رقم الصفحة	الفصل الثاني واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين
21	مقدمه
22	تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين
25	مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين
28	العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة
31	مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة ومدى توفرها في البيئة الفلسطينية
34	سبل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين ودور الجمعيات المهنية
35	المشاكل والعقبات التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة
37	الخلاصة

رقم الصفحة	الفصل الثالث أسس إختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في ضوء القوانين والتشريعات
38	مقدمه
40	الجهة المسؤولة عن إختيار المراجع الخارجي
46	مؤهلات المراجع الخارجي
50	المنافسة
52	إستقلالية المراجع الخارجي
59	الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المراجع الخارجي
62	أتعاب المراجع الخارجي
67	إلتزام المراجع الخارجي ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية
71	واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي

رقم الصفحة	الفصل الرابع الدراسة الميدانية لأسس إختيار المراجع الخارجي
74	مقدمه
75	منهجية الدراسة
76	مجتمع الدراسة وعينتها
77	توصيف الفئة الأولى من عينة الدراسة
82	توصيف الفئة الثانية من عينة الدراسة
88	أداة الدراسة
95	الإختبارات المستخدمة في التحليل الإحصائي
95	تحليل فقرات الدراسة

رقم الصفحة	الفصل الخامس النتائج والتوصيات
139	مقدمه
140	النتائج
141	التوصيات
143	الدراسات المستقبلية المقترحة

144	المراجع العلمية
151	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
27	توزيع خدمات المحاسبة والمراجعة والاستشارات على مكاتب المحاسبة والمراجعة	2.1
73	إجمالي حقوق الملكية التي يتم تدقيقها من قبل كل شركة من شركات المراجعة نسبة إلى إجمالي حقوق ملكية الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	3.1
76	حجم مجتمع وعينة الدراسة	4.1
77	توزيع عينة الدراسة من الشركات المدرجة حسب متغير التخصص العلمي	4.2
78	توزيع عينة الدراسة من الشركات المدرجة حسب متغير المؤهل العلمي	4.3
78	توزيع عينة الدراسة من الشركات المدرجة حسب متغير الوظيفة الحالية	4.4
79	توزيع عينة الدراسة من الشركات المدرجة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	4.5
80	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير إجمالي حقوق ملكية الشركات التي يعملون بها	4.6
80	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير القطاع الذي تتبع له الشركة التي يعملون بها	4.7
81	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير عمر الشركة التي يعملون بها من حيث سنة الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية	4.8
82	توزيع عينة الدراسة من الشركات المدرجة حسب متغير مدي المشاركة والمعرفة في اتخاذ القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع	4.9
82	توزيع عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حسب متغير التخصص العلمي	4.10
83	توزيع عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حسب متغير المؤهل العلمي	4.11
84	توزيع عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حسب متغير الوظيفة الحالية	4.12
84	توزيع عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حسب متغير عدد سنوات الخبرة	4.13
85	توزيع عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حسب متغير الشهادات المهنية	4.14
86	توزيع عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حسب متغير حجم مكتب المراجعة	4.15
86	توزيع عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حسب متغير نوعية ارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية	4.16
87	توزيع عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين حسب متغير مدي المشاركة في إجراءات قبول الشركة كعميل لشركة المراجعة والتي يترتب عليها اختيار المراجع الخارجي	4.17
89	مقياس ليكرت الخماسي	4.18
90	معاملات الارتباط بين كل فقرة والمعدل الكلي للمحور التابعة له	4.19
94	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية و ألفا كرونباخ)	4.20
96	تحليل فقرات المحور الأول	4.21

98	تحليل فقرات المحور الثاني	4.22
100	تحليل فقرات المحور الثالث	4.23
102	تحليل فقرات المحور الرابع	4.24
104	تحليل فقرات المحور الخامس	4.25
106	تحليل فقرات المحور السادس	4.26
109	تحليل فقرات المحور السابع	4.27
111	نتائج اختبار مان وتني للفروق بين إجابات المبحوثين حول بين أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر عينتي الدراسة	4.28
115	نتائج اختبار مان وتني للفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر عينتي الدراسة	4.29
119	إتفاق وجهتي نظر الشركات المراجعين الخارجيين حول الترتيب التنازلي للعوامل الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي	4.30
119	إختلاف وجهتي نظر الشركات المراجعين الخارجيين حول الترتيب التنازلي لبقية العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي	4.31
120	ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر الشركات	4.32
125	ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين	4.33
129	نتائج اختبار كروسكال والاس للفروق حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر عينتي الدراسة تُعزى إلى التخصص العلمي	4.34
132	نتائج اختبار كروسكال والاس للفروق حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر عينتي الدراسة تُعزى إلى المؤهل العلمي	4.35
134	نتائج اختبار كروسكال والاس للفروق حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر عينتي الدراسة تُعزى إلى التخصص العلمي	4.36
136	نتائج اختبار كروسكال والاس للفروق حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر عينتي الدراسة تُعزى إلى مدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي	4.37

قائمة الملحق

رقم الصفحة	إسم الملحق	رقم الملحق
I	الإستبانة الخاصة بعينة الدراسة من الشركات المدرجة	1
VIII	الإستبانة الخاصة بعينة الدراسة من المراجعين الخارجيين	2
XV	الرسالة المرسله للمحكمين	3
XVI	قائمة بأسماء المحكمين	4

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ودراسة وتحليل أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات للوقوف على مدى تأثيرها على استقلالية وحيادية المراجع الخارجي في تلك الشركات. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة وذلك كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عيني الدراسة المتمثلة في الأشخاص الذين يتولون مهام مالية قيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار المراجع الخارجي في الإدارات التنفيذية والمالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وشركات ومكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة. وقد تم استرداد (75.5%) من الاستبانات الموزعة (74.2% للشركات، و77.5% للمراجعين).

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. تتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تحديد العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي، مما يعني أن تأثير تلك العوامل بشكل عام لا يختلف باختلاف بيئة التطبيق مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية الحالة الفلسطينية.
2. توجد إختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أهمية وأثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عن أهميتها وأثرها من وجهة نظر الشركات.
3. توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى التخصص العلمي.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها ما يلي:

1. ضرورة تحديد وتطوير الأطر والتشريعات التي يجب أن تتم في ضوءها عملية إختيار المراجع الخارجي، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر في إختيار المراجع الخارجي.
2. ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمراجع الخارجي حتى يحافظ على إستقلاله وذلك عن طريق إدخال التعديلات اللازمة على القوانين السارية المفعول في فلسطين لتنظيم عملية إختيار المراجع الخارجي.
3. إيجاد الآلية التي تضمن تنفيذ الشركات المساهمة العامة للنصوص القانونية التي تقضي بأن يتم تعيين المراجع الخارجي عن طريق الهيئة العامة للمساهمين، وذلك من خلال تفعيل دور مراقب الشركات من خلال التأكد من أن عملية إختيار المراجع الخارجي تتم في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها.
4. العمل على تفعيل وتعزيز دور الجمعيات المهنية في تطوير قدرات وكفاءات المراجعين الخارجيين من أجل زيادة قدرتهم على مواكبة متطلبات الجهات الرقابية المتعلقة بتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك من خلال قيام الجمعيات المهنية بنشر الوعي وتشجيع الحياذ والاستقلالية بين المراجعين وتكثيف الدورات التدريبية ذات العلاقة.

Abstract

The objective of this study is to identify, assess, and analyze the factors affecting the selection of external auditors in listed companies in Palestine Security and Exchange, and to measure and analyze the significance of these factors from both the view of the external auditors of these listed companies and the view of the listed companies in order to determine the effect on auditors' independence and integrity. To achieve the objectives of this study, a special questionnaires was designed which was considered as a basis for the field study conducted on the study sample which size was the personnel with leading financial and supervision duties within the executive and financial department of listed companies and the external auditors from audit firms engaged in auditing listed companies. A percentage of (75.5%) of the dispatched questionnaires returned (74.2% from listed companies and 77.5% from external auditors).

The following represents the main findings as a result of the study:

1. The results of this study agree with results of previous studies in relation with determining influencing factors in selecting external auditors. This means that the effect of those factors is not generally different in different environments with special consideration to the Palestinian status.
2. There are differences of statistical significance regarding the importance and effect of influencing factors in selecting external auditors from the view points of both the external auditors and listed companies.
3. There are differences of statistical significance regarding the importance and effect of influencing factors in selecting external auditors from the view points of both the external auditors and listed companies caused by specialization in academic qualification.

The study suggests the following recommendations:

1. Setting standards to determine the basis of identifying framework and legislations or regulations of selecting external auditors in order to keep experience and qualification as the dominating factors in selecting external auditors.
2. The importance of providing required legal protection to the external auditors in order to keep independent by amending laws prevailing in Palestine relating to selecting external auditors.
3. Finding a mechanism that ensures listed companies' compliance with articles of laws that calls for the selection of external auditor must be by the general assembly of the company. This is achieved through activating the role company's controller that ensures that such selection is being done in accordance with prevailing laws and legislation.
4. Activating and enhancing the role of professional bodies in developing capabilities and qualification of external auditors in order to increase their ability deal with the requirements of the monitoring bodies related to audit of listed companies through promoting awareness and encourage independence among auditors and intensify training courses.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 مقدمة

إن المتتبع لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين يلاحظ أنها قد بدأت تحظى باهتمام كبير في الأونة الأخيرة خاصةً بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994 وإنشاء سوق فلسطين للأوراق المالية في عام 1995 والبدء بتشغيله بتاريخ 18 شباط 1997، وذلك لما تمثله هذه المهنة من مكانة ذات إرتباط وثيق بالقوائم المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة، وتتبع أهمية مهنة التدقيق من أهمية القوائم المالية المدققة التي تعتبر قاعدة البيانات الأساسية التي يعتمد عليه قطاع واسع من الفئات المستفيدة من مخرجات العمل المحاسبي في الشركات المساهمة العامة والمتمثلة في القوائم والتقارير المالية المدققة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مصالح تلك الفئات تتعدد وتختلف باختلاف حاجة كل فئة من تلك الفئات للمعلومات الواردة في التقارير المالية ومدى الاعتماد عليها، كما تتنوع إحتياجاتها إلى تلك المعلومات التي تفيد في إتخاذ القرارات المالية الرشيدة، الأمر الذي أدى إلى إثارة العديد من التساؤلات ذات العلاقة بالمعلومات المالية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية وذلك لمحاولة تحقيق أقصى فائدة ممكنة من تلك المعلومات، و في مقدمة تلك التساؤلات مدى دقة وحيادية المعلومات الواردة في تلك التقارير، مما ترتب عليه ضرورة وجود جهة محايدة تطرح رأياً فنياً محايداً حول مدى صحة وسلامة تلك القوائم، وذلك على اعتبار أن وجود هذه الجهة يعتبر الحل العملي الأمثل في مواجهة مشكلة الحاجة إلى تحقيق المزيد من الثقة في مدى دقة المعلومات المنشورة في تلك القوائم والتقارير المالية المدققة.

ومما تجدر الإشارة إليه أن طريقة تعيين مدقق الحسابات الخارجي يجب أن تتم بمعزل عن جميع العوامل التي قد تؤثر على إستقلاليته لما لذلك من أهمية بالنسبة لموضوعيته وسلامة رأيه، حيث يهتم مدقق الحسابات الخارجي بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق وقواعد آداب وسلوكيات المهنة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير بوضوح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة الخاضعة للمراجعة والتدقيق، وتلك هي حدود توقعات المراجع لأدائه العادي المطلوب منه في مواجهة متطلبات مستخدمي التقارير المالية، والمتمثلة بإعطائهم تأكيد مطلق عن دقة القوائم المالية وإنذارهم المبكر بتعثُر أو فشل الشركة ومدى قدرتها على الإستمرار، وإكتشاف حالات الغش والتلاعب والتصرفات غير القانونية للشركة والتي قد تظهر أثناء القيام بالإجراءات المختلفة لعملية المراجعة والتدقيق. (الباز، 1999)

إن إمكانية الإعتماد على القوائم المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في فلسطين والثقة بها يعتمدان بدرجة أساسية على جودة أداء المراجع الخارجي، الأمر الذي يعكس مدى أهمية إستقلال المراجع الخارجي في أدائه لمهامه، وهذا يتوقف على مدى توافر الموضوعية والإتساق مع المتطلبات القانونية والمهنية في بيئة التدقيق في فلسطين، وذلك عند صدور قرار تعيين المراجع في الشركات المساهمة العامة، ومن هنا فإن العوامل المؤثرة في إختيار المراجع الخارجي تعد من العناصر الهامة في حقل مهنة التدقيق من حيث أثرها على كفاءتها ومدى الوثوق بمخرجاتها. (خشارمة، 2003)

وتجدر الإشارة هنا إلى أن إستقلال المراجع الخارجي وجودة أدائه من الموضوعات التي تحظى بإهتمام كبير من قبل الأطراف المستفيدة من المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية المدققة للشركات المساهمة العامة، كما أن جودة أداء المراجع الخارجي تعكس مدى الثقة بالقوائم والتقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة، وبالتالي الإطمئنان إلى جودة قراراتهم المالية ذات الصلة بتلك الشركات، ومن بين العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي وجودة أدائه، تلك المتعلقة بقرار إختياره كمراجع خارجي للشركة من حيث مدى إتسام هذا القرار بالموضوعية، وإتساقه مع الأسس القانونية والمهنية لمهنة المراجعة في فلسطين. (خشارمة، 2003)

مما تقدم يمكن أن نخلص إلى أهمية الحاجة للتعرف ودراسة وتحليل أسس إختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية من جهتي نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية لتلك الشركات، الأمر الذي يعود بالفائدة علي أطراف كثيرة ذات علاقة بموضوع الدراسة مثل المراجعين الخارجيين والمستثمرين في الشركات المساهمة العامة وإدارة تلك الشركات وغيرهم من الأطراف الأخرى ذات العلاقة. ويتناول هذا الفصل وصفاً لمشكلة الدراسة وفرضياتها وأهدافها وأهميتها ومحدداتها ومتغيراتها، وكذلك وصفاً للدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

1.2 مشكلة الدراسة

إن التعارض الكبير بين مهام وحدود عمل المراجع الخارجي وبين مصالح الأطراف المستفيدة أو المتأثرة بعملية المراجعة ونتائجها، مما قد يعرض إستقلال وحياد المراجع الخارجي في ممارسة مهنته إلى بعض الضغوط التي قد تقوده إلى تغيير منهج العمل أو التخلي عن بعض الإجراءات المهنية الهامة والمؤثرة في عملية المراجعة، لاسيما وأن التشريعات القانونية في فلسطين تعطي الهيئة العامة للمساهمين الحق في تعيين واختيار المراجع الخارجي وعزلة. وبما أن الواقع العملي يظهر بوضوح سيطرة أعضاء مجلس إدارة الشركات على الهيئة العامة للمساهمين وذلك بحكم ملكيتهم لمعظم أسهم الشركة، فمن المتوقع أن تكون إدارة الشركة هي الطرف الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي. (الفضل، 2003)

ومن هنا يمكن تلخيص وصياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

هل هناك إلتزام من قبل الشركات عند إختيارها لمراجعي الحسابات الخارجيين بالمتطلبات القانونية والحفاظ على مصالح الفئات ذات العلاقة بالشركة؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي العوامل الأكثر تأثيراً في إختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية لتلك للشركات؟
2. هل يوجد إختلافات جوهرية بين أهم أسس إختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية لتلك الشركات؟
3. هل تؤثر عملية إختيار المراجع الخارجي على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي؟

1.3 فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة، تم تحديد الفرضيات التالية والتي سيتم إختبارها من خلال هذه الدراسة:

أولاً: الفرضية الأساسية الأولى: تتأثر عملية اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمجموعة من العوامل.

ويتفرع من هذه الفرضية الأساسية الفرضيات الفرعية التالية:

1. يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في إختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس.
2. تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة.
3. تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة.
4. تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده.
5. تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية.
6. تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع الخارجي مقارنةً بالمراجعين الآخرين.
7. تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة.

ثانياً: الفرضية الأساسية الثانية: يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عن أهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

ثالثاً: الفرضية الأساسية الثالثة: يوجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عن أثرها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

رابعاً: الفرضية الأساسية الرابعة: لا يوجد إختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى بعض الصفات الشخصية كالتخصص العلمي والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة ومدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي.

1.4 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أن استخدام معايير واضحة ومحددة لاختيار المراجع الخارجي في الشركات يعتبر شرطاً ضرورياً وعاملاً رئيسياً، بل ويعتبر من العوامل الأساسية التي تؤثر في إستقلالية المراجع الخارجي، وبالتالي تقديم المستوى الأفضل من الخدمات التي تطمح إليها إدارة الشركة والفئات المستفيدة من البيانات والمعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية المدققة، **وتتمثل أهمية الدراسة فيما يلي:**

1. إن نتائج وتوصيات الدراسة تساهم بشكل فعال في الكشف عن أهم أسس اختيار المراجع الخارجي، والتي من شأنها الكشف عن الايجابيات والسلبيات التي تتعلق بعملية اختيار المراجع الخارجي وتوضيح السبل التي يمكن من خلالها تعزيز تلك الايجابيات ومعالجة السلبيات بهدف تطوير وتعزيز مهنة المراجعة في فلسطين، وإضفاء المزيد من الثقة على آراء المراجعين الخارجيين وبالتالي إضفاء المزيد من الثقة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المدققة.

2. إن الدراسة التحليلية لأسس اختيار المراجع الخارجي وتقديم أدلة مستمدة من الواقع العملي لبيئة مهنة المراجعة في فلسطين، يمكن أن تساهم في إضفاء المزيد من الثقة على استقلالية المراجع الخارجي والتي تعتبر من الأسس الرئيسية لعملية المراجعة، كما يمكن أن تضمن للمراجع الخارجي عدم تعرضه لمخاطر المنافسة غير العادلة، وبالتالي فقدان له فرص عمل إضافية ناتجة عن الاختيار غير العادل للمراجع الخارجي.

3. إن افتقار الواقع العملي لمهنة المراجعة في فلسطين إلى الدراسة التحليلية لأسس اختيار المراجع الخارجي ووجود أسس موضوعية وعادلة لعملية اختيار المراجع الخارجي يمكن الاتفاق عليها بين المراجعين الخارجيين وإدارات الشركات الخاضعة لعملية المراجعة، الأمر الذي يعني أن وجود مثل هذه الدراسة من شأنه إضفاء المزيد من الشفافية على عملية اختيار المراجع الخارجي.

4. إن الدراسة التحليلية لأسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ومحاولة تقديم أدلة مستمدة من الواقع العملي يحقق الفائدة لعدة فئات ذات علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، **ومن أهم هذه الفئات ما يلي:**

◀ **إدارة الشركات المساهمة العامة وملاكها و المستثمرين فيها:** تتمثل أهمية الدراسة لهذه الفئة في التعرف على أهم العوامل المؤثرة على اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وبالتالي التعرف على العوامل التي تؤثر في رفع مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، مما يعني الوصول إلى الدرجة القصوى من الاستفادة من

المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المدققة، وتحقيق المنفعة التي تبتغيها تلك الشركات من عملية المراجعة والتدقيق.

◀ **المراجعين الخارجيين:** تتمثل أهمية الدراسة لهذه الفئة في التعرف أهمية العوامل المؤثرة على اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات، وبالتالي التعرف على العوامل التي قد تؤثر على إستقلاليه المراجع الخارجي.

◀ **الجمعيات والمؤسسات المهنية ذات العلاقة بموضوع الدراسة:** تتمثل أهمية الدراسة لهذه الفئة في التعرف على العوامل الرئيسية المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي، وكذلك التعرف على التوصيات التي قد تساعد في تنظيم وتطوير مهنة المراجعة في فلسطين، ولاسيما تلك التي تتعلق بالجمعيات والمؤسسات المهنية ذات العلاقة.

1.5 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة أساساً إلى دراسة وتحليل أسس إختيار مراجع الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين من جهتي نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، **ويمكن صياغة أهم الأهداف المنشودة من هذه الدراسة فيما يلي:**

1. التعرف على واقع بيئة مهنة المراجعة في فلسطين.
2. التعرف على دور الجمعيات والمؤسسات المهنية في تطوير الأداء المهني للمراجع الخارجي، وبيان أهم الأسس والقواعد التي يجب أن يتم في ضوءها إختيار المراجع الخارجي.
3. الكشف عن العوامل الأكثر أثراً في إختيار المراجع الخارجي ومدى أهميتها بالنسبة لكل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي.
4. التعرف على أية إختلافات جوهرية بين أهمية وأثر أسس إختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عن أهميتها وأثرها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية لتلك الشركات.
5. تقديم التوصيات والإقتراحات التي قد تساعد المهتمين بموضوع الدراسة.

1.6 محددات الدراسة

تتمثل أهم محددات الدراسة فيما يلي:

- تقتصر الدراسة على الشركات المساهمة العامة الفعالة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مما يعني أن الدراسة لن تشمل الشركات المساهمة العامة الموقوفة والشركات المساهمة العامة غير المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- كما تقتصر الدراسة على موظفي الإدارة التنفيذية والإدارة المالية الذين يتولون مهام مالية قيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار المراجع الخارجي، مما يعني أن الدراسة لن تشمل كافة الموظفين العاملين في تلك الشركات.
- تقتصر الدراسة على مكاتب وشركات المراجعة العاملة في فلسطين والتي تقوم أو قامت بمراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مما يعني أن الدراسة لن تشمل مكاتب وشركات التدقيق التي لم تقم بتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- كما تقتصر الدراسة على المراجعين الذين يتولون مسؤوليات ومهام قيادية وإشرافية في شركات ومكاتب المراجعة العاملة في فلسطين، مما يعني أن الدراسة لن تشمل كافة المراجعين العاملين في تلك المكاتب والشركات.

1.7 متغيرات الدراسة

إشتملت الدراسة على متغير تابع واحد ومجموعة من المتغيرات المستقلة، وذلك كما يلي:

المتغير التابع: وهو الذي تم تفسيره من خلال هذه الدراسة ويتمثل هذا المتغير في اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

المتغيرات المستقلة: وهي المتغيرات التي تم معرفة مدى تأثيرها على المتغير التابع وتتمثل هذه المتغيرات فيما يلي:

1. الجهة المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي
2. خبرة المراجع الخارجي
3. تخصص المراجع الخارجي
4. الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المراجع الخارجي قبل التعيين وبعده
5. شهرة وارتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية

6. أتعاب المراجع الخارجي

7. التزام المراجع الخارجي ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية

1.8 الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت جوانب مختلفة من الجوانب ذات العلاقة بمراجعة وتدقيق الحسابات، ونحاول هنا أن نلخص أهم الدراسات السابقة والتي تعتبر الأكثر قرباً لموضوع الدراسة.

1.8.1 الدراسات الفلسطينية:

▪ دراسة (جربوع، 2008)، بعنوان "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز استقلاله وموضوعيته: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في المراجعين الخارجيين في قطاع غزة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائماً عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لإنخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي، وأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع الخارجي وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله.

وخلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها ضرورة أن يمارس المراجع الخارجي الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله، وضرورة إلزام مراجعي الحسابات للشركات المساهمة في قطاع غزة لتغيير المراجعين لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى، وذلك بقصد الابتعاد بخدمات المراجعة عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة عملية المراجعة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية.

▪ دراسة (عوض، 2006)، بعنوان "واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية المحلية في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات لدى المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة، وتقديم التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين حالة الطلب على تلك الخدمة. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على جميع مفردات مجتمع الدراسة المتمثل في المنظمات غير الحكومية الفاعلة والناشطة في قطاع غزة وفقاً لآخر دليل صادر عن مكتب المنسق الخاص للأمم المتحدة - أنسكو لعام 2003.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم فعالية رقابة وزارة الداخلية وهيئة الرقابة العامة وهيئة المنظمات الأهلية، وعدم اكتمال حزمة القوانين المنظمة لبيئة تدقيق الحسابات، والحاجة لإضافات وتعديلات جوهرية، وكذلك ضعف الدور الرقابي للجمعيات المهنية.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها العمل على تعميق وتعزيز وعي المجالس والجمعيات العامة في المنظمات الأهلية بأهمية خدمة تدقيق الحسابات، وضرورة العمل على تفعيل دور وزارة الداخلية، وتعزيز دور هيئة الرقابة العامة وهيئة المنظمات الأهلية في مراقبة أداء الأنشطة المالية للمنظمات الأهلية، والسعي لتطوير القوانين واللوائح المنظمة لذلك، بالإضافة إلى تعزيز الدور الرقابي الذي تقوم به الجمعيات المهنية وضرورة قيامها باستحداث وتطوير قواعد محاسبة تتلاءم والمنظمات الأهلية المحلية.

▪ دراسة (أبوهين، 2005)، بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين، مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تم توزيعها على جميع مفردات مجتمع الدراسة المتمثل في مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات، وأن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر

سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعبه من أجل اجتذاب عملاء جدد.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها أنه يجب أن يتم إختيار مكاتب المراجعة لمدقي حسابات ممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة. وأن تقوم الجمعيات المهنية بتحديد حد أدنى لأتعب مدقق الحسابات لا يجوز للمدقق بأية حال التنازل عنها، مع فرض نظاماً مناسباً وعلمياً في تحديد أتعب المراجع، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين. بالإضافة إلى المحافظة على إستقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي تضمن ذلك.

▪ دراسة (حلس، 2003)، بعنوان "العوامل المؤثرة في تحديد أتعب المراجعة في فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على مستوى أتعب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين بُغية الوقوف على مدى أهمية كل منها في تحديد مستوى الأتعب. وقد استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد وزعت على عينة عشوائية قدرها (50) مفردة من المراجعين الخارجيين في فلسطين وبصفة خاصة في قطاع غزة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه تم حصر خمسة عشر متغيراً مؤثراً في تحديد أتعب المراجعة في فلسطين. وقد تم تبويب الأهمية النسبية لهذه العوامل كما يراها المراجعين.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها ضرورة توفير الأطر الشرعية والتنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك من حيث شروط ممارسة المهنة وتعيين مراجع الحسابات والترخيص للمؤسسات العاملة في هذا الميدان، وغير ذلك من أمور تتعلق بحقوق المراجع وواجباته ومسؤولياته وإلزام المؤسسات بالخضوع للمراجعة والتدقيق. والحاجة إلى أنظمة وقوانين فلسطينية توفر الحماية للمراجع الذي يبدي رأيه الصريح عن مخالفة الشركات للقوانين والمعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية. بالإضافة إلى ضرورة إعادة النظر بشكل جذري في مفاهيم وأساليب المراجعة التي يمارسها المراجعين من أجل ضمان وتأكيد دورهم الفعال في استمرارية المشاركة البناءة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية والادارية.

1.8.2 الدراسات العربية:

▪ دراسة (الفضل، 2003)، بعنوان "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق: دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين"

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع القانوني في العراق وأهميتها بالنسبة لكل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات وقد تضمنت 18 عاملاً من العوامل المؤدية إلى تغيير المراجع ومبوبة في ثلاث محاور يرتبط الأول بالشركة، بينما يرتبط المحور الثاني بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، أما المحور الأخير فيرتبط بمكتب المراجعة، وقد تم توزيع الاستبانة على عينة مؤلفة من 21 شركة حدث فيها عملية تغيير للمراجع الخارجي خلال الفترة الممتدة من 1995 - 2000 وكذلك على 28 مراجع جرت عليهم عملية التغيير في تلك المدة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه قد جاءت نتائج الدراسة متفقة إلى حد كبير مع نتائج الدراسات السابقة، مما يعني أن تأثير تلك العوامل لا تختلف تبعاً لاختلاف بيئة التطبيق على الرغم من وجود اختلاف واضح في أثر العوامل من وجهة نظر المديرين عن وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمراجع حتى يحافظ على حياده وإستقلاله وذلك عن طريق إدخال بعض النصوص القانونية في قانون الشركات لتنظيم عملية تغيير المراجع الخارجي. وحق المراجع في مناقشة قرار عزله وتغييره أمام الهيئة العامة للمساهمين.

▪ دراسة (خشارمة، 2003)، بعنوان "العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة التي شملت فئة مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات المساهمة العامة الأردنية وفئة المدراء الماليين في تلك الشركات.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها اجماع عيني الدراسة على فاعلية دور مجلس الإدارة، وأن دوره لا يقتصر على الظروف الاستثنائية التي حددها القانون وإنما يتعداها إلى اختيار المراجع. كما أظهرت الدراسة أيضاً وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء

الفئتين فيما يتعلق بالعلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمراجع، وكذلك سنوات الخبرة.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها أنه للحد من سيطرة مجلس الإدارة على اختيار المراجع وما قد يكون لذلك من آثار سلبية على استقلاليته فإنه يجب أن يكون هناك مراقب معين من قبل هيئة مراقبة الشركات يراقب آلية تعيين المراجعين، وأن تحدد أسس معينة لاختيار المراجع حتى لا تسيطر العلاقات الخاصة على عملية اختيار المراجع. وضرورة تفعيل دور جمعية مدققي الحسابات في مراقبة مكاتب التدقيق ومعالجة قضايا اختيار المراجع وفقاً لأسس موضوعية.

▪ دراسة (المعتاز، 1999)، بعنوان "العوامل المؤثرة في إختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في إختيار وتغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة السعودية، خاصة بعد صدور قرار وزارة التجارة السعودية الخاص بإنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة السعودية لتتولى عملية إختيار وتغيير المراجع الخارجي. وقد قسمت الدراسة العوامل المؤثرة في إختيار وتغيير المراجع الى قسمين: العوامل الفنية وهي المتعلقة بأداء المراجع لعملية المراجعة، والعوامل غير الفنية وهي ما عدا ذلك من أسباب إختيار وتغيير المراجع.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في جميع أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة السعودية وعينة عشوائية من مكاتب المراجعة العاملة في المملكة العربية السعودية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أهمية العوامل الفنية وتقدمها في الترتيب من حيث الأهمية على العوامل غير الفنية سواءً في إختيار أو تغيير المراجع لدى عينتي الدراسة، ومن أهم هذه العوامل الفنية: (1) اتباع مكتب المراجعة لمعايير المراجعة المتعارف عليها. (2) سمعة مكتب المراجعة. (3) خبرة مكتب المراجعة السابقة في أعمال المراجعة. (4) التأهيل العلمي والمهني لكل من شريك ومدير ومراجعي مكتب المراجعة.

أما فيما يتعلق بالعوامل غير الفنية التي تؤثر في إختيار المراجع الخارجي فقد كانت أهميتها أكبر لدى مدراء مكاتب المراجعة مقارنة بأعضاء لجان المراجعة، ومن أهم هذه العوامل غير الفنية: (1) العلاقات الشخصية لشريك مكتب المراجعة مع لجان المراجعة كانت لها أهمية كبيرة لدى مدراء مكاتب المراجعة. (2) أتعاب عملية المراجعة. (3) تقديم الخدمات الاستشارية. (4) ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها ضرورة الاهتمام بتطوير قدرات المراجعين الفنية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجيا المعاصرة. وضرورة الإفصاح عن أسباب اختيار أو تغيير المراجع من قبل لجان المراجعة بالشركات المساهمة وذلك من خلال تقرير خاص يصدر عن اللجنة يرفق مع التقارير السنوية المنشورة في الصحف المحلية.

▪ **دراسة (طلبه، 1999)، بعنوان "العوامل المؤثرة في إختيار مراقب الحسابات"**

تناولت هذه الدراسة العوامل المتوقع أن تكون لها تأثير على إختيار مراقب الحسابات في الشركات المساهمة العامة في سلطنة عُمان، وقد شملت هذه العوامل شهرة المراجع، وتخصص المراجع في مجال نشاط الشركة، والأتعاب، والإستجابة لاحتياجات العميل، وكسب الثقة، وحاجة الإدارة إلى خدمات متميزة، ورغبة مؤسسى الشركة في تركيز المراجعة للشركة الأم والشركات التابعة لها لدى مراجع واحد.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أهم العوامل المؤثرة تأثيراً إيجابياً في إختيار المراجع تتلخص في: (1) رغبة مؤسسى الشركة. (2) الإستجابة لاحتياجات العميل. (3) شهرة مراقب الحسابات. (4) الرغبة في تركيز المراجعة للشركة الأم والشركات التابعة لها لدى مراجع واحد. (5) كسب ثقة المساهمين.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها ضرورة أن تشترط سوق مسقط للأوراق المالية إختيار مراقب الحسابات من قبل لجنة المراجعة كشرط لتداول أسهم وسندات الشركة المساهمة العامة في سوق مسقط حتى تضمن عدالة وحيادية القوائم المالية.

▪ **(دراسة مطر، 1992)، بعنوان: "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي**

بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"

هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في الأردن وسبل ووسائل تدعيم هذه الاستقلالية من خلال التعرف على آراء الجهات المعنية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية مفردات مجتمع الدراسة المتمثل في جهات الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة في الأردن، ومستخدمي القوائم المالية المدققة، والمراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة التي تزاوّل نشاطها في الأردن.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن دور مجلس الإدارة في تعيين المراجع الخارجي وعزلة، وتحديد اتعابة احتل المرتبة الأولى من العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع

الخارجي، بينما احتلت الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المراجع الخارجي للشركات المرتبة الأخيرة من بين هذه العوامل. وكذلك عدم تطابق وجهات نظر المراجعين الخارجيين الذين يعملون في شركات ومكاتب المراجعة الكبيرة، وخاصة المكاتب والشركات التي ترتبط بشركات مراجعة دولية مع وجهات نظر أقرانهم العاملين في مكاتب وشركات المراجعة الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي.

وقد خلصت الدراسة للعديد من التوصيات أهمها ضرورة التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المراجعين الخارجيين المخالفين لسلوكيات مهنة المراجعة. وضرورة وضع ميثاق شرف للمهنة. بالإضافة إلى ضرورة وضع حد أدنى لآتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنه وذلك بقصد الحد من المنافسة الضارة في سوق مهنة المراجعة.

1.8.3 الدراسات باللغة الإنجليزية:

▪ دراسة (Bewley, Chung, and McCrachen, 2008) بعنوان:

"An Examination of Auditor Choice using Evidence from Andersen's Demise"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على عوامل اختيار المراجع الخارجي من خلال دراسة فشل الأعمال الذي لحق بشركة Enron والمدقق الخارجي لها Arthur Anderson في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أن فشل الأعمال بالنسبة لشركة Enron واغلاق شركة Arthur Anderson أدت إلى زيادة الاهتمام بعملية اختيار المراجع الخارجي، وتحليل أهم أسباب عدم تغيير شركة Arthur Anderson وتمسك عدد كبير من زبائنها بها حتى صدور قرار المحكمة المختصة باغلاقها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية بلغ عددها (711) شركة من الشركات التي كانت تدقق قوائمها المالية من قبل شركة Arthur Anderson.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أهم الأسباب الرئيسية التي دفعت بعض الشركات إلى سرعة تغيير شركة Arthur Anderson قبل صدور قرار من المحكمة المختصة باغلاقها، تمثلت في: (1) رغبة إدارة تلك الشركات في سرعة اختيار شركة مراجعة دولية غير Arthur Anderson تتمتع بالسمعة والشهرة التي تضاهي سمعة وشهرة شركة Arthur Anderson قبل اثاره مشكلة فشل الأعمال الذي لحق بشركة Enron. (2) رغبة إدارة تلك الشركات في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار شركة مراجعة تتمتع بالكفاءة المهنية العالية والشهرة من أجل الابتعاد عن مشكلة شركة Arthur Anderson.

أما فيما يتعلق بأهم الأسباب الرئيسية التي دفعت بعض الشركات إلى عدم تغيير شركة Arthur Anderson إلا بعد صدور قرار من المحكمة المختصة باغلاقها، تمثلت في: (1) قناعة إدارة تلك الشركات بالسمعة والشهرة والكفاءة المهنية التي تتمتع بها Arthur Anderson قبل اثاره مشكلة فشل الأعمال الذي لحق بشركة Enron. (2) قناعة إدارة تلك الشركات بقدره Arthur Anderson على تخطي مشكلة فشل الأعمال الذي لحق بشركة Enron لما تتمتع به Arthur Anderson من كفاءة مهنية عالية.

▪ دراسة (Knechel, Niemi, and Sundgren, 2008) بعنوان:

"Determinante of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم العاملة في فنلندا، حيث تقوم الشركات باختيار مراجع خارجي من بين أربعة أنواع من شركات مراجعة الحسابات، هي شركات المراجعة الدولية، وشركات المراجعة المحلية، والمراجعين الخارجيين المحليين الذين يحملون رخصة مزاوله المهنة، والمراجعين الخارجيين المحليين غير المعتمدين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة كأساس للدراسة الميدانية التي تم اجراؤها على عينة عشوائية بلغ عددها (2,333) شركة من الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم العاملة في فنلندا.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات صغيرة الحجم التي تقوم باختيار مراجع خارجي تتمثلت أهمها في: (1) حجم أعمال الشركة وتعقيدات العمليات المالية لها. (2) مدى خبرة المراجع في مراجعة القوائم المالية لمثل تلك الشركات.

أما فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات التي تقوم باختيار مراجع خارجي معتمد من بين النوع الأول والثاني من شركات المراجعة، تتمثلت أهمها في: (1) كبر حجم التمويل المطلوب لتلك الشركات. (2) شهرة المراجع الخارجي ومدى ارتباطه بشركة مراجعة دولية

أما أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي للشركات التي تقوم باختيار شركات المراجعة الدولية، تتمثلت أهمها في: (1) شهرة المراجع الخارجي ومدى ارتباطه بشركة مراجعة دولية. (2) الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي. (3) التخصص في مجالات عمل الشركة.

▪ دراسة (Thornton and Moore, 2006) بعنوان:

"Auditor Choice and Audit Fee Determinants"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على محددات عملية اختيار المراجع الخارجي وأتباع المراجعة، حيث توصلت الدراسة من خلال نموذج تحليلي مقطعي إلى وجود علاقة قوية بين أتباع المراجعة وجودة أعمال المراجعة وهما يؤثران بشكل جوهري في عملية اختيار المراجع الخارجي.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة عكسية بين كلاً من أتباع عملية المراجعة وقوة نظام الرقابة الداخلية للشركة. وأنه في المدى القصير تقوم الشركات بدفع أتباع كبيرة لعملية المراجعة للحصول على خدمات مراجعة ذات مهنية عالية، وذلك من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والجودة في أعمال المراجعة، وذلك على الرغم من قوة نظام الرقابة الداخلية لهذه الشركات، وانخفاض درجة تعقيد عمليات الشركة، إلا أنه يُتوقع من هذه الشركات اصدار قوائم مالية ذات جودة عالية.

أما في المدى الطويل تقوم الشركات بدفع أتباع مراجعة منخفضة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والجودة المحدودتان في تنفيذ أعمال المراجعة والتدقيق، إلا أنه يُتوقع من هذه الشركات أن تُصدر قوائم مالية ذات كفاءة وجودة منخفضة. بالإضافة إلى أن آثار مخاطر أعمال الشركات ودرجة تعقيد الأعمال لا يمكن تحديدها بثبات على أتباع المراجعة، وذلك لأن أتباع المراجعة وجودة أعمال المراجعة تتناسب عكسياً مع مخاطر أعمال الشركات ودرجة تعقيد الأعمال.

▪ دراسة (Pong, and Kita, 2006) بعنوان:

"Influence of Bank on Company Auditor Choice: The Case of Japan"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة سوق خدمات المراجعة في اليابان خلال عام 2000، وركزت الدراسة على مدى تأثير البنوك الرئيسية التي تتعامل معها الشركات المدرجة في سوق طوكيو للأوراق المالية على عملية اختيار المراجع الخارجي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها عينة عشوائية بلغ عددها (1,485) شركة من الشركات المدرجة في سوق طوكيو للأوراق المالية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن حالات كثيرة من عينة الدراسة ترغب في اختيار المراجع الخارجي الذي تربطه علاقات مميزة أو يقوم بتدقيق القوائم المالية للبنك الرئيسي الذي تتعامل معه الشركة. وأن ما نسبته (81%) من عينة الدراسة يتم مراجعة قوائمها

المالية من خلال أكبر أربعة شركات مراجعة تعمل في اليابان وهي: (Shin Nihon, Chuo) (Aoyama, Asahi, and Tohmatu) وذلك لما تتمتع به هذه الشركات من شهرة وخبرة في مجالات الأعمال المختلفة وكفاءة مهنية عالية. بالإضافة إلى أن اختيار المراجع الخارجي لمراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة في كل قطاع من قطاعات سوق طوكيو للأوراق المالية يتم وفقاً لمدى تخصص كل شركة من الشركات الأربعة في مجالات أعمال الشركات الخاضعة لعملية المراجعة والتدقيق.

▪ دراسة (Chaney, Jeter, and Shivakumar, 2004) بعنوان:

"Self-Selection of Auditors and Audit Pricing in Private Firms"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المباشرة المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في الشركات الخاصة، وقد تكم التركيز خلال هذه الدراسة على دراسة عملية تسعير أتعاب التدقيق للشركات الخاصة من حيث التكلفة التي تتكبدها تلك الشركات عند اتخاذ قرار اختيار المراجع الخارجي سواء كان هذا المراجع من شركات التدقيق الأربعة الأكبر في العالم (Big 4)¹ أو من غيرها من شركات التدقيق. وقد تم إجراء الدراسة على عدد كبير من الشركات الخاصة التي قامت بتعيين مراجع خارجي لتدقيق حساباتها في المملكة المتحدة - بريطانيا خلال الفترة من عام 1994 إلى عام 1998.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات الخاصة في المملكة المتحدة - بريطانيا تقوم باختيار المراجع الخارجي بناءً على عدة عوامل أهمها أتعاب التدقيق وسمعة وخبرة المراجع الخارجي، إلا أن عدد كبير من عينة الدراسة تفضل أن يقوم بتدقيق حساباتها أحد المراجعين الموثوق بهم ممن لهم سمعة جيدة وشهرة عالمية وبصفة خاصة واحدة من شركات التدقيق الأربعة الأكبر في العالم، بغض النظر عن التكلفة التي تتكبدها الشركات الخاصة والمتمثلة في أتعاب التدقيق المرتفعة لتلك الشركات. بالإضافة إلى عدم وجود مؤشرات واضحة ومحددة تضمن عملية اختيار المراجع الخارجي دون التحيز لأي من شركات التدقيق وخاصة شركات التدقيق الأربعة الأكبر في العالم.

وقد اختتمت الدراسة بعدد من النتائج أهمها ضرورة تحديد مؤشرات واضحة ومحددة تحدد عملية اختيار المراجع الخارجي. ضرورة أن تتم عملية اختيار المراجع الخارجي بمعزل عن كافة العوامل التي قد تؤثر على مصداقية وشفافية عملية الاختيار.

¹ يتم ترتيب شركات المراجعة الدولية الأربع الأكبر في العالم حسب إجمالي الإيرادات التي تحققها تلك الشركات في كل سنة. شركات المراجعة الأربعة الأكبر في العالم هي: (إرنست ويونغ، ديلويت أند توتش، برايس وترهاوس كوبر، كي بي أم جي)

▪ دراسة (Aguilar, and Barbadillo, 2003) بعنوان:

"Do Spanish Firms Change Auditor to Avoid a Qualified Audit Report?"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات الأسبانية، وركزت الدراسة على التعرف على الاستراتيجيات التي تتبعها الشركات الأسبانية عند اختيار المراجع الخارجي، وذلك من خلال التعرف على إذا ما كانت الشركات الأسبانية تتبنى إستراتيجية مدروسة في عملية اختيار المراجع لتفادي تحفظات المراجعين الخارجيين على القوائم المالية لتلك الشركات من خلال اختيار المراجعين ذوي الكفاءة المهنية العالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة عشوائية بلغ عددها (735) شركة من الشركات العاملة في أسبانيا خلال الفترة من 1991 وحتى 1996.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن معظم عينة الدراسة ترغب في اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية، حيث تتعدم احتمالية تغيير المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية، هذا ويعتبر تغيير هذا المراجع واختيار غيره ممن لا يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية من العوامل التي تضر بمصالح الشركة. وأن (135) شركة من عينة الدراسة قامت بتغيير المراجع الخارجي خلال فترة الدراسة وقامت باختيار مراجعين خارجيين أكثر كفاءة وخبرة مهنية في مجالات عمل الشركة، وقد تم اختيارهم كذلك لما لهم من شهرة.

وقد بينت الدراسة أن أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي تتمثل في: (1) الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي. (2) شهرة المراجع الخارجي ومدى ارتباطه بشركة مراجعة دولية. (3) التخصص في مجالات عمل الشركة. (4) حجم شركة المراجعة

▪ دراسة (Firth, 1999)، بعنوان:

"Company Takeovers and the Auditor Choice Decision"

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين حالات إندماج الشركات وعملية اختيار المراجع الخارجي، وقد ركزت الدراسة على أن حالات إندماج الشركات تؤدي لظهور قرار إختيار مراجعي الحسابات من حيث إبقاء المراجع الخارجي للشركة الأم أو اختيار مراجع الحسابات للشركة التابعة أو اختيار مراجع حسابات جديد. وقد تم إجراء الدراسة على عدد كبير من الشركات التي جرى فيها حالات اندماج في هونج كونج.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركة الأم تفضل الإبقاء على المراجع الخارجي الأصلي لها لأن ذلك يؤدي إلى توفير في النفقات، كما أن المراجع الخارجي للشركة

الأم أقدر على دمج الحسابات وذلك لمعرفة وخبرته في مجال عمل هذه الشركة. وأن هناك عوامل أخرى تؤثر على إبقاء المراجع الخارجي الأصلي للشركة الأم تتعلق برأي المراجع، وتغيير الإدارة العليا، ودمج الشركات، وتدني أتعاب المراجعة والتدقيق.

وقد اختتمت الدراسة بعدد من النتائج أهمها ضرورة إجراء دراسات حول مستوى الأتعاب المهنية من حيث الزيادة أو النقصان بعد الاندماج. وضرورة إجراء دراسات مشابهة في بلدان أخرى غير هونج كونج والتي تمت فيها هذه الدراسة، ومن ثم إجراء المقارنات بين هذه الدول لتعميق فهم عملية إختيار المراجع في بلدان مختلفة.

1.8.4 التعليق على الدراسات السابقة

من خلال العرض السابق والقراءة المتأنية للدراسات السابقة يتبين ما يلي:

1. التشابه الكبير في المنهجية المستخدمة في جمع البيانات الأولية، حيث اعتمدت معظم الدراسات السابقة على استمارة الاستبيان في اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة، وذلك كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عينة الدراسات السابقة.
2. التشابه الكبير في النتائج التي توصلت لها معظم الدراسات السابقة وخاصة النتائج التي تتعلق بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي.
3. من خلال مراجعة الدراسات السابقة تبين انه لم يتم التطرق لموضوع اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وإن كان هناك دراسات ذات علاقة غير مباشرة بهذا الموضوع من حيث تناولها بعضاً من العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في فلسطين.

1.8.5 الدراسة الحالية

1. تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المنهجية المستخدمة في جمع البيانات الأولية، حيث اعتمدت الدراسة الحالية على استمارة الاستبيان لدراسة وتحليل أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات.
2. تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة الفلسطينية من حيث نطاق تطبيق الدراسة على المراجعين الخارجيين في فلسطين، وهنا تجدر الإشارة إلى أن معظم الدراسات السابقة الفلسطينية قد ركزت على المراجعين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بينما تقوم الدراسة الحالية باستطلاع وجهات نظر المراجعين الخارجيين العاملين في فلسطين مع التركيز على

المراجعين الخارجيين الذين يتولون مهام قيادية وإشرافية في شركات المراجعة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

3. تتميز الدراسة الحالية على كافة الدراسات السابقة من حيث نطاق تطبيق الدراسة على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك من خلال محاولة تقديم أدلة مستمدة من الواقع العملي لبيئة أعمال الشركات ومهنة المراجعة في فلسطين، للكشف عن أثر بعض العوامل المؤثرة في إختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة في ظل خصوصية الحالة الفلسطينية من حيث طبيعة الملكية والإمكانات المتاحة وكذلك الأساليب الإدارية المتبعة فيها.

4. تتميز الدراسة الحالية على كافة الدراسات السابقة من حيث موضوع الدراسة، حيث تعتبر هذه الدراسة في ضوء القراءة المتأنية للدراسات السابقة وخاصة الفلسطينية منها هي الدراسة الأولى في فلسطين التي تبحث في موضوع الدراسة، بالإضافة إلى أنها الدراسة الأولى التي تقوم بدراسة مقارنة بين وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات في حدود موضوع الدراسة.

5. مما لا شك فيه أن هذه الدراسة تعتبر مكملة لما جاءت به الدراسات السابقة وخاصة الفلسطينية منها، كما أن نتائج وتوصيات هذه الدراسة سوف تساعد في استكمال جهود الباحثين الآخرين للعمل على تحسين ورفع مستوى مهنة المراجعة في فلسطين، وخاصة أن هذه المهنة تعتبر حديثه نسبياً وبحاجة لمزيد من الدراسات المتعمقة في الجوانب المختلفة المتعلقة بها.

الفصل الثاني

واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين

2.1 مقدمة

إن مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات¹ كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات المختلفة، وذلك للدور الهام والتميز الذي تؤديه المهنة في تنمية وتطوير الاقتصاد عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرارات الاستثمارية والمالية والاقتصادية من قبل الكثير من مستخدمي هذه المعلومات. ونظراً لهذه الأهمية فقد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها وأسست لها جمعيات مهنية محلية ودولية تسعى دائماً لتطويرها، وتحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها وتعمل على حماية وحفظ استقلاليتهم وممارسة الرقابة المهنية عليهم والقيام بكل ما من شأنه تقديم وحماية سمعة المهنة سواء فيما يتعلق بالممارسات المهنية أو الخدمات التي تؤديها. (البحيصي، 2005)

وبالنظر للظروف التي مر ويمر بها الاقتصاد الفلسطيني وإلى ما يشهده من أنشطة تمثلت في توسيع قاعدة الملكية، وظهور الشركات المساهمة العامة، وتشجيع الاستثمار، وبدء نشاط السوق المالي. وبالنظر إلى أهمية المعلومات المحاسبية لإنجاح التطورات التي يشهدها هذا الاقتصاد، وعلى إعتبار أن المحاسبة كمهنة وكنظام للمعلومات هي المصدر الرئيس لهذه المعلومات، والتي يجب أن تتميز بعدد من الخصائص أهمها الوقتية، والملاءمة، والدقة والوضوح، والمصادقية، وإمكانية الاعتماد عليها في المقارنة والتتبؤ، فإن هذا يتطلب وجود مهنة على مستوى من التنظيم والتطوير التشريعي، وبما يسمح بتوفير معلومات مالية مفيدة لاتخاذ قرارات رشيدة. (الدرويش والغالي، 2006)

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه وبالنظر إلى واقع مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين، والذي تناولته العديد من الدراسات وأوراق العمل البحثية، والتي أشارت جميعها إلى قصور المهنة وعلى جميع المستويات، سواء كان ذلك على مستوى الالتزام بتطبيق المعايير الدولية، أو الالتزام بقواعد آداب وسلوكيات المهنة، أو على المستوى التنظيمي للمهنة، لذلك فإن هذا الفصل يلقي الضوء على طبيعة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين ومراحل تطورها، وكذلك المعوقات التي تحول دون تطورها وأهم السبل الواجب إتباعها من أجل الرقي بهذه المهنة.

¹ خلال هذه الدراسة تم استخدام تعبير تدقيق الحسابات ومراجعة الحسابات كمرادفين لغويين لتعريف كلمة (Audit) ولا ينساق ذلك على المقصود بكلمة (Review) والتي تختلف طبيعتها ونطاقها عن طبيعة ونطاق التدقيق.

2.2 تطور مهنة المحاسبة والمراجعة الحسابات في فلسطين:

2.2.1 التطور التاريخي للمهنة:

إن الفترة الزمنية لتطور مهنة المراجعة في فلسطين تعتبر قصيرة نسبياً، فممارستها كمهنة تعود فقط إلى العام 1919، حيث طبقت في تلك الفترة تشريعات مهنية متقدمة مستمدة من قانون الشركات البريطاني، ويرجع ذلك إلى أن بريطانيا هي الدولة التي كانت منتدبة علي فلسطين خلال الفترة الممتدة من العام 1918 إلي العام 1948، كما أنها الدولة التي كان لها فضل السبق في هذا التنظيم المهني، ولقد أبقى قانون الشركات في فلسطين (قانون الشركات رقم (18) لسنة 1929) على نفس تلك النصوص والمواد والتشريعات الواردة في قانون الشركات البريطاني. (عبد الله، 2000)

وقد تضمن القانون رقم (18) لسنة 1929 العديد من النصوص ذات العلاقة بالمهنة كان أهمها إلزام الشركات بتعيين مراجع خارجي، كما تناول هذا القانون العديد من حقوق وواجبات ومسؤوليات مراجعي الحسابات، وقد حصر هذا القانون موضوع منح التراخيص لمزاولة المهنة في هيئة أو معهد معترف به أو عن طريق ترخيص من الحكومة، ووضع قيود علي المدراء والموظفين العاملين في الشركات بمزاولة مهنة المراجعة، كما حرص هذا القانون على الحفاظ على أكبر قدر ممكن من إستقلالية المراجع الخارجي.

وعلي الرغم من استمرار العمل بهذا القانون إلى ما بعد عام 1948 في قطاع غزة حتى عودة السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994، إلا أن الاحتلال الاسرائيلي قد عمل قاصداً على إفراغ الأعمال المهنية الفلسطينية من مضمونها، هذا وقد فرضت طبيعة المرحلة التي عاشها الشعب الفلسطيني خلال الفترة من عام 1967 حتى عودة السلطة الفلسطينية في عام 1994 على المؤسسات ظروفًا خاصة جداً أثرت كثيراً على المهنة وتطورها. (عوض، 2006)

ويمكن القول أن بداية ظهور مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين يرجع إلى عام (1921) حيث كانت شركة سابا وشركاهم أول شركة مراجعة حسابات تعمل في فلسطين، وعندما تأسس البنك العربي وكان مركزه الرئيسي في مدينة القدس، كلفت شركة سابا بتدقيق حساباته، وفي المقابل بدأت المهنة تظهر في الأردن منذ عام 1943، حيث كانت تقدم الخدمات المحاسبية قبل هذا التاريخ في الأردن من قبل مدققين فلسطينيين من الضفة الغربية لنهر الأردن، إلا أن الحرب العربية الإسرائيلية الأولى في عام 1948 وما نتج عنها من هجرة فلسطينية أدت إلى انتقال المهنة من فلسطين إلى الأردن، حيث نقلت الشركات والبنوك مراكز أعمالها من القدس إلى عمان وبذلك انتقلت معها شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة. (حلس، 2003)

ونتيجة لتطور المهنة فقد تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين عام 1978 في قطاع غزة، أما في الضفة الغربية فلقد تأسست جمعية مراجعي الحسابات القانونيين الفلسطينية في عام 1986 كفرع لجمعية مدققي الحسابات الأردني، وظل الأمر هكذا حتى عام 1988 حين تم فك الارتباط مع الضفة الغربية ومع بداية عام 1998 تم تأسيس جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية. (جربوع، 2002)

ويتضح لنا من خلال الاستقراء للتدرج التاريخي لهمنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين أن ممارسة مهنة تدقيق الحسابات تكاد تكون معدومة في ظل الاحتلال الاسرائيلي، إلا أنه ومع عودة السلطة الوطنية الفلسطينية وبدء تنظيم الحياة الاقتصادية في المجتمع الفلسطيني، وظهور الشركات المساهمة، والحاجة الملحة لضرورة توفير بيانات يتوافر فيها الوقتية والدقة والوضوح والملاءمة، وذلك من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى دخول الشركات الأربعة الكبر في العالم سوق المهنة في فلسطين، كل ذلك وغيره أدى إلى تطور المهنة عما كانت عليه في السابق وظهورها بالشكل التي هي عليه الآن.

2.2.2 التطور التشريعي للمهنة:

لم يكن حتى مطلع الستينيات أية قوانين تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين، حيث كانت البداية في سنة 1961 حين صدر القانون رقم (10) لسنة 1961 (قانون مهنة تدقيق الحسابات) في الأردن، والذي حاول تنظيم المهنة والارتقاء بها لتصبح في مصاف المهن والعلوم الأخرى. وقد تم أخيراً صدور القانون رقم (32) لسنة 1985 (قانون مهنة تدقيق الحسابات لسنة 1985) في الأردن، والذي أوجد جمعية لمدققي الحسابات القانونيين في الأردن ونظم المهنة من جديد. (عبد الله، 2000)

ورغم هذا التطور فإن القانون رقم (10) لسنة 1961 بقى مطبقاً في الضفة الغربية من فلسطين على الرغم من استبداله في الأردن بقانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985 في حين بقي هذا القانون فيما بعد مطبقاً في الضفة الغربية، وقد تم تطبيقه على قطاع غزة في 15 يناير 1997 وذلك بعد صدور القرار الرئاسي رقم (5) لسنة 1997 والذي نص بتعميم القانون المذكور على الأراضي الفلسطينية. (جلس، 1997)

في سنة 1967 وبعد الاحتلال الإسرائيلي لقطاع غزة أنشئ ما يسمى (بديوان المحاسبة)، والذي يتبع الإدارة المدنية ومن مهامه مراجعة حسابات المؤسسات التابعة للإدارة المدنية في جميع القطاعات، ورفع التقارير إلى الضابط المسئول، وقد تكونت لجنة تشرف على منح رخص مزاول مهنة تدقيق الحسابات بموجب القانون رقم (10) لسنة 1961 السائد في حينه. (أبو هين، 2005)

وبعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في العام 1994، تم إصدار قانون رقم (17) لسنة 1995، والذي تم بموجبه إنشاء هيئة الرقابة العامة¹، هذا وقد قامت الهيئة بتبني سريان قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات الأردني رقم (10) لسنة 1961، كقانون يستخدم لتنظيم المهنة في مناطق السلطة الفلسطينية. حتى ظهر في العام 2004 قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، وهو يعتبر القانون الفلسطيني الأول الذي يهدف إلى تنظيم المهنة في جميع النواحي المتعلقة بها.

2.2.3 أهم الانتقادات الموجهة إلى قانون رقم (9) لسنة 2004:

بعد صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 وجه لهذا القانون الكثير من الانتقادات من قبل الخبراء والمختصين، حيث يعتقد العديد من الممارسين والمهتمين بأنه بحاجة إلى تعديلات جوهرية، وهذا ما وضحته العديد من الأوراق البحثية المقدمة خلال ورشة العمل التي عقدتها جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بتاريخ 24 أيار 2005، والتي يمكن تلخيص أهم نتائجها فيما يلي: (البحيصي، 2005) و(عوض، 2005)

1. القانون رقم (9) لسنة 2004 هو نسخة معدلة عن القانون الأردني رقم 10 لسنة 1961 والذي تم إلغاؤه في بلده المصدر (الأردن) في العام 1985 واستبداله بقانون آخر. هذا ولم يعمل هذا القانون على تنظيم بيئة مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل شامل و متكامل بل اقتصر على تنظيم الترخيص بمزاولة تدقيق الحسابات وحتى في هذه الجزئية لم يحسن قراءة التجربة الأردنية التي ارتكز عليها، ولم يواكب تطوراتها.
2. القانون ملئ بالثغرات والنواقص التي تحد من قدرته على تنظيم المهنة في فلسطين.
3. وجود تعارض بين بعض مواد القانون، مثل صلاحية منح الترخيص وإذن المزاولة، وتداخل الصلاحيات بين مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات والتي أنشأت بموجب هذا القانون، وازدواجية العقوبات التأديبية.
4. القانون يتجاهل وجود أكبر وأقدم جمعية مهنية متخصصة في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وينص على إيجاد جمعية مهنية جديدة أخرى، وهذا الأمر من شأنه أن يعيق تطبيق القانون وأن يخلق مجموعات ضغط كبيرة تقف ضد تطبيق القانون، بل وقد تصل الطعونات إلى حد اتهام المشرع بالتحيز لصالح فئة معينة ضد فئة أخرى داخل أبناء ومنتسبي المهنة الواحدة.

¹ هيئة الرقابة العامة هي هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة وتخضع لإشرافه المباشر وتتولى اختصاصاتها على النحو الوارد في هذا القانون، وتهدف الهيئة إلى تحقيق الرقابة على المال العام وضمان حسن استغلاله كما تعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج (قانون رقم (17) لسنة 1995)

2.3 مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين:

أولاً: خلال فترة الاحتلال الإسرائيلي:

شهدت أدوار ووظائف مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في فلسطين تراجعاً ملحوظاً خلال فترة الاحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية، حيث تعتبر هذه الفترة هي الأكثر تراجعاً في أدوار ووظائف مكاتب المحاسبة والمراجعة في فلسطين، حيث تكاد تكون مهنة المراجعة معدومة في تلك الحقبة من الزمن، وذلك لأسباب أهمها:

- شيوع الملكية الفردية وعدم وجود الشركات المساهمة العامة
- ضعف الاستثمار والنشاط الاقتصادي
- تركيز السلطات الإسرائيلية التي كانت تحكم الأراضي الفلسطينية خلال تلك الفترة على النواحي الضريبية وما يرتبط بها من سجلات ودفاتر، الأمر الذي انعكس بدوره على أداء وعمل المحاسبين ومراجعي الحسابات، والذين انحصر عملهم في المحاسبة والمراجعة لأغراض ضريبية فقط.

ثانياً: في عهد السلطة الوطنية الفلسطينية:

مع قيام السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994، فقد تم خلق أسس ومعطيات لبداية مرحلة جديدة من مراحل التطور في كافة جوانب الحياة الاقتصادية الفلسطينية، حيث تم توسيع وتطوير الشركات القائمة، بالإضافة إلى إنشاء وبناء الشركات المساهمة العامة الجديدة، وانتشار البنوك والمؤسسات المالية، وغيره من مظاهر تطور الحياة الاقتصادية الفلسطينية، ومن هنا أصبحت الحاجة ماسة لزيادة تفاعل مهنة المحاسبة واختلاف طبيعة عملها بما يتلاءم مع التغيرات الحادثة في النشاط الاقتصادي الجديد.

2.3.1 الشكل القانوني لشركات ومكاتب المراجعة في فلسطين:

تتمثل أهم الأشكال القانونية لشركات ومكاتب المراجعة والمحاسبة في فلسطين بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية فيما يلي:

أولاً: **Big Four**: وهي تعتبر أكبر أربعة شركات في العالم والتي دخلت سوق المنافسة في مجال المحاسبة والتدقيق في فلسطين بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، وهم:

1. ارنست ويونغ Ernst & Young

2. ديلويت توتش Deloitte Touch Tomatsu

3. بريس واترهاوس Price Water House

4. كي بي ام جي KPMG

وتتمتاز هذه الشركات بكونها كبرى الحجم، وتطبيق الأساليب الحديثة في المراجعة والتدقيق، والسيطرة علي مراجعة حسابات الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

◀ **ثانياً: الشركات المحلية التي تستخدم اسم شركة أجنبية:** وهي الشركات والمكاتب التي لها حق استخدام اسم شركة مراجعة دولية وهي تتمتاز بمتوسطة الحجم، وتطبيق أساليب حديثة نوعاً ما في مجال المحاسبة والمراجعة.

◀ **ثالثاً: الشركات المحلية:** وتتمتاز هذه الشركات بصغر الحجم، وشيوع الملكية الفردية والعائلية، وكذلك الجمود والبدائية، وعدم إتباع الأساليب الحديثة للمحاسبة والتدقيق وإعداد التقارير.

2.3.2 معوقات تطور مكاتب المحاسبة والمراجعة:

إن مستوى المراجعة كمهنة والطلب عليها لا يزال عند حده الأدنى، وما زالت النظرة الاجتماعية لمهنة المحاسبة والمراجعة متدنية بشكل عام، حيث مازال ينظر للمهنة على أنها أداة من أدوات التهرب الضريبي، هذا ولا زالت مكاتب المحاسبة والمراجعة تواجه الكثير من المشاكل والعقبات والتي تحول دون تطورها، ويتمثل أهمها فيما يلي: (أبو هين، 2005)

- المنافسة غير العادلة بين مراجعي الحسابات وخاصة في موضوع تحديد الأتعاب
- عدم التزام بعض المراجعين بأخلاقيات المهنة، وقواعد السلوك المهني.
- عدم توافر الثقة بين دوائر الضريبة ومكاتب المحاسبة والمراجعة، حيث يتم تجاهل الحسابات الختامية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، وذلك لاعتماد الدوائر الضريبية على التقدير الجزافي.
- طبيعة وحجم الشركات العاملة في فلسطين، حيث يغلب عليها الطابع العائلي (مشاريع فردية)، مما يقلل من الطلب على خدمات المراجعة، والحد من تقدم المهنة، كما يؤدي إلى تدخل الإدارة وتأثيرها السلبي على استقلالية مدقق الحسابات.

2.3.3 أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة:

تقوم شركات التدقيق بتقديم أشكال مختلفة من الخدمات المهنية، منها مجموعة من الخدمات التي تتطلب أن يقوم المدقق بإصدار شهادة مصادقة على إقرارات وتأكيدات تقدمها إدارات المؤسسات والتي تعتبر خدمة التدقيق من أهم أنواعها وأكثرها شيوعاً، إضافة لمجموعة أخرى من الخدمات والتي تتطلب قيام مدقق الحسابات بإصدار شهادة مصادقة بشأنها، ومع تنامي الاعتراف بمهارات المدققين العاملين في شركات التدقيق وزيادة مخزون تجاربهم زاد طلب العملاء والجهات المنظمة وغيرهم لتنوع الخدمات التي يقدمها مدققي الحسابات.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات التدقيق في فلسطين لمواكبة التطور الملحوظ في المجالات المختلفة للمهنة والذي انعكس على أداء وخدمات هذه المكاتب والشركات يتمثل فيما يلي: (جربوع، 2004)

1. مراجعة وتدقيق الحسابات وفقاً لقواعد ومعايير المراجعة المعتمدة.
2. وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى كشؤون الموظفين وغير ذلك.
3. تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة في الشؤون المحاسبية والمالية.
4. تقديم خدمات الاستشارات الضريبية.
5. المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.

أما فيما يتعلق بتحليل طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة العاملة في قطاع غزة، وتحديد نسبة كل منها، تبين من خلال دراسة (جربوع، 2004) أن الخدمات المحاسبية تأخذ النصيب الأكبر من عمل تلك المكاتب، يليه الاستشارات الضريبية، وتأتي في الدرجة الثالثة خدمات مراجعة الحسابات ثم دراسات الجدوى الاقتصادية. وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (2.1).

جدول رقم (2.1)

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

مسلسل	البيان	النسبة المئوية
1-	خدمات المحاسبة	40%
2-	الخدمات الضريبية	30%
3-	خدمات مراجعة الحسابات	23%
4-	خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية	7%
	المجموع الكلي	100%

المرجع (جربوع، 2004)

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا التوزيع للخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق تنطبق على المكاتب والشركات المحلية، أما فيما يتعلق بالمكاتب والشركات الأجنبية فإن خدمات المراجعة تأتي في المرتبة الأولى تليها الخدمات الإدارية والاستشارية، ويأتي في المرحلة الثالثة الخدمات المحاسبية.

2.4 العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة:

إن تطور العمل المحاسبي ينعكس إيجاباً في نوعية المعلومات المحاسبية التي ينتجها هذا العمل في أية دولة، وهو رهين بتوفر مجموعة من العناصر منها إيجاد مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي تمثل الاطار المفاهيمي للعمل المحاسبي، وإيجاد الهيكل المؤسسي للمحاسبة. هذا وباستقراء مراحل تطور مهنة المحاسبة والتدقيق فإنه يمكن تلخيص أهم العوامل المؤثرة التي ساعدت في تطورها فيما يلي: (الدرويش والغالي، 2006)

1. وجود المؤسسات المهنية:

تلعب المنظمات المهنية دوراً رئيساً ومهماً في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، وهذا ما شهده واقع حال المهنة في العديد من الدول المتقدمة، فمثلاً في أمريكا نجد العديد من المنظمات قد ساهمت في إيجاد الاطار الملائم لنجاح المهنة، وذلك على سواء على مستوى القواعد والاجراءات المحاسبية ومعايير التدقيق، أو على مستوى التأهيل المهني للمحاسبين والمراجعين. وتجدر الإشارة إلى أنه بالنظر إلى واقع الجمعيات المهنية المعنية بتطوير المهنة في فلسطين نجد أن دورهما يقتصر على منح العضوية والمساهمة في منح تراخيص بمزاولة المهنة، بالإضافة إلى القيام ببعض الأنشطة التي قد تساعد في المستقبل في تطوير المهنة ورفع مستواها.

2. وجود محاسبين على مستوى من الكفاءة والتأهيل (التعليم المحاسبي):

تشهد البيئة التي يمارس فيها المحاسب والمراجع الخارجي وظيفته مستجدات ومتغيرات متسارعة، مما يتطلب منه مواكبة هذه المستجدات والمتغيرات بحيث يكون قادراً على أداء مهمته على الوجه المطلوب، وبما يحقق أحد أهم معايير المراجعة وهو معيار التأهيل المهني الكافي الذي يتطلب منه أن يكون على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام بأعمال المراجعة التي يتعاقد لإنجازها. كما أن هذا المعيار يجيز للمحاسب او المراجع الخارجي التعاقد لمراجعة القوائم المالية إذا رأى وفقاً لتقديره المهني أن في إمكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل البدء في تنفيذ عملية التدقيق،

ومما لا شك فيه أن التعليم المهني المستمر بجميع أشكاله يلعب دوراً أساسياً في تطوير خبرات ممارسي المهنة وتعميقها والمحافظة عليها. (حلس، 2007)

وتجدر الإشارة إلى أن خريجي الجامعات الفلسطينية من أقسام المحاسبة ليسوا في المستوى الذي يؤهلهم في المساهمة في تطوير هذه المهنة، وهو ما بينه (حلس، 2007) حيث بين أنه إذا لم يطور كلاً من المحاسب والمراجع الخارجي مهاراته ومعلوماته من خلال برامج التعليم المهني المستمر فقد يكون أقل قدرة على أداء مهامه بكفاءة، هذا ويعد التعليم المهني المستمر من أهم الركائز التي تمكن ممارسي المهنة من تطوير مهاراتهم ومعارفهم، وتعد برامج التعليم المهني المستمر ركن أساسي لمحاظتهم على الكفاءة المهنية، وكذلك تمكن برامج التعليم المهني المستمر ممارسي المهنة من تطوير مستوى التأهيل المهني ومن القدرة على القيام بمتطلبات عملية التدقيق.

3. مستخدمو المعلومات المحاسبية:

لمستوى حجم الطلب على المعلومات المالية ولطبيعة ونوعية مستخدمي هذه المعلومات الأثر الكبير في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، وتاريخياً ثبت أن مهنة المحاسبة والتدقيق تطورت في استجابة لتوقعات وطلبات خارجية سواء كانت هذه التوقعات والطلبات ناتجة عن تغيرات اقتصادية واجتماعية وسياسية أم نتيجة لحدوث أزمات وكوارث اقتصادية.

وتجدر الإشارة إلى أن الطلب على المعلومات المحاسبية يكاد يقتصر على الجهات الرقابية والجهات الضريبية، والتي تطلب في العادة هذه المعلومات لأغراض رقابية أو لأغراض إعادة إحتساب الدخل الخاضع للضريبة، وبذلك غابت فئات ضاغطة كثيرة مهمة لتطوير التقارير المالية.

4. الاستقرار المؤسسي:

للاستقرار المؤسسي دور مهم في وضع وتنفيذ أية سياسة، وذلك على جميع المستويات التنظيمية، فهذا الاستقرار يخلق المناخ الملائم لتطوير السياسات وتطبيقها، والتعديل فيها بين الحين والآخر لتتلاءم مع متطلبات الواقع الاقتصادي للدولة أو الوحدة الاقتصادية، وعلى العكس من ذلك فإن عدم الاستقرار المؤسسي لا يعطي الفرصة لمثل هذا التطوير أو الاستمرارية في التطبيق، ومهنة المحاسبة والتدقيق كغيرها من المهن فإن تطورها رهين بالاستقرار السياسي.

وبالنظر للواقع المؤسسي المنظم للمهنة في فلسطين نجد أنه أبعد ما يكون عن الاستقرار، حيث نجد جمعيتين إحداهما للمحاسبين والأخرى للمراجعين، الأمر الذي من شأنه إضعاف المهنة وعدم تطورها.

5. نظم محاسبية متطورة:

من خلال البحث في تطور نظم المعلومات المحاسبية وفي ظل ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات يمكن أن نستخلص أن تبني نظام متطور للمعلومات المحاسبية من شأنه أن يفرض بعض الممارسات المحاسبية الجديدة على المستخدمين والتي قد يكون لها الأثر الإيجابي على تطور المهنة، حيث تحقق هذه النظم مجموعة من المزايا أهمها ما يلي:

- توسيع رقعة تداول المعلومات وتوفيرها بشكل لحظي
- دمج المعلومات المالية وغير المالية في قاعدة بيانات واحدة
- ربط المنظمة بجهات خارجية كالموردين والزبائن بواسطة الشبكة الدولية للمعلومات، مما يتيح تبادل المعلومات بشكل أسرع وعلى نطاق أوسع
- زيادة الدقة في المعلومات المستخرجة من هذه النظم

وتجدر الإشارة إلى أن كل الدلائل تشير إلى عدم قدرة نظم المعلومات المحاسبية في أغلب الشركات والوحدات الاقتصادية المحلية في فلسطين على مواجهة التطورات المتلاحقة والمتسارعة في عالم نظم المعلومات، وبالتالي عدم الاستفادة من المزايا التي تحققها نظم المعلومات للمساهمة في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق خاصة فيما يتعلق بتطوير السياسات المحاسبية. وهو ما أشارت له العديد من الدراسات التي تناولت موضوع نظم المعلومات في البيئة الفلسطينية ومنها دراسة.

6. ثقافة المجتمع:

ينظر إلى الثقافة على أنها مجموعة من البرمجيات الذهنية والتي من شأنها أن تميز مجموعة من الأفراد عن غيرهم، ونظراً إلى أن المحاسبة من العلوم الإنسانية التي تتأثر بشكل كبير بالمستوى الثقافي والاجتماعي والاقتصادي لأي مجتمع، فقد بدأ الاهتمام بتأثير المستوى الثقافي والنظرة الاجتماعية على مهنة المحاسبة والمراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أن ثقافة المجتمع الفلسطيني ونظرتها الاجتماعية لمهنة المحاسبة والتدقيق ما زالت قاصرة لتطور المهنة، حيث أن مستوى المراجعة كمهنة والطلب عليها لا يزال عند حده الأدنى، وما زالت النظرة الاجتماعية لمهنة المحاسبة والمراجعة متدنية بشكل عام، حيث مازال ينظر للمهنة على أنها أداة من أدوات التهرب الضريبي. (أبو هين، 2005)

2.5 مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة ومدى توفرها في البيئة الفلسطينية

إن مهنة المحاسبة والمراجعة مهنة سيادية تتعدى الحدود الجغرافية للدولة أو القطر المعني، فإذا أريد لها أن تؤدي دورها بفاعلية في تلبية متطلبات مستخدمي البيانات المالية داخلياً وخارجياً، فإنه لا بد أن تتوفر لها المقومات الأساسية اللازمة لهذه المهنة، وتتلخص أهم هذه المقومات في العناصر التالية: (كلاب، 2007)

1. تقديم خدمات ضرورية وذات قيمة:

لاشك أن اعتراف المجتمع بقيمة وضرورة الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة يعتبر أمراً هاماً ودعامة أساسية من دعائم المهنة ويساعد في تطويرها، وذلك من حيث تطوير الممارسات المهنية والمنتج النهائي لها المتمثل في البيانات المالية بما يحقق أغراض المستفيدين، وتلعب الحكومات والتنظيمات المهنية دوراً رئيسياً في مجال ترسيخ قيمة وضرورة الخدمات المحاسبية من خلال الاهتمام بالأنظمة المحاسبية وتأكيد دورها في عمليات التخطيط والتطوير الاقتصادي وسن القوانين المنظمة للمهنة وممارستها لها.

وبالتطبيق على البيئة الفلسطينية نجد أنه حتى وقت قريب لم ترتق نظرة المجتمع الفلسطيني إلى ضرورة وقيمة الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة حيث ينظر إليها بشكل ثانوي يقتصر على التخليص الضريبي، وقد ساهمت الظروف السياسية التي مرت بها فلسطين على تعزيز هذه النظرة، الأمر الذي أضعف المهنة وقوض دعامة رئيسية من دعائمها في فلسطين.

2. الإطار الفكري للمحاسبة:

يعتبر الإطار الفكري للمحاسبة الأساس الذي يتم من خلاله اشتقاق المعايير التفصيلية لها، وهو يشمل عنصرين رئيسيين، الأول يتمثل في أهداف المحاسبة، أما العنصر الثاني فيتمثل في مفاهيم المحاسبة، وهي تشكل الملامح الأساسية للمحاسبة المالية التي تستخدم جنباً إلى جنب مع أهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير.

لذلك يتعين وضع إطار فكري للمحاسبة في فلسطين يأخذ في الاعتبار خصوصية الحالة الفلسطينية والأهداف والمفاهيم المحاسبية بحيث تشكل أساساً سليماً لوضع وإقرار معايير المحاسبة في فلسطين.

3. معايير المحاسبة:

تُعد المحاسبة الأداة الرئيسية لإنتاج التقارير المالية عن أعمال المنشآت على اختلاف أنواعها والتي يستند إليها المستفيدون على اختلاف فئاتهم في اتخاذ قراراتهم الصائبة، لذلك فإن المعايير المحاسبية التي تُعد على أساسها التقارير المالية يجب أن يُنظر إليها كقضية استراتيجية تهتم المجتمع ككل وذلك لما يترتب عليها من آثار محتملة على قرارات الأطراف التي تستخدم تلك التقارير في اتخاذ قراراتها، ومن هنا كان الاهتمام العالمي والمحلي على حد سواء بوضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة والشفافية والمقارنة.

رغم أن معايير المحاسبة الدولية التي وضعتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) شكلت نقله نوعيه في تنظيم العمل المحاسبي وتوحيد مخرجاته على مستوي العالم، يبقى من الضروري الاهتمام بوجود معايير محاسبية محلية لكل دولة تأخذ في الاعتبار ظروفها الخاصة وخصوصية الممارسة المهنية والتطور وتقترب من المعايير الدولية بما يوفر سبل مقارنة نتائج أعمال المنشآت المحلية بالخارجية وتعزيز المسائلة والمتابعة الداخلية والخارجية وحماية الممولين والمستثمرين.

وبالنظر إلى الواقع الفلسطيني نجد أنه حتى تاريخه لم توضع أي معايير محاسبية يلتزم بها ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث يلاحظ أن جزء من هؤلاء الممارسين يسترشدون وبشكل فردي وطوعي بمعايير المحاسبة الدولية وبدرجات متفاوتة، كما تقوم بعض الشركات وخاصة المسجلة بسوق الأوراق المالية الفلسطيني بنشر قوائمها المالية في الصحف اليومية تطبيقاً لمبدأ الشفافية والإفصاح.

4. معايير المراجعة:

وهي تتمثل في مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به. وتجدر الإشارة هنا إلى أن ما ينطبق على واقع حال معايير المحاسبة في البيئة الفلسطينية وما تتطلبه من خطوات جادة لإرسائها ينطبق على واقع حال معايير المراجعة في البيئة الفلسطينية.

5. قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة:

وهي عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم.

وبالنظر إلى الواقع الفلسطيني نجد أن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية تنبعت إلى أهمية وجود قواعد وآداب لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة فأقرت لائحة قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، إلا أن عملية التطبيق لم ترتقي إلى المستوى المأمول بسبب عدم وجوده في إطار قانوني وضعف آليات المساءلة. من ناحية أخرى نجد أن قانون مزاولة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 رغم تضمنه لبعض قواعد وآداب سلوكيات المهنة إلا أنها اقتصرت في التطبيق على المدقق دون المحاسب.

6. برامج التأهيل المهني والتدريب والتعليم المستمر:

وهي تشكل مجموعة البرامج المخططة التي تعني بالتأهيل المهني للمحاسب والمراجع وتدريبه وبرامج التعليم المستمر للارتقاء بالمستوى العام للأداء المهني والخدمات المقدمة. وهنا يجب الاتفاق على ضعف البنية الفلسطينية في هذا المجال فالتأهيل المهني يكاد يكون غير موجود، كما أن التدريب يقتصر على دورات متقطعة وغير مبرمجة كما أنه لا توجد أي برامج مخططة للتعليم المستمر.

7. برامج الرقابة على النوعية وجودة الأداء:

إن الاهتمام بوضع وتطبيق برامج مراقبة النوعية وجودة الأداء أصبحت تشكل تحدياً أساسياً لتطور المهنة وممارستها وتحسين مستوى الأداء المهني واستمراريتها بما يكفل زيادة الفعالية والثقة في الخدمات المهنية المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين. وتهدف هذه البرامج إلى تحقيق درجة معقولة من الاقتناع بالالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم الخدمات المهنية للعملاء وتحسين الأداء المهني وجودته.

وبالنظر إلى الواقع الفلسطيني نجد أنه ما زال يرواح مكانه ويفتقد لأي برامج مخططة في هذا المجال باستثناء شركات التدقيق الأربعة الأكبر في العالم العامله في فلسطين.

8. وجود تنظيمات مهنية:

لكي تتوفر لأي مهنة فرصة التطور والاستمرار فلا بد لها من كيان يعمل على تنظيمها واستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر لأعضائها بما يضمن الحفاظ على كيان المهنة وتنمية القدرات المهنية لأعضائها للقيام بأداء مهامهم بالكفاءة المطلوبة.

وفي هذا الإطار فقد شكّلت كلاً من جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وجمعية مدققي الحسابات، وقد كان لانعدام التنسيق بين الجمعيتين وضعف برامج التأهيل والتدريب المنفذة دور

كبير في التأثير على واقع وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين. كما ساهم قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 في تعميق ازدواجية التنظيمات المهنية التي تمثل وتشرف على تنظيم ومنح تراخيص مهنة المراجعة، وفصل مهنة المراجعة عن مهنة المحاسبة من خلال إنشاء جمعية مدققي الحسابات التي تضم المدققين دون المحاسبين، وتجاهل الجمعية الأم جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وإغفال أي دور لها، كل ذلك ساهم في تفويض دعامة ومقوماً مهماً من المقومات الأساسية للمهنة.

2.6 سبل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين ودور الجمعيات المهنية:

لقد تناولت العديد من الدراسات والأوراق البحثية دراسة واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين، وقد بينت معظم هذه الدراسات والأوراق البحثية السبل التي يمكن من خلالها تطوير المهنة والمضي بها قدماً لمضاهاة واقع المهنة في الدول المجاورة وبخاصة المتطورة منها، ونلخص فيما يلي أهم السبل التي طرحتها بعض تلك الدراسات والأوراق البحثية وخاصة (حماد، 2007)، و(حلس وجربوع، 2007) و(جربوع، 2007):

1. على المنظمات المهنية والمؤسسات الجامعية بذل الجهد للارتقاء بمهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، ومسايرة التقدم العلمي والمهني لدى الجهات العلمية المعنية في الدول الأخرى بما يخدم تطور هذه المهنة في فلسطين.
2. الحاجة إلى إلزام الشركات المساهمة والمصارف بتطبيق أنظمة محاسبية عصرية تعتمد معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها بشكل عام.
3. يقع على عاتق المنظمات المهنية أن تنظر في متطلبات الخبرة المطلوبة للممارسات المهنية وأن تبين كيفية معالجة ما قد يظهر من خلافات.
4. تثقيف المجتمع وإرشاده بشتى الوسائل ليكون على قدر من المعرفة بالمحاسبة والمراجعة كمهنة وعلم.
5. إنشاء المجلس الأعلى (الهيئة العليا) للمحاسبة يتولى إصدار تشريعات تحدد المفاهيم والافتراضات المحاسبية المتعارف عليها عموماً وإصدار مرجعية محاسبية تتكون من معايير محاسبية علمية توحد أساليب عرض البيانات المالية وأساليب الإقرار للمعلومات والقياس وتوحد كيفية المعالجات المحاسبية ذات المدلول الخاص.
6. وضع آلية عمل موحدة لأجهزة السلطة المختلفة يمكن من خلالها التنسيق والتعاون لضمان تنفيذ القوانين والتشريعات المختلفة في كافة الوحدات والقطاعات العامة والخاصة.

7. ضرورة قيام الجمعيات المهنية في قطاع غزة بدعم استقلال المراجعين والكفاءة المهنية عندهم، عن طريق تحسين نوعية التعليم والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية للمنشآت التي يدقون حساباتها.
8. تشجيع حالات الدمج فيما بين مكاتب وشركات المراجعة وذلك بقصد خفض الأعباء الإضافية، ومن ثم تحسين فاعلية المهنة.
9. يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسماً خاصاً لرقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات المراجعة يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب والشركات بقصد تحسين الأداء المهني لها.
10. يجب على الجمعيات المهنية تحديد دور المراجع ومسئوليته حول مدى مسؤولياته عن الخطأ والغش والاحتيال الذي تمارسه إدارة المنشأة، حيث أن مكاتب وشركات المراجعة يجب عليها أن تتمكن من اكتشاف مثل هذا التلاعب والغش إذ أنه من مبررات وجودها.
11. يجب على الجمعيات المهنية العمل على تدعيم استقلال المراجع، وذلك عن طريق تقادي التأثيرات المترتبة على أداء الخدمات الاستشارية والإدارية لعميل المراجعة، وإجراءات التغيير الإلزامي للمراجع بعد خمس سنوات من عمله مع منشأة العميل.
12. يجب الاهتمام بتطوير وتحسين التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية وذلك عن طريق إدخال التدريب العملي كجزء من برنامج ومناهج التعليم وإعادة صياغة أهداف التعليم الجامعي من الاعتماد على الكم إلى الاعتماد على الكيف، وتطوير قنوات إتصال بين كليات التجارة والمؤسسات الاقتصادية والعمل على تخفيض الأعداد المقبولة في تلك الكليات.

2.7 المشاكل والعقبات التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة:

بالرغم من التطورات التي شهدتها مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين في الأونة الأخيرة، وما صاحبها من تطور للمنظمات المهنية، بالإضافة إلى زيادة الجهود المبذولة للعمل على رقي وتطور المهنة إلى الحد المطلوب، إلا أن مهنة المحاسبة والمراجعة مازالت تعاني الكثير من المشاكل والمعوقات التي تحول دون تطورها كي تصبح في مصاف المهن الأخرى، حيث مازالت الجمعيات المهنية لم تقم بالدور المناط بها في تطور المهنة على أكمل وجه، بالإضافة إلى خصوصية الحالة الفلسطينية وما يرتبط بها من معوقات سياسية واقتصادية واجتماعية، مما أدى إلى أن مستوى المراجعة كمهنة والطلب عليها لا يزال عند حده الأدنى، كما زالت النظرة

الاجتماعية لمهنة المحاسبة والمراجعة متدنية بشكل عام وما زال يُنظر للمهنة على أنها أداة من أدوات التهرب الضريبي. (أبو هين، 2005)

ويمكن القول بأن حال مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين كحالها في معظم الدول العربية، حيث لا زالت تواجهها الكثير من المشاكل والعقبات يمكن ذكر بعضها فيما يلي: (جلس وجربوع، 2007) و(أبو هين، 2005)

1. إن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية لعميل 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 تلك الخدمات.

2. إن اعتماد المراجع الخارجي على عميل واحد يهدد إستقلاله وحياده خاصة مكاتب المراجعة الصغيرة التي تكون مملوكة لمراجع واحد.

3. عدم التزام بعض المراجعين بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني أثناء ممارستهم لأعمال المراجعة.

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

5. إن تقليل نوعية جودة الأداء المهني في عمليات المراجعة لتوفير الوقت والمال يؤدي إلى زيادة رفع قضايا ضد مكاتب وشركات المراجعة أمام القضاء وإلى سوء سمعة تلك المكاتب والشركات أمام الجمهور.

6. إن الرقابة على أعمال المراجعة ضرورة لمكاتب وشركات المراجعة التي تسعى للنهوض بمهنة المراجعة إلى المكانة اللائقة بها بين المهن الأخرى، حيث أن تحسين نظرة المجتمع للمهنة وللخدمات التي تقدمها من شأنه رفع مستوى الأتعاب بشكل عام، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على جميع أعضاء المهنة.

7. إن الحاجة إلى خدمات المراجعين تنشأ بسبب التعارض في المصالح، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي أن يحافظ على توافر الكفاءة المهنية والاستقلال عنده لأنهما هما الدعامتين الأساسيتين في المراجعة والسببين الرئيسيين في وجودها.

8. بسبب حداثة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين بصفة عامة وفي قطاع غزة بصفة خاصة، فإن المهنة تحتاج إلى جهود كبيرة من قبل الجمعيات المهنية وأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بكليات التجارة، لإعادة تأهيل الخريجين والمراجعين الممارسين للمهنة، حتى

يتمكنوا من الصمود أمام المنافسة الشديدة من جراء تدفق مكاتب المراجعة الأجنبية ذات الخبرة العالية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى منطقتنا.

9. غياب الاستقرار السياسي والاقتصادي في المنطقة ولاسيما في فلسطين. وضعف الدور الذي تقوم به المؤسسات والجمعيات المهنية لتطوير وتنظيم المهنة.

2.8 الخلاصة

نظراً للأهمية التي أصبحت تتمتع بها مهنة المراجعة، ونظراً لإرتفاع طموحات وتوقعات مستخدمي المعلومات الواردة في القوائم المالية المدققة وإعتمادهم في إتخاذ القرارات الاستثمارية على رأي المراجع الخارجي، فإن ذلك يتطلب العمل بشكل جاد على رفع كفاءة المهنة والعاملين فيها وتحقيق المزيد من فاعلية المراجعة الخارجية من أجل تلبية حاجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية المدققة.

هذا ويتضح من العرض السابق مدى النقص الواضح والقصور الذي تعاني منه المهنة ومزاويلها في فلسطين وهو ما أشارت له العديد من الدراسات ذات العلاقة، الأمر الذي يترتب عليه ضرورة تضافر كافة الجهود من أجل العمل على رقي وتطوير المهنة إلى الحد المطلوب لكي تصبح قادرة على الوفاء بمتطلبات مستخدمي مخرجات هذه المهنة وتستطيع كسب ثقتهم واحترامهم.

كما يتضح مما سبق أن تطور مهنة المحاسبة والمراجعة مرهون بتوفر مجموعة من العوامل من أهمها وجود هيئات مهنية تعمل بجد على تطوير المهنة، والعمل على تطوير التعليم المحاسبي وكذلك مهارات العاملين في هذا المجال، وزيادة الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية، وضرورة العمل على الاستقرار المؤسسي، وتبني نظم معلومات تعمل على تطوير المهنة، ومحاولة زيادة ثقافة مجتمع من خلال عقد الدورات وورشات العمل لشرح أهمية المهنة ودورها في تنمية المجتمع ككل، كما ينبغي على الجمعيات المهنية العمل على توفير أطر تشريعية وتنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة على أن تكون ملزمة وتهدف للركي بالمهنة، وذلك من خلال وضع شروط ممارسة المهنة وتعيين مراجع الحسابات والترخيص للمؤسسات العاملة في هذا الميدان وغير ذلك من أمور تتعلق بحقوق المراجع وواجباته ومسؤولياته.

الفصل الثالث

أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في ضوء القوانين

والتشريعات

3.1 مقدمة

يمتاز النظام القانوني الساري المفعول في فلسطين بنوع من التعقيد، وذلك لكونه نظاماً خليطاً من أنظمة وقوانين لعدة لدول تعاقبت في حكمها على فلسطين خلال القرون الخمسة الماضية، بدءاً من الدولة العثمانية وانتهاءً بالاحتلال الاسرائيلي وصولاً إلى قيام السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994 على جزء من أراضي الضفة الغربية وقطاع غزة، الأمر الذي ترتب عليه التنوع في مصادر القوانين المطبقة في فلسطين من أجل تنظيم كافة جوانب وشؤون الحياة الاقتصادية والاستثمارية والاجتماعية في المجتمع الفلسطيني بشكل عام، ومصادر القوانين والتشريعات التي تتعلق بتنظيم كافة جوانب الشؤون المالية في المجتمع الفلسطيني بشكل خاص. (المركز الفلسطيني للديمقراطية وحل النزاعات، 2004)

ويلاحظ على القوانين والتشريعات المنظمة لكافة الجوانب والشؤون المالية في المجتمع الفلسطيني والتي ما زالت مطبقة في فلسطين بموجب القرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994 عدم ملاءمتها في كثير من الأحيان لواقع الحياة المالية الفلسطينية خاصة في ظل التطورات التي يشهدها القطاع المالي الفلسطيني، مما ترتب عليه وجود نوع من القصور في هذه القوانين والتشريعات من حيث عدم تليبيتها ومواكبتها لمتطلبات وتطورات شؤون الحياة المالية في المجتمع الفلسطيني خاصة في ظل خصوصية الحالة الفلسطينية من حيث طبيعة الملكية والإمكانات المتاحة وكذلك الأساليب الإدارية المتبعة فيها، ولعل من أهم هذه القوانين والتشريعات تلك المتعلقة باختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن بعض أسس اختيار المراجع الخارجي قد حظيت بإهتمام القوانين والتشريعات المطبقة في فلسطين، حيث ألزمت جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تعيين مراجع خارجي بغرض إبداء الرأي الفني والمحاييد حول صحة القوائم المالية للشركة موضوع المراجعة، إلا أن تلك القوانين والتشريعات لم تعط الأهتمام الكافي للبعض الآخر من تلك الأسس والتي لا تقل أهميتها في التأثير على عملية اختيار المراجع الخارجي، حيث يلاحظ على هذه القوانين والتشريعات أنها لم تتضمن كافة الإجراءات التي تضمن صحة ونزاهة وعدالة عملية اختيار المراجع الخارجي، كونها لم توفر الحماية الكافية للمراجع الخارجي من حيث ضوابط التعيين مما قد يفوت الفرصة على مراجعين آخرين للحصول على أعمال لدى بعض الجهات، الأمر الذي قد يؤثر على عناصر الاستقلالية بالإضافة إلى ما قد يخلفه ذلك من أضرار معنوية قد تلحق بالمراجع الخارجي.

هذا وقد أغفلت تلك القوانين والتشريعات جوانب مهمة قد يكون لها تأثير علي استقلالية المراجع الخارجي وقدرته على إبداء الرأي الفني والمحايد في مدي صحة البيانات المالية ومدى صحة تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للشركة موضوع المراجعة، لذلك فإن هذا الفصل يبحث في تحليل أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة في ضوء القوانين والتشريعات والأوضاع الاجتماعية القائمة في فلسطين.

3.2 الجهة المسؤولة عن اختيار وتعيين المراجع الخارجي

حظيت مهمة تحديد الجهة المسؤولة عن تعيين واختيار المراجع الخارجي بإهتمام القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين، حيث ألزمت تلك القوانين والتشريعات جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تعيين واختيار مراجع خارجي بغرض إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة القوائم المالية للشركة موضوع المراجعة والتدقيق، كما حددت الجهة المسؤولة عن اختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة والتي تم حصرها في الهيئة العامة للمساهمين.

أما الشركات التضامنية والمشاريع الفردية فقد ألزمتها القوانين والتشريعات بضرورة الالتزام بمسك دفاتر نظامية وتعيين مراجع حسابات خارجي، إلا أنها تركت قرار اختيار هذا المراجع للشركاء في الشركات التضامنية وللمالك في المشاريع الفردية. (الفضل، 2003)

حددت القوانين والتشريعات المعمول بها في فلسطين الجهة المسؤولة عن اختيار وتعيين المراجع الخارجي على النحو التالي:

3.2.1 الشركات المساهمة العامة:

يتم تنظيم أعمال الشركات المساهمة العامة في فلسطين وفقاً للقانون المطبق في المنطقة الجغرافية التي سُجلت فيها تلك الشركات، فالشركات المسجلة في قطاع غزة يتم تنظيم أعمالها وفقاً لقانون الشركات لسنة 1929 وتعديلاته اللاحقة، أما الشركات المسجلة في الضفة الغربية فيتم تنظيم أعمالها وفقاً لقانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 وتعديلاته اللاحقة.

وتجدر الإشارة إلى أنه من خلال القراءة المتأنية للقوانين المنظمة لأعمال الشركات المساهمة العامة في فلسطين، يتضح أن هذه القوانين قد أعطت أهمية كبيرة لعملية اختيار وتعيين المراجع الخارجي، حيث عملت على التحديد الواضح للجهة المسؤولة عن تعيين واختيار المراجع الخارجي، من خلال حصر هذه المهمة في الهيئة العامة للمساهمين، ويظهر ذلك جلياً من خلال بعض نصوص المواد والفقرات الواردة في هذه القوانين.

ومن هذه المواد والفقرات ما ورد في المادة رقم (105) في الفقرة رقم (1) من قانون الشركات لسنة 1929 المعمول به في قطاع غزة والمواد رقم (59) و(153) و(168) في الفقرة رقم (1) من قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 المعمول به في الضفة الغربية والتي تبين جميعها أنه يقتضي على كل شركة أن تعين في إجتماعها القانوني العام مراجعاً خارجياً لمراجعة القوائم المالية للشركة وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير بوضوح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة الخاضعة للمراجعة والتدقيق، على أن يتم التعيين بمعرفة الهيئة العامة للمساهمين.

إلا أن هذه القوانين والتشريعات قامت في الوقت نفسه بتقييد الصلاحية الممنوحة للهيئة العامة للمساهمين في ظروف استثنائية، وذلك من خلال إعطاء هذه الصلاحية لجهات أخرى، وذلك على النحو التالي:

■ **مجلس الإدارة:** أعطت القوانين والتشريعات صلاحية تعيين المراجع الخارجي لمجلس إدارة الشركة في ظروف استثنائية مثل تعيين المراجع الأولي للشركة، وذلك كما ورد في المادة رقم (105) في الفقرة رقم (9) من قانون الشركات لسنة 1929 والتي بينت أنه يجوز أن يعين أعضاء مجلس إدارة الشركة المراجع الخارجي الأولي في أي وقت قبل الاجتماع القانوني العام ويبقى المراجع المعين في منصبه إلى حين انعقاد الاجتماع القانوني العام.

■ **الجهات الحكومية:** كما أعطت القوانين والتشريعات صلاحية تعيين المراجع الخارجي لبعض الجهات الحكومية ذات العلاقة مثل مسجل الشركات ووزير الاقتصاد في ظروف استثنائية، ومن الأمثلة على ذلك ما ورد في المادة رقم (105) في الفقرة رقم (2) من قانون الشركات لسنة 1929 والتي بينت أنه إذا لم يعين المراجع الخارجي في الاجتماع القانوني العام فيجوز لمسجل الشركات بناءً على طلب أي عضو من أعضاء الشركة أن يعين مراجعاً خارجياً للشركة للسنة الجارية. وكذلك ما ورد في المادة رقم (213) من قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 والتي بينت أنه يحق لوزير الاقتصاد الوطني ومراقب الشركات أي وقت تكليف المراجع الخارجي للشركة أو انتداب مراجع آخر للقيام بمراجعة وتدقيق حسابات الشركة وقيودها وسائر أعمالها.

■ **مجلس الإدارة والجهات الحكومية معاً:** كذلك أعطت القوانين والتشريعات صلاحية تعيين المراجع الخارجي لكلاً من مجلس إدارة الشركة و مسجل الشركات في ظروف استثنائية مثل ما ورد في المادة رقم (168) في الفقرة رقم (2) من قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 والتي بينت أنه إذا أهملت الهيئة العامة للمساهمين انتخاب وتعيين المراجع الخارجي أو إعتذر المراجع الخارجي المنتخب أو امتنع عن العمل، فعلى مجلس الإدارة أن ينسب لمراقب الشركات ثلاثة أسماء لينتقى منهم المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه القوانين والتشريعات قد حددت مجموعة من الضوابط والقيود التي يمكن أن تساهم بجزء كبير في ضمان صحة اختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة في فلسطين، وذلك في محاولة منها لضمان أن تتم عملية الإختيار بشكل سليم وبما يضمن تحييد كافة العوامل التي قد تؤثر على عدم سلامة ودقة وشفافية هذه العملية، وقد وردت هذه القيود والضوابط في المادة رقم (105) من قانون الشركات لسنة 1929، ومنها ما يلي:

■ حدد في الفقرة رقم (3)، أنه لا يجوز تعيين أي شخص من الأشخاص المذكورين أدناه مراجعاً خارجياً للشركة:

- أي عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة أو أي موظف من موظفيها.
- أي شريك لأحد موظفي الشركة أو أي شخص مستخدم لديه.
- حدد في الفقرة رقم (4)، أنه لا يعين مراجعاً خارجياً لحسابات الشركة إلا من يحمل شهادة من جامعة أو مؤسسة أخرى معترف بها من المندوب السامي لهذا الغرض، أو من كان عضواً في جمعية محاسبين أو مراجعين معترف بها، أو من حصل من المندوب السامي أو أي موظف مفوض أو لجنة مفوضة من قبله بذلك على شهادة تخوله ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين.
- حدد في الفقرة رقم (5)، أنه لا يجوز تعيين نقابة أو جمعية لمراجعة حسابات الشركة.
- حدد في الفقرة رقم (6)، أنه لا يجوز تعيين من كان شريكاً أو مستخدماً في أية وظيفة في الشركة مراجعاً لحسابات الشركة.

3.2.2 شركات التأمين:

يتم تنظيم أعمال شركات التأمين المساهمة العامة من خلال قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005 والتعليمات الصادرة عن هيئة سوق رأس المال¹ وإدارة الرقابة على التأمين التابعة للهيئة، بالإضافة إلى قانون الشركات الساري المفعول في فلسطين وفقاً للمنطقة الجغرافية التي سُجلت فيها شركة التأمين والقوانين الأخرى ذات العلاقة.

كما أن التعليمات ذات العلاقة الصادرة عن هيئة سوق رأس المال لم تحدد بشكل صريح الجهة المسؤولة عن إختيار وتعيين المراجع الخارجي، وربما يعود السبب في ذلك إلى أن دور هيئة سوق رأس المال هو تنظيم وتطوير سوق رأس المال الفلسطيني وحماية المستثمرين، والإشراف على سوق الأوراق المالية وشركات التأمين وشركات التأجير التمويلي وشركات تمويل الرهن العقاري والمؤسسات المالية غير المصرفية، وبالتالي فإن دورها يعتبر دور رقابي أكثر من كونه دور تشريعي.

وتجدر الإشارة إلى أنه من خلال القراءة المتأنية للقوانين المنظمة لأعمال شركات التأمين العاملة في فلسطين، يتضح أن عملية إختيار وتعيين المراجع الخارجي قد حظيت بإهتمام قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005 وكذلك التعليمات الصادرة عن هيئة سوق رأس المال وإدارة الرقابة على التأمين، إلا أنها عملت على تقييد الصلاحية الممنوحة للهيئة العامة للمساهمين وفقاً لقوانين الشركات المعمول بها في قطاع غزة والضفة الغربية، وذلك على النحو التالي:

¹ هيئة سوق رأس المال هي الجهة المسؤولة عن تنظيم وتطوير سوق رأس المال الفلسطيني، حماية المستثمرين، الإشراف على سوق الأوراق المالية وشركات التأمين وشركات التأجير التمويلي وشركات تمويل الرهن العقاري والمؤسسات المالية غير المصرفية.

- أعطى قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005 الحق لهيئة سوق رأس المال في عدم الموافقة على تعيين المراجع الخارجي للشركة وذلك وفقاً للمادة رقم (6) من القانون.
- كذلك أعطى القانون للهيئة الحق في إختيار مجموعة من المراجعين الخارجيين الذين يحق لهم مراجعة وتدقيق القوائم المالية لشركات التأمين، هذا ولا يحق للهيئة العامة للمساهمين إختيار مراجع خارجي من المراجعين غير المقيدين في سجلات الهيئة وذلك وفقاً للمادة رقم (76) من القانون.
- كذلك أعطى القانون لمدير عام الرقابة على التأمين حق الموافقة أو رفض تعيين المراجع الخارجي والذي يتم إختياره عن طريق الهيئة العامة للمساهمين، وذلك وفقاً للمادة رقم (10) من القانون.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن تقييد صلاحية الهيئة العامة للمساهمين في الظروف الإستثنائية من خلال إعطاء هذه الصلاحية لهيئة سوق رأس المال ومدير عام الرقابة على التأمين كما ورد في المواد رقم (6) و(10) و(76) من قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005 ربما يعود بالأساس إلى حداثة القطاع التأميني في فلسطين وعدم وجود الخبرات الكافية لتنظيم هذا القطاع، لذلك عمل هذا القانون على وضع مجموعة من الضوابط والتشريعات التي يمكن أن تساهم بجزء كبير في ضمان صحة وسلامة عملية إختيار المراجع الخارجي في المصارف العاملة في فلسطين.

إلا أن ما ورد في المادة رقم (76) من قانون التأمين وحصر عملية إختيار المراجع الخارجي في مجموعة محددة من شركات المراجعة العاملة في فلسطين يتم الموافقة عليها من قبل هيئة سوق رأس المال، ربما يؤدي إلى عدم تكافؤ الفرص بين جميع شركات المراجعة عند المفاضلة فيما بينها لمراجعة وتدقيق القوائم المالية لشركات التأمين.

3.2.3 المصارف:

يتم تنظيم أعمال المصارف المساهمة العامة في فلسطين من خلال قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 والتعليمات الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية¹ التي تتولى مهمة التأكد من مدى إلتزام المصارف الفلسطينية بقانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 والتعليمات الصادرة عنها، بالإضافة إلى قانون الشركات الساري المفعول في فلسطين وفقاً للمنطقة الجغرافية التي سُجلت فيها تلك المصارف والقوانين الأخرى ذات العلاقة.

¹ سلطة النقد الفلسطينية هي الجهة المسؤولة عن ضمان سلامة القطاع المصرفي الفلسطيني والحفاظ على الاستقرار النقدي وتشجيع النمو الاقتصادي في فلسطين وفقاً للسياسة العامة للسلطة الوطنية. كما أنها السلطة الوحيدة المخولة بمنح التراخيص اللازمة للمصارف العاملة في فلسطين، ولها أن تتأكد بجميع الوسائل الممكنة من أن أية منشأة أو شركة تتعاطى أعمالاً مصرفية لا تخالف أحكام قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 وأية قوانين أخرى ذات علاقة.

من خلال القراءة المتأنية للقوانين والتشريعات المنظمة لأعمال المصارف العاملة في فلسطين، يتضح أن كلاً من قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 والتعليمات الصادرة عن سلطة النقد لم تعطِ السلطة المطلقة للهيئة العامة للمساهمين لاختيار المراجع الخارجي، حيث عملت علي تقييد هذه السلطة المخولة للهيئة العامة للمساهمين في اختيار المراجع الخارجي من خلال حصر هذه العملية في مجموعة محددة من شركات المراجعة العاملة في فلسطين، وذلك من خلال قيام سلطة النقد بالتحديد السنوي لشركات المراجعة التي يحق لها مراجعة البيانات المالية للمصارف، وذلك وفقاً للمواد رقم (42) من قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 والتعليمات رقم (6 / 2009) الصادرة عن سلطة النقد.

إلا أن ما ورد في المواد والتشريعات أعلاه من حصر عملية إختيار المراجع الخارجي في مجموعة محددة من شركات المراجعة العاملة في فلسطين، ربما يؤدي عدم تكافؤ الفرص بين جميع شركات المراجعة عند المفاضلة بينها لمراجعة القوائم المالية للمصرف، هذا وتقوم سلطة النقد الفلسطينية بشكل سنوي بتحديد أسماء مكاتب وشركات المراجعة المعتمدة لديها والتي يحق لها مراجعة القوائم المالية للمصارف العاملة في فلسطين، وقد حددت سلطة النقد الفلسطينية في تعميمها رقم (68 / 2008) لسنة 2008 الصادر بتاريخ 7 أيار 2008 أسماء مكاتب وشركات المراجعة المعتمدة من قبل سلطة النقد لمراجعة القوائم المالية للمصارف العاملة في فلسطين وهم:

- إرنست ويونغ
- ديلويت أند توتش (سابا وشركاهم)
- الشركة الفلسطينية للتدقيق والمحاسبة
- طلال أبو غزاله وشركاه.

ولعل السبب الأساس في قيام سلطة النقد بإصدار تعليمات سنوية بأسماء المراجعين المعتمدين لديها هو حداثة القطاع المصرفي في فلسطين، بالإضافة إلى تواضع كفاءات ومؤهلات وخبرات الكثير من المراجعين العاملين في حقل مهنة المراجعة، وذلك من حيث عدم قدرتها على تنفيذ مهمة المراجعة والتدقيق لهذه المصارف وفقاً للمتطلبات القانونية.

ومن أجل أن تتم هذه العملية بدرجة عالية من الشفافية وبما يسمح بالمنافسة العادلة بين مكاتب وشركات المراجعة والتي يحق لها مراجعة وتدقيق القوائم المالية للمصارف فقد عمل قانون المصارف وتعليمات سلطة النقد على تحديد مجموعة من الضوابط والقيود التي يمكن أن تساهم بجزء كبير في ضمان صحة اختيار المراجع الخارجي في المصارف في فلسطين، وذلك في محاولة لضمان أن تتم هذه العملية بشكل سليم وبما يضمن تحييد كافة العوامل التي قد تؤثر على

عدم سلامة ودقة وشفافية هذه العملية. وقد وردت هذه القيود والضوابط في المادة رقم (42) في الفقرة رقم (1) من قانون المصارف، ومنها ما يلي:

- يجب أن تتوفر المؤهلات والخبرات اللازمة في المراجع الخارجي التي تمكنه من مزاولته مهنة المراجعة.
- يجب ألا يكون المراجع الخارجي صاحب منفعة من المصرف محل المراجعة بأي شكلٍ من الأشكال.
- يجب ألا يكون المراجع الخارجي موظفاً أو مستخدماً أو وكيلاً للمصرف محل المراجعة.
- أن يكون لشركة أو مكتب المراجعة خبرة سابقة ومناسبة في مجال المراجعة والتدقيق على المصارف بشكلٍ خاص أو الشركات المالية بشكلٍ عام.
- أن تكون شركة أو مكتب المراجعة قادرة على تنفيذ أعمال المراجعة والتدقيق في كلٍ من محافظات الضفة الغربية وقطاع غزة.
- أن لا يكون لشركة أو مكتب المراجعة أو أي من موظفيها منفعة مباشرة أو غير مباشرة مع المصرف أو مع الشركات التابعة له.

بشكلٍ عام ومن خلال ما سبق يتضح ما يلي على القوانين والتشريعات والتعليمات ذات العلاقة المتعلقة بتحديد الجهة المسؤولة عن اختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة يتضح ما يلي:

1. أن القوانين والتشريعات قد أعطت إهتماماً بالغاً لتحديد الجهة المسؤولة عن اختيار المراجع الخارجي، حيث حصرت الجهة المسؤولة عن الإختيار في الهيئة العامة للمساهمين في الظروف الطبيعية، وقد قامت بإعطاء هذه الصلاحية لجهات أخرى مثل مجلس الإدارة وهيئة سوق رأس المال وسلطة النقد الفلسطينية في ظروف إستثنائية.
2. لم تعط بعض القوانين والتشريعات السلطة المطلقة للهيئة العامة للمساهمين لاختيار المراجع الخارجي، حيث عمل قانون المصارف على تقييد هذه السلطة المخولة للهيئة العامة للمساهمين في اختيار المراجع الخارجي من خلال حصر هذه العملية في مجموعة محددة من شركات المراجعة العاملة في فلسطين، وذلك من خلال التحديد السنوي لشركات المراجعة التي يحق لها مراجعة البيانات المالية للمصارف وشركات التأمين، مما يعني عدم تكافؤ الفرص بين جميع شركات المراجعة عند المفاضلة بينها لمراجعة وتدقيق القوائم المالية.

3. يظهر الواقع العملي بوضوح سيطرة أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة على الهيئة العامة للمساهمين وذلك بحكم ملكيتهم لمعظم أسهم الشركة، فمن المتوقع أن تكون إدارة الشركة هي الطرف الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي، الأمر الذي قد يترتب عليه تقييد لصلاحيات الهيئة العامة للمساهمين وقد يؤثر علي استقلالية المراجع الخارجي وقدرته على إبداء الرأي الفني المحايد في مدي صحة البيانات المالية ومدي صحة تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للشركة أو الجهة موضوع المراجعة. (الفضل، 2003)
4. كما يظهر الواقع العملي بوضوح أن العلاقة الشخصية ما بين مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تلعب دوراً هاماً ومؤثراً في اختيار المراجع الخارجي. (المعتاز، 1999)
5. كما يظهر الواقع العملي بوضوح أنه للحد من سيطرة مجلس إدارة الشركة على فإنه لا بد من أن يتم مراقبة عملية اختيار المراجع الخارجي وفقاً لأسس معينة حتى لا تسيطر العلاقات الشخصية على عملية اختيار المراجع الخارجي. (خشارمة، 2003)
6. كذلك يظهر الواقع العملي عدم وجود آليات مناسبة تضمن تنفيذ الشركات للنصوص القانونية التي تقضي بتعيين المراجع الخارجي عن طريق الهيئة العامة وأن يقوم مجلس الإدارة بممارسة دوره وصلاحياته وفقاً للقوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين. (خشارمة، 2003)

3.3 مؤهلات المراجع الخارجي

مدقق الحسابات هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال التدقيق مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة، الأمر الذي يترتب عليه ضرورة أن تتوفر في مدقق الحسابات الكفاية العلمية إلى جانب الكفاية العملية إضافة إلى إلمامه ومعرفته بجميع فروع المحاسبة وأنواعها، وهو ما نصت عليه المجموعة الأولى (المعايير العامة أو الشخصية) من المعايير العامة للتدقيق. (الجعافره، 2008)

وقد تم تحديد هذه المؤهلات من خلال المجموعة الأولى من المعايير العامة للتدقيق (Generally Accepted Auditing Standerds – GAAS) الصادرة عن المجمع المحاسبين الأمريكيين (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (Audit Standerd Borad - ASB) فيما يلي: (Arens, Elder, and Beasley, 2008)

■ التدريب والكفاءة: (أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية

وتدريب مهني ملائم): وهو يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه قدر معين من الكفاءة المهنية، وأن يتوفر لديه مواصفات فنية خاصة تُظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد من أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المعنية بكفاءة المدقق يجب أن يتوفر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني والاستقلال عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي (الفني) والتأهيل العملي، وذلك كما يلي:

أولاً: التأهيل العلمي (الفني) لمدقق الحسابات:

وهو أن يكون لدى المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول على قدر كافٍ من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق. ولما كان المدقق يتعرض أثناء قيامه بعمله إلى الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية، مما يتعين معه إكمال تأهيله العلمي في هذه النواحي، مع مراعاة أن تكون البداية هي الحصول على بكالوريوس التجارة أو العلوم المالية والإدارية شعبة محاسبة، ولكي يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً فعلياً كحد أدنى أن يُلم بما يلي: (جمعه، 2005)

1. نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، وكذلك أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته، وأساليبه المعاصرة، وكذلك علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد والعلوم ذات العلاقة الأخرى.
2. محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها، وكذلك المحاسبة الإدارية.
3. الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والتدقيق.

ثانياً: التأهيل العملي (الخبرة المهنية) لمدقق الحسابات:

مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العلمي والتمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققاً قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن، وذلك لمواجهة متطلبات البيئة التي تتطور بسرعة، وكنتيجة منطقية لاتساع نطاقها. ولذا يقصد بالتأهيل العملي أن يتمتع المدقق بمجموعة من الصفات التالية: (المطارنة، 2006) و(جمعه، 2005)

1. الواقعية عند طلب البيانات أو المعلومات على النحو الذي يثبت تقديره للمقتضيات العملية والظروف المحيطة بالمنشأة.
2. تجنب أية ملاحظات أو تحفظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية إلا أن إبرازها في تقرير معد للنشر يبدو غير لائق في الظروف الخاصة بالمنشأة.
3. الإلمام بماهية المعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة التي يدقق حساباتها من خلال زيارة مواقع الانتاج، والخدمات الإنتاجية، والاستفسار من المختصين عن كافة النواحي الفنية.
4. استمرار الاطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنتشره الهيئات والجمعيات العلمية الدولية من تقارير عن تطبيقات لممارسات فعلية.
5. أن يكون كتوماً ومحافظاً على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالافصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله.
6. أن يكون عملياً ومواكباً لما هو جديد في القوانين والتشريعات.
7. أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.
8. أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته

وتجدر الإشارة إلى أن مؤهلات وخبرات المراجع الخارجي لم تحظ بإهتمام القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين، حيث لم يرد فيها تحديد واضح للمؤهلات الواجب توافرها في المراجع الخارجي كي يصبح مؤهلاً لمراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة، إلا أن هذه القوانين قد حددت بشكل غير مباشر ضرورة توافر مؤهلات معينة لدى المراجع الخارجي من أجل مقابلة متطلبات هذه القوانين والتشريعات، حيث عملت على ذكر بعض المهام التي تتطلب وجود مؤهلات وخبرات معينة لدى المراجع الخارجي.

بشكل عام ومن خلال القراءة المتأنية للقوانين والتشريعات والتعليمات ذات العلاقة المتعلقة بمؤهلات المراجع الخارجي يتضح ما يلي:

1. لم يرد في قوانين الشركات السارية المفعول في فلسطين تحديد واضح ودقيق للمؤهلات الواجب توافرها في المراجع الخارجي لكي يصبح مؤهلاً لمراجعة وتدقيق القوائم المالية، ولعل السبب الأساس في ذلك يرجع إلى قدم هذه القوانين وذلك لكونها خليطاً من أنظمة وقوانين لعدة لدول تعاقبت في حكمها على فلسطين خلال القرون الخمسة الماضية، الأمر الذي ترتب عليه التنوع في مصادر القوانين المطبقة في فلسطين من أجل تنظيم كافة جوانب

وشؤون الحياة الاقتصادية والاستثمارية والاجتماعية في المجتمع الفلسطيني بشكل عام، ومصادر القوانين والتشريعات التي تتعلق بتنظيم كافة جوانب الشؤون المالية في المجتمع الفلسطيني بشكل خاص.

2. أما فيما يتعلق بالقوانين السارية المفعول في فلسطين والتي صدرت بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية باستثناء قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 والتعليمات الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية، فهي كذلك الأمر لم تتطرق لموضوع مؤهلات وخبرات المراجع الخارجي، بل إكتفت بذكر مجموعة من المؤهلات العامة والتي تتوفر لدى جميع ممارسي المهنة، الأمر الذي يعني أنه لا يوجد في القوانين والتشريعات ما يحث مزاولي المهنة على تطوير قدراتهم وزيادة مؤهلاتهم العلمية والعملية.

3. إن عدم إعطاء موضوع مؤهلات وكفاءات المراجع الخارجي الأهمية المناسبة من قبل القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين باستثناء قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 والتعليمات الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية، وقيامها بتحديد مجموعة من المؤهلات العامة والتي قد تتوفر لدى جميع مزاولي المهنة، قد يعني عدم تساوي فرص اختيار المراجع الخارجي عند عملية اختياره للقيام بمراجعة البيانات المالية للشركة أو المؤسسة موضوع المراجعة.

4. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه لا بد للجهات المعنية من إتخاذ التدابير اللازمة وإصدار التعليمات التي يمكن من خلالها تحديد المؤهلات والخبرات التي لا بد من توافرها في المراجع الخارجي حتي تمكنه من ممارسة مهنته وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، وبالكيفية التي تمكنه من تنفيذ مهمة المراجعة دون وجود أي خلل أو تقصير ناتج عن عدم وجود الخبرة أو الكفاءة المهنية.

5. هذا وقد أشارت الكثير من الدراسات السابقة أن مؤهلات وخبرات المراجع الخارجي لها أهمية كبيرة في عملية اختيار المراجع الخارجي كما تلعب دوراً هاماً ومؤثراً في عملية اختيار المراجع الخارجي، ومنها ما أشارت له دراسة (Bewley, Chung, and McCrachen, 2008) أن مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة ترغب في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار شركة مراجعة تتمتع بالشهرة والخبرة والكفاءة المهنية العالية، الأمر الذي يتطلب من جميع المعنيين بتطوير المهنة العمل بشكل جاد من أجل الرقي بمزاولي مهنة تدقيق الحسابات وتطوير مهاراتهم وكفاءاتهم لتحقيق المزيد من الجودة ورفع الكفاءة المهنية لهم وبالتالي النهوض بالمهنة وتطويرها.

6. كما ينبغي على شركات ومكاتب التدقيق في فلسطين العمل على اختيار مدقي حسابات ممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع

ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، بالإضافة إلى ضرورة الاهتمام بتطوير قدرات المراجعين الفنية والعملية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة.

3.4 المنافسة

لم يرد في القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين ما يتعلق بتحديد الأطر الشرعية لعملية المنافسة بما يضمن أن تتم هذه العملية ضمن أطر ومستويات أخلاقية مقبولة، حيث لم يتطرق أي من تلك القوانين والتشريعات إلى موضوع المنافسة بين شركات ومكاتب المراجعة، هذا ويعتبر إغفال هذا الموضوع من الانتقادات التي توجه التي تتعرض لها القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين وذلك لكونها خليطاً من تشريعات وقوانين ليست فلسطينية في الأصل، مما يترتب على المشرع الفلسطيني ضرورة الاهتمام بهذا الموضوع لما له من أثر واضح وكبير على سوق المنافسة في مهنة المراجعة في فلسطين.

وتعتبر المنافسة إحدى العوامل التي تؤثر بشكل جوهري على عملية اختيار المراجع في الشركات المساهمة العامة، فنجاح عمل المراجع واستمراره في مراجعة البيانات المالية لأي شركة يرتبط بشكل وثيق بمدى قدرته على تلبية وإشباع حاجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية، وتتمثل هذه القدرة في قدرة المراجع على إبداء الرأي الفني المحايد في مدي صحة البيانات المالية ومدي صحة تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للشركة موضوع المراجعة، الأمر الذي يتطلب من شركات المراجعة العاملة في فلسطين تطوير قدراتها لكي تتماشى مع متطلبات الظروف الاقتصادية الحالية، وكذلك لكي تزيد من قدرتها التنافسية مع الشركات الأخرى.

هذا وتعتبر المنافسة إحدى القضايا التي تثير جدلاً واسعاً في حقل مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين، وحصول إحدى الأطراف على مقابل مادي أو معنوي من المنافسة يعتبر بمثابة الحافز الذي يدفعه إلى القيام بالمزيد من الجهد بغرض الحصول على مزيد من الفائدة، أما إذا كانت المنافسة ستؤدي إلى حدوث نوع من الضغوط فإن نتائجها حتماً ستكون سلبية. (جلس، 2003)

وتظهر النتائج السلبية للمنافسة عندما يُطلب من المراجع الخارجي تقديم خدمة المراجعة والتدقيق بأعلى مستوى ممكن من الجودة وبأدنى قدر ممكن من الأتعاب، حيث تقاس قدرة شركات المراجعة التنافسية بعدد العملاء الذين يتم تقديم الخدمات المختلفة لهم ولاسيما خدمة المراجعة، حيث إن حصول إحدى شركات المراجعة على مقابل مادي أو معنوي يعتبر بمثابة الحافز الذي يدفعه إلى القيام بالمزيد من الجهد للحصول على المزيد من الفائدة. في الوقت الذي تعتبر فيه أتعاب المراجعة مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات شركات ومكاتب المراجعة،

تسعى تلك المكاتب والشركات إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، وترتبط هذه الأتعاب بالتنوع والجودة التي تقدم بها خدمة المراجعة والتدقيق، والتي تعد ضرورية لشركات ومكاتب المراجعة التي تسعى للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة بأقل تكلفة ممكنة. (الشاطري والعنقري، 2006)

ويلاحظ التنافس الشديد بين مكاتب وشركات المراجعة العاملة في فلسطين في توسيع قاعدة العملاء الذين تقدم لهم الخدمات المختلفة ولاسيما خدمة المراجعة، حيث تسعى تلك الشركات والمكاتب للحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء من أجل توسيع القاعدة التنافسية لهم، دون أن يكون هناك تحديد للأطر القانونية والشرعية التي يجب أن تتم عملية التنافس بين تلك الشركات والمكاتب في ضوءها.

وعلى الرغم من التطورات التي شهدتها تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في فلسطين، إلا أن هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي طرأت وفرضت نفسها على المهنة، ومن أبرزها تفتش ظاهرة التنافس الشديد في ضوء تدني الأتعاب المهنية الذي نجم عنه دخول العديد من شركات ومكاتب المراجعة للمجال المهني للمضاربة في الأسعار، وعدم إلتزام تلك الشركات والمكاتب بمعايير المهنة وأنظمتها وقواعدها، فضلاً عن أن بعض هذه الشركات والمكاتب تنهون في مدى الإلتزام بالضوابط الرقابية، مما أدى إلى تدهور الأداء المهني وقبول هذه المكاتب لأتعاب مهنية متدنية، وجعل العديد من العملاء يطالبون بالتخفيض، وبالتالي انعكس ذلك سلباً على سوق المنافسة في فلسطين. (الشاطري والعنقري، 2006)

وللتعرف على طبيعة المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة في فلسطين، فقد بين (حلس، 2003) في دراسته أن نسبة 61.3% من المراجعين الذين شملتهم الدراسة يعتبرون المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة منافسة مهنية إلى حد ما، في المقابل اعتبر 35.5% منهم أن المنافسة غير مهنية.

مما سبق يتضح ضرورة وجود قواعد وتشريعات ملزمة تحدد الأطر التي يجب أن تتم عملية المنافسة في ضوءها، وذلك للمحافظة على سوق مهنة المراجعة بما يضمن أن تتم هذه العملية ضمن أطر ومستويات أخلاقية مقبولة، مما يوفر الحماية الكافية لمراجع الحسابات من خطر المنافسة غير الشرعية من قبل مراجعين آخرين، وذلك كما يلي:

1. إن عدم وجود قواعد وتشريعات ملزمة تحدد الأطر والضوابط لعملية المنافسة سيخلق دافعاً قوياً أمام شركات ومكاتب المراجعة لأن تكون فعالة تكاليفياً لكي تستطيع الاستمرار بالعمل في سوق المنافسة غير الصحية، وذلك من خلال تقبلها لأتعاب مهنية متدنية قد تدفعها لتقليص نطاق أعمال المراجعة للموازنة ما بين الوقت اللازم والجهد المبذول لتنفيذ مهام عملية المراجعة. (الشاطري والعنقري، 2006)

2. من النتائج المحتملة لظاهرة شدة التنافس بين المراجعين وانخفاض الأتعاب توجه بعض العملاء نحو الضغط على المراجع لتخفيض أتعابه لتتناسب مع مستوى الأتعاب السائد في السوق، وقد وجدت العديد من الدراسات السابقة التي تناولت الأسباب المحتملة لتغيير المراجع الخارجي، أن التأثير السلبي لتدني الأتعاب المهنية على المنافسة من الأسباب الرئيسية وراء ذلك، مما يعني أن بعض العملاء قد لا ينظرون إلى طبيعة وجودة الخدمة التي يقدمها المراجع الخارجي وبالتالي يلجأون إلى تغييره بمراجع آخر يتقاضى أتعاباً أقل. (حلس، 2003)

3. كشفت العديد من الدراسات السابقة أن المنافسة بين شركات ومكاتب المراجعة هي من أكثر العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي، وبالتالي على عملية تغيير المراجع الخارجي بمراجع آخر لدية استعداد لقبول مهمة المراجعة بأتعاب أقل وانعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة. (الشاطري والعنقري، 2006)

4. إن عدم وجود قواعد وتشريعات ملزمة تحدد الأطر والضوابط لعملية المنافسة قد يؤثر بشكل جوهري على استقلالية ومهنية المراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة، الأمر الذي قد يدفعه إلى تغيير منهج العمل أو التخلي عن بعض الإجراءات المهمة والمؤثرة في عملية المراجعة نتيجة للضغوط التي تمارس عليه نتيجة لتدني مستوى الأتعاب المهنية في السوق الفلسطيني.

3.5 استقلالية المراجع الخارجي

أدت التطورات الاقتصادية السريعة إلى زيادة كبيرة في حجم الشركات وزادت معها أهمية مهنة المراجعة وكذلك قلق الأطراف المستفيدة من المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية المدققة حول مدى استقلالية المراجع الخارجي، هذا وتتمثل تهديدات استقلالية المراجع الخارجي في الضغوط أو العوامل الأخرى التي تضعف موضوعيته لكي يكون مستقلاً، مما يعني أنه يجب على المراجع الخارجي أن يكون قادراً على التغلب على التهديدات التي تؤثر على موضوعيته، وذلك من خلال التعرف على مصادر تلك التهديدات. (الجعافره، 2008)

تعتبر استقلالية المراجع الخارجي العنصر الأساسي والرئيسي لعملية المراجعة، هذا ويعتبر عنصر الإستقلالية من أكثر العناصر التي حظيت باهتمام كبير من قبل الأطراف المستفيدة من المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية المدققة وذلك لأنها تعكس مستوى الثقة بتلك القوائم والتقارير، حيث أنه كلما زادت درجة التأكد من استقلالية المراجع الخارجي كلما زاد مستوى الثقة بالمعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية المدققة، وبالتالي زيادة مستوى الاطمئنان إلى جودة القرارات الاستثمارية التي قد تتخذها الأطراف المستفيدة، ومن بين العوامل

المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي وجودة أدائه، تلك المتعلقة بقرار إختياره كمراجع خارجي للشركة من حيث مدى إلتزام هذا القرار بالموضوعية، وكذلك مدى إلتصافه مع الأسس القانونية والمهنية لمهنة التدقيق في فلسطين.

وتعرف إستقلالية مدقق الحسابات بأن يقوم المدقق بعمله وفي جميع مراحل عملية التدقيق بكل أمانة وإستقامة وموضوعية دون التحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأيّة تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة. (الذنيبات، 2006)

وقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) عند الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على مدقق الحسابات أن يكون مستقلاً عند قيامه بأداء واجباته المهنية، وذلك تطبيقاً للمعايير الدولية للتدقيق التي وضعها المجمع، هذا وقد أكدت أدلة التدقيق الدولية على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلاً وأميناً ومخلصاً في عمله المهني ويجب أن يتوخى العدالة وألا يسمح لتحيزه أو إطلاعها بأن ينال من تجرده، كما عليه أن يحافظ على تجرده. (المطارنه، 2006)

■ العناصر التي تدعم استقلالية المدقق الخارجي:

إن مواجهة الضغوط التي قد تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي تعتمد بصفة اساسية على نزاهة كل من المراجع ومكتب المراجعة، فيما يلي بعض الاقتراحات التي تهدف إلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي: (الجعفره، 2008)

1. لجنة التدقيق: اقترح بعض الباحثين تشكيل لجنة تدقيق تتكون من أعضاء مجلس الادارة غير المنقرعين بالشركة بهدف المساهمة في تدعيم استقلالية المدقق عن طريق:

- فحص خطط الإدارة للإرتباط بالمدقق الخارجي لتنفيذ خدمات غير التدقيق مع مراعاة طبيعة تلك الخدمات والأعباء المقدرة والتأكد من أنها لا تؤثر على إستقلالية المدقق الخارجي.

- فحص جوانب الخلاف بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة محل التدقيق ومحاولة التوفيق بينهم مع المحافظة على إستقلالية المدقق الخارجي.

2. التغيير الإلزامي للمدققين: هناك بعض الإقتراحات التي تتعلق بتغيير مكتب التدقيق المسؤول عن تدقيق عمليات المنشأة بشكل دوري أو تغيير المدققين الذين يقومون بتنفيذ مهمة التدقيق مع الإحتفاظ بنفس مكتب التدقيق وذلك بهدف تدعيم إستقلالية المدقق الخارجي.

3. تعيين المدققين بواسطة جهة خارجية: اقترح بعض الباحثين تعيين المدققين وتحديد أتعابهم عن طريق جهة حكومية وذلك لتدعيم إستقلالية المدقق الخارجي، أو إنشاء ديوان للتدقيق

يكون من واجبه الإشراف على مكاتب التدقيق وتعيينهم للشركات المساهمة العامة، كما تقوم بفحص عمليات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي للتأكد من فاعليتها والتأكد أيضاً من استقلالية المدقق الخارجي.

وتجدر الإشارة إلى أنه من خلال القراءة المتأنية للقوانين والتشريعات المنظمة لأعمال الشركات العاملة في فلسطين، يتضح أن إستقلالية وحياد المراجع الخارجي قد حظيت باهتمام كبير من قبل هذه القوانين والتشريعات، حيث حددت مجموعة من الضوابط والشروط التي يجب مراعاتها عند تعيين واختيار المراجع الخارجي، وذلك من أجل أن تتم هذه العملية بما لا يؤثر على إستقلالية وحياد المراجع الخارجي، ومن الأمثلة التي حددتها القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين فيما يتعلق بإستقلالية المراجع الخارجي ما يلي:

◀ قانون الشركات لسنة 1929 وتعديلاته (المعمول به في قطاع غزة):

حدد قانون الشركات لسنة 1929 في المادة رقم (105) مجموعة من الضوابط والقيود التي يجب مراعاتها عند تعيين واختيار المراجع الخارجي، وذلك في محاولة لضمان والحفاظ على استقلالية المراجع الخارجي، وذلك كما يلي:

- حدد في الفقرة رقم (3)، أنه لا يجوز تعيين أي عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة أو أي موظف من موظفيها، أو أي شريك لأحد موظفي الشركة أو أي شخص مستخدم لديه
- حدد في الفقرة رقم (6)، أنه لا يجوز تعيين من كان شريكاً أو مستخدماً في أية وظيفة في الشركة مراجعاً خارجياً لها.

◀ قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 وتعديلاته (المعمول به في الضفة الغربية):

حدد هذا القانون في المادة رقم (169)، أنه لا يجوز أن يعين مراجعاً خارجياً لمراجعة القوائم المالية للشركة من كان شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة في أعمال الشركة.

◀ قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005:

حدد القانون في المادة رقم (76) في الفقرة رقم (3)، أنه لا يجوز للمراجع أن يكون موظفاً لدى الشركة أو مديراً لها أو عضواً بمجلس إدارتها.

◀ قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002:

- حدد قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 في المادة رقم (19)، أنه يُحظر على أي مصرف تقديم قروض أو تسهيلات إئتمانية من أي نوع بالكفالة الشخصية لمراجعي حسابات

المصرف أو أزواجهم أو أولادهم أو لأي منشأة يكونون منفردين أو مجتمعين شركاء فيها أو أعضاء في مجالس إدارتها، ويسري الحظر عليهم بصفتهم الشخصية أو بإعتبارهم كفلاء.

■ كما حدد في المادة رقم (42) في الفقرة رقم (1)، مجموعة من العوامل التي يجب مراعاتها عند تعيين واختيار المراجع الخارجي، وذلك في محاولة لضمان والحفاظ على استقلالية المراجع الخارجي، وذلك كما يلي:

- يجب ألا يكون المراجع الخارجي مديناً للمصرف محل المراجعة.
- يجب ألا يكون المراجع الخارجي صاحب منفعة من المصرف محل المراجعة بأي شكلٍ من الأشكال.
- يجب ألا يكون المراجع الخارجي موظفاً أو مستخدماً أو وكيلاً للمصرف محل المراجعة.

◀ التعليمات ذات العلاقة الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية:

حددت التعليمات رقم (6 / 2009) في الفقرة رقم (6 / 1)، مجموعة من الضوابط والقيود والشروط التي يجب أن تتم عملية اختيار المراجع الخارجي في ضوءها، وذلك في محاولة من سلطة النقد للحفاظ على استقلالية المراجع الخارجي وسعياً منها للوصول إلى أعلى درجة ممكنة من ضمان سلامة استقلالية المراجع الخارجي، وذلك كما يلي:

- أن لا تكون شركة أو مكتب المراجعة أو أي من موظفيها كفلاء لأية تسهيلات تفوق مبلغ عشرة آلاف دولار أمريكي أو ما يعادلها.
- أن لا يكون لشركة أو مكتب المراجعة أو أي من موظفيها منفعة مباشرة أو غير مباشرة مع المصرف أو مع الشركات التابعة له.
- أن لا تكون شركة أو مكتب المراجعة عضواً بمجلس إدارة المصرف أو عاملاً فيه أو وكيلاً له أو من يباشرون أعمالاً فنية أو إدارية دائمة لمصلحته بخلاف مراجعة وتدقيق القوائم المالية وتقديمه لخدمات الاستشارات الضريبية.

◀ قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004:

لم يرد في مواد وفقرات قانون الأوراق المالية أية إشارة للضوابط التي يجب أن تتم في ضوءها عملية اختيار وتعيين المراجع الخارجي، إلا أن الإرشادات العامة لإعداد التقرير السنوي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والصادرة عن سوق فلسطين للأوراق المالية، قد حددت في فقرة البيانات المالية السنوية للشركة في البند رقم (2) بعنوان تدقيق

البيانات، أنه يجب على الشركة أن تقوم ببيان استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي للشركة، وبخاصة عند قيامه بأية أعمال إضافية لمصلحة الشركة.

◀ قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004:

حظيت إستقلالية المراجع الخارجي بأهمية كبير من قبل قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات، حيث بين هذا القانون مجموعة من الضوابط والقيود والتي يجب أن تتم عملية إختيار المراجع الخارجي في ضوءها، ومنها ما ورد في المادة رقم (23)، أنه يُحظر على المراجع الخارجي القيام بالأعمال التالية:

- العمل موظفاً لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات العامة أو البلديات أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير مزاولي مهنة المراجعة والتدقيق.
- إحتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أية مهنة أخرى.
- القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة.
- مضاربة أو منافسة أي مدقق آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة.
- إفشاء المعلومات أو الأسرار التي إطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها.
- إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته.
- الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كُلف بتدقيق حساباتها.

بشكل عام ومن خلال ما سبق يتضح ما يلي على القوانين والتشريعات والتعليمات ذات العلاقة المتعلقة بإستقلالية المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة يتضح ما يلي:

- إن طريقة إختيار مراجع الحسابات الخارجي يجب أن تتم بمعزل عن جميع العوامل التي تؤثر على إستقلاليته لما لذلك من أهمية بالنسبة لموضوعية وسلامة رأيه، حيث إن المُخرج النهائي لعملية المراجعة الخارجية هو الوصول إلى تقرير فني محايد حول عدالة تصوير البيانات المالية للوضع المالي الحقيقي للشركة موضوع المراجعة، الأمر الذي يستدعي ضرورة وجود جهة محايدة تطرح رأياً فنياً ومحايداً ومتعلقاً بمدى صحة وسلامة تلك القوائم، مما يعني أن إستقلالية هذه الجهة والمتمثلة بالمراجع الخارجي تعتبر العنصر الرئيسي والجوهري للتأكد من صحة وسلامة رأي المراجع الخارجي. (الفضل، 2003)

■ وتعتبر استقلالية المراجع الخارجي العصب الرئيسي لمهنة المراجعة، حيث أن فقدان المراجع الخارجي لإستقلاليته أو التأثير عليها سيؤدي بلا شك إلى التأثير على رأيه في القوائم المالية مما يفقده ميزة كونه طرفاً خارجياً محايداً، وبالتالي فقدانه للمصداقية التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية للتأكد من صحة وصدق المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة موضوع المراجعة.

■ وتجدر الإشارة إلى أن القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين قد أعطت إهتماماً ملحوظاً لإستقلالية المراجع الخارجي، وذلك من خلال تحديدها لمجموعة من العوامل والضوابط والقيود التي يجب أن تتم في ضوئها عملية اختيار المراجع الخارجي، وذلك في محاولة منها لضمان سلامة استقلالية وحيادية رأي المراجع الخارجي والذي يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه قطاع واسع من الفئات المستفيدة والمستخدمة للقوائم والتقارير المالية للشركات المساهمة العامة.

■ إلا أن هذه القوانين والتشريعات قد أغفلت مجموعة من العوامل التي لها تأثير واضح على استقلالية وحيادية المراجع الخارجي، مع ضرورة الإشارة إلى أنه قد يكون هناك مجموعة من الظروف المختلفة يجعل من الصعب معها تعريف كل الحالات التي قد تخلق تهديداً للاستقلالية، هذا بالإضافة إلى أن القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين قد تركت هذا الأمر للجهات المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين.

■ وقد تم تحديد كافة الأمور التي قد تخلق تهديداً لإستقلالية المراجع الخارجي من خلال قواعد آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تم اعتمادها كقواعد آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين من قبل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، بالإضافة إلى دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية وفقاً لقواعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (The CPA's Guide to Professional Ethics)، فيما يلي بعض الأمثلة للأمور التي تمثل تهديداً لإستقلالية المراجع الخارجي والتي لم يتم ذكرها في القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين والواردة في قواعد آداب وسلوكيات المهنة: (جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، 2002)

◀ **أولاً: التهديد بسبب المصالح الذاتية:** تظهر هذه التهديدات عندما يمكن لشركة التدقيق أو أحد أفراد فريق عمل التدقيق إستفادة من مصلحة مالية في الشركة محل التدقيق، أو عند ظهور تضارباً في المصالح. ومن أهم الأمثلة على الظروف التي قد تخلق هذا التهديد على سبيل المثال لا الحصر:

1. علاقة مالية مباشرة أو علاقة مالية جوهرية غير مباشرة في الشركة محل التدقيق

2. الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب
3. التخوف من إمكانية فقدان التعاقد
4. وجود علاقة تجارية قوية مع الشركة محل التدقيق
5. الأتعاب المشروطة المتعلقة بعملية التدقيق

◀ **ثانياً: التهديد بسبب المراجعة الذاتية:** وتظهر هذه التهديدات في حالة الحاجة إلى إعادة تقييم نتائج وأحكام عمليات تدقيق سابقة أو تعاقدات أخرى سابقة من أجل الوصول إلى نتائج فيما يخص عملية التدقيق الحالية. أو في حالة كون أحد أعضاء فريق التدقيق مديراً أو مسؤولاً سابقاً لدى الشركة محل التدقيق، أو كان موظفاً في منصب له تأثير مباشر وكبير على التعاقد الحالي. ومن أهم الأمثلة على الظروف التي قد تخلق هذا التهديد على سبيل المثال لا الحصر:

1. كون أحد أعضاء فريق التدقيق مديراً أو مسؤولاً حالياً لدى الشركة محل التدقيق
2. كون أحد أعضاء فريق التدقيق موظفاً حالياً أو في فترة سابقة لدى الشركة محل التدقيق
3. تقديم خدمات للعميل تؤثر بشكل مباشر على التعاقد الحالي
4. تحضير البيانات الأصلية المستخدمة في إعداد القوائم المالية

◀ **ثالثاً: التهديد الناتج عن الدفاع عن العميل:** وتظهر هذه التهديدات عندما تقوم شركة التدقيق أو أي عضو من أعضاء فريق التدقيق بترويج موقف أو رأي العميل أو تظهر بمظهر المروج له إلى حد يمكن به إلحاق الضرر بموضوعية المدقق. وهذا يحدث إذا قامت شركة التدقيق أو أي عضو من أعضاء فريق التدقيق بإصدار أحكام بالاعتماد على أحكام العميل. ومن أهم الأمثلة على الظروف التي قد تخلق هذا التهديد على سبيل المثال لا الحصر:

1. الاتجار بأسهم وسندات العميل
2. العمل على الدفاع عن العميل أو حل النزاعات مع طرف ثالث

◀ **رابعاً: التهديد الناتج عن الألفه:** وتظهر هذه التهديدات نتيجة العلاقة الحميمة مع العميل أو مدرائه أو مسئولية أو موظفيه بشكل يدفع شركة التدقيق أو أي عضو من أعضاء فريق التدقيق للإسراف في تعاطفهم مع مصالح هذا العميل. ومن أهم الأمثلة على الظروف التي قد تخلق هذا التهديد على سبيل المثال لا الحصر:

1. أحد أفراد العائلة المباشرة لأحد أعضاء فريق التدقيق أو قريباً له من الدرجة الأولى يعمل مديراً أو مسؤولاً لدى العميل
2. أحد أفراد العائلة المباشرة لأحد أعضاء فريق التدقيق أو قريباً له من الدرجة الأولى يعمل موظفاً أو مديراً لدى العميل وفي منصب يستطيع من خلاله التأثير بشكل فعال على موضوع التعاقد الحالي
3. الإرتباط الطويل بين المدقق والعميل
4. قبول الهدايا والضيافة من العميل أو مدرائه أو مسؤوليه أو موظفيه إلا إذا كانت قيمتها ليست كبيرة.

◀ **خامساً: التهديدات الناتجة عن الترهيب:** وتظهر هذه التهديدات عندما يمنع أحد أعضاء فريق التدقيق من التصرف بموضوعية أو من استخدام الحذر المهني، وذلك بالتهديد الفعلي أو المتوقع من جانب المدراء أو المسؤولين أو الموظفين لدى العميل. ومن أهم الأمثلة على الظروف التي قد تخلق هذا التهديد على سبيل المثال لا الحصر:

1. تهديد بالاستبدال بسبب خلاف في تطبيق أحد المبادئ المحاسبية
2. الضغط باتجاه التخفيض غير المناسب في حجم العمل لغرض تقليل الأتعاب

3.6 الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المراجع الخارجي

تقوم شركات التدقيق بتقديم أشكال مختلفة من الخدمات المهنية، منها مجموعة من الخدمات التي تتطلب أن يقوم المدقق بإصدار شهادة مصادقة على إقرارات وتأكيدات تقدمها إدارات المؤسسات والتي تعتبر خدمة التدقيق من أهم أنواعها وأكثرها شيوعاً، إضافة لمجموعة أخرى من الخدمات والتي تتطلب قيام مدقق الحسابات بإصدار شهادة مصادقة بشأنها، ومع تنامي الاعتراف بمهارات المدققين العاملين في شركات التدقيق وزيادة مخزون تجاربهم زاد طلب العملاء والجهات المنظمة وغيرهم لتنوع الخدمات التي يقدمها مدققي الحسابات (معايير التدقيق الدولية، 2001)

وتعتبر الخدمات المحاسبية وخدمات الضريبة وخدمات تقديم النصائح الاستشارية للإدارة من الأنواع الرئيسية للخدمات التي تقدمها شركات التدقيق والمحاسبة في فلسطين والتي لا تتطلب قيام مدقق الحسابات بإصدار شهادة مصادقة عليها، ويلاحظ أن الخاصية المشتركة لهذه الخدمات أنها لا تتطلب أوتؤدي إلى قيام مزودها للتعبير عن أي من أشكال التحقق سواء سلباً أو إيجاباً أو أي شكل آخر من أشكال التحقق. (عوض، 2006)

وتجدر الإشارة إلى أن القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين لم تعمل على تحديد أية أطر أو قيود أو تشريعات يمكن أن يتم في ضوءها تحديد الخدمات الاستشارية التي يمكن تقديمها للشركة من قبل المراجع الخارجي، إلا أن هذه القوانين والتشريعات قد حددت بعض الخدمات التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي، في إشارة منها لإمكانية تقديم خدمات الاستشارية معينة من قبل المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة بما لا يؤثر على استقلاليته وحيادته، ومن خلال القراءة المتأنية لهذه القوانين والتشريعات يتضح ما يلي:

◀ قانون الشركات لسنة 1929 وتعديلاته (المعمول به في قطاع غزة):

حدد قانون الشركات لسنة 1929 في المادة رقم (102)، أنه يجوز للمندوب السامي أن يعين مفتشاً واحداً أو أكثر من ذوي الكفاءة والاعتدال للتحقيق في شؤون أية شركة.

■ قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 وتعديلاته (المعمول به في الضفة الغربية):

■ حدد القانون رقم (12) لسنة 1964 في المادة رقم (176) في البند رقم (6)، أنه يتم إعادة تقدير موجودات الشركة الثابتة وفق الأصول المحاسبية من قبل لجنة يعينها وزير الإقتصاد الوطني بعد التشاور مع مجلس إدارة الشركة ويكون من بين أعضائها مراقب الشركات والمراجع الخارجي للشركة.

■ كما حدد في المادة رقم (214)، أنه يجوز لوزير الإقتصاد الوطني أن ينتدب مراجع حسابات مرخص للتحقيق في أعمال أية شركة وتقديم تقرير له عنها.

◀ قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002:

■ حدد قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 في المادة رقم (2) في الفقرة رقم (5) في البند (ب) أنه لسلطة النقد الفلسطينية الحق في تكليف المراجع الخارجي الذي يقوم بمراجعة البيانات المالية لأي مصرف القيام بأية مهام تراها ضرورية.

◀ التعليمات ذات العلاقة الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية:

■ حددت التعليمات رقم (6 / 2009) في الفقرة رقم (6 / 1)، بعض الخدمات الاستشارية التي يجوز للمراجع الخارجي تقديمها للمصرف، وذلك كما يلي:

1. أنه يقصد بالمنفعة التي قد تُفقد المراجع الخارجي الاستقلاليته قيام شركة أو مكتب المراجعة أو أي من موظفيها الرئيسيين تنفيذ أية مهمات تتعلق بأعمال تنفيذية تخص المصرف أو مساهميه الرئيسيين أو مدرائه.
2. أن لا تكون شركة أو مكتب المراجعة ممن يباشرون أعمالاً فنية أو إدارية دائمة لمصلحته بخلاف مراجعة وتدقيق القوائم المالية وتقديمه لخدمات الاستشارات الضريبية.

- حددت التعليمات رقم (6 / 2009) في الفقرة رقم (6 / 4)، أنه يجوز لسلطة النقد (إذا رأت ذلك ضرورياً) أن تكلف المراجع الخارجي بأية مهام تراها ضرورية.

◀ قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004:

لم يرد في مواد وفقرات قانون الأوراق المالية أية إشارة للضوابط التي يجب أن تحكم عملية تحديد أتعاب المراجع الخارجي، إلا أن الإرشادات العامة لإعداد التقرير السنوي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والصادرة عن سوق فلسطين للأوراق المالية، قد حددت في فقرة البيانات المالية السنوية للشركة في البند رقم (2) بعنوان تدقيق البيانات، أنه يجب على الشركة أن تقوم ببيان استقلالية وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي للشركة، وبخاصة عند قيامه بأية أعمال إضافية لمصلحة الشركة.

◀ قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004:

حدد قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 في المادة رقم (21)، أنه يحق للمراجع الخارجي تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات.

بشكل عام ومن خلال ما سبق يتضح ما يلي على القوانين والتشريعات والتعليمات ذات العلاقة المتعلقة بالخدمات الاستشارية التي يمكن تقديمها من قبل المراجع الخارجي في الشركات المدرجة:

- لم تتناول القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين نوعية الخدمات الاستشارية التي يسمح للمراجع الخارجي بتقديمها للشركات والمؤسسات المختلفة، فقد عملت على إجازة تقديم خدمات استشارية معينة من قبل المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة دون تفصيل لنوعية هذه الخدمات وتوقيت تقديمها، بالإضافة إلى إغفال هذه القوانين والتشريعات إلى المدى الذي يمكن معه تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة للشركات محل المراجعة بما لا يؤثر على استقلالية وحياده.

- لم يرد في مواد وفقرات قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005 والتعليمات الصادرة عن هيئة سوق رأس المال أية تعليمات تتعلق بنوعية وتوقيت الخدمات الاستشارية التي يمكن للمراجع الخارجي الارسترشاد بها أثناء إقباله على تقديم بعض الخدمات الاستشارية لشركات التأمين العاملة في فلسطين.

- وتجدر الإشارة هنا إلى أن التطورات التي شهدتها مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين تعتمد بشكل أساسي على تلبية حاجات ورغبات سوق المراجعة في فلسطين، والمتمثلة في

قدرة المراجع الخارجي على إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات مستخدمي القوائم المالية من خلال إعطائهم تأكيد مطلق عن دقة القوائم المالية وإنذارهم المبكر بتعثُر أو فشل الشركة ومدى قدرتها على الاستمرار، واكتشاف حالات الغش والتلاعب والتصرفات غير القانونية للشركة والتي قد تظهر أثناء القيام بالإجراءات المختلفة لعملية المراجعة. (الفضل، 2003)

■ هذا وقد شهدت طبيعة المهام التي تقوم بها مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين تطوراً ملحوظاً في الفترة الأخيرة، وعلى وجه الخصوص بعد قدوم السلطة الفلسطينية في عام 1994، خاصة بعد تبني هذه المكاتب لمفهوم جديد يتطلب بأن تكون خدمات المحاسبة والمراجعة أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال التي يمارسها العملاء، مما يتيح إمكانية قيام هذه المكاتب والشركات بتقديم الأفكار والاستشارات التي تساهم في الارتقاء بمستوي أداء عملائها في المستقبل، الأمر الذي ساهم في تسويق نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بخلاف خدمات المراجعة التقليدية. (العنقري، 2003).

■ وقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بالخدمات الاستشارية التي يمكن تقديمها من قبل المراجع الخارجي للشركات محل المراجعة، بما في ذلك نوعية تلك الخدمات والأسس والمعايير التي تحكمها وإجراءات تنفيذها، هذا وقد أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة من قبل المراجع الخارجي قبل التعيين وبعده يعتبر من العوامل المؤثرة على اختيار المراجع الخارجي، الأمر الذي يترتب عليه ضرورة تحديد أسس وضوابط ملزمة لهذه الخدمات الاستشارية التي يُسمح للمراجع الخارجي أن يقوم بتأديتها للشركة محل المراجعة.

■ هذا ويعتبر إغفال القوانين والتشريعات وعدم إعطائها الاهتمام الكافي للخدمات الاستشارية التي يمكن تقديمها من قبل المراجع الخارجي من العوامل التي قد تعرض عملية اختيار المراجع الخارجي للعديد من المخاطر أهمها أنه قد يفقد إستقلاليته إذا ما قام بتقديم بعض الخدمات الاستشارية التي قد يتعارض تقديمها مع خدمة المراجعة والتدقيق.

3.7 أتعاب المراجع الخارجي

حظي موضوع أتعاب المراجع الخارجي باهتمام كبير من قبل الباحثين لما له من أهمية وتأثير على عملية المراجعة والتدقيق، وقد بينت العديد من الدراسات مدى تأثير مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيرها على إستمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة بوضع نموذج يمكن من خلاله مساعدة المراجعين الخارجيين والجهات الخاضعة لعملية المراجعة في تحديد أتعاب عملية المراجعة.

هذا وتعتبر الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي إحدى المؤشرات المهمة التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق المراجعة، تميل الأتعاب المهنية لعملية المراجعة إلى الانخفاض متأثره بعامل الطلب والعرض، مما يؤثر سلباً على استقلالية المراجع الخارجي وجودة الخدمة التي يقدمها. (حلس، 2003)

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد حجم الأتعاب بموجب عقد الاتفاق الذي يتم بين المنشأة محل الفحص والمدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات، وهناك عدد من الأمور التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية التدقيق وهي: (المطارنه، 2006)

1. الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق
2. عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق
3. حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق
4. مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
5. سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأتعاب
6. حجم مكتب التدقيق وشهرته
7. عدد التقارير المطلوبة للعميل
8. طبيعة عمل المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة

■ أشكال أتعاب التدقيق:

- تتمثل أهم أشكال أتعاب التدقيق فيما يلي: (المطارنه، 2006)
- ◀ الأتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسب مع المهمة المطلوبة من المدقق.
 - ◀ الأتعاب المتغيرة: وهذه الأتعاب تحدد من قبل المدقق وفقاً للوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية التدقيق.
 - ◀ الأتعاب الشرطية: وهي الأتعاب التي يتوقف الحصول عليها أو تحديد مقدارها على تحقق أمر مستقبلي معين، ومن الممكن أن تكون في شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل، ويعتبر هذا النوع من الأتعاب مخالف لقواعد وآداب سلوكيات المهنة.

من خلال القراءة المتأنية للقوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين والمنظمة لأعمال الشركات المساهمة العامة يتضح أنها لم تعمل على تحديد أية أسس يمكن أن يتم في ضوءها تقدير الأتعاب المهنية للخدمات المقدمة من قبل المراجع الخارجي بما فيها خدمة المراجعة والتدقيق، حيث اكتفت بتحديد الجهة المسؤولة عن تحديد هذه الأتعاب المهنية، وذلك كما يلي:

◀ قانون الشركات لسنة 1929 وتعديلاته (المعمول به في قطاع غزة):

حدد قانون الشركات لسنة 1929 في المادة رقم (105) في الفقرة رقم (2)، أنه إذا لم يعين المراجع الخارجي في الاجتماع القانوني العام فيجوز لمسجل الشركات أن يعين مراجع حسابات خارجي للشركة للسنة الجارية وأن يحدد المكافأة التي يجب على الشركة أن تدفعها له مقابل أتعابه.

كما حدد في الفقرة رقم (11) من نفس المادة، أنه تعين الشركة رواتب مراجعي حساباتها في اجتماعها القانوني العام إلا أنه يجوز لأعضاء مجلس الإدارة أن يعينوا رواتب مراجعي الحسابات الذي تم تعيينهم قبل الاجتماع القانوني العام.

◀ قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002:

حدد قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 في المادة رقم (42) في الفقرة رقم (2) أنه في حالة تأخر المصرف في تعيين مراجع الحسابات الخارجي لمدة تتجاوز ثلاثة أشهر يكون لسلطة النقد الحق في تعيين مراجع حسابات خارجي مرخص للمصرف وأن تقرر أتعابه ويلتزم المصرف بدفعها.

◀ التعليمات ذات العلاقة الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية:

- حددت التعليمات رقم (6 / 2009) في الفقرة رقم (6 / 2)، أنه ينبغي على المصرف عند تعيين المراجع الخارجي إبرام كتاب التعاقد معه، على أن يشمل كتاب التعاقد على مجموعة من المعلومات منها أسس إحتساب الأتعاب المهنية وترتيبات دفعها.
- حددت التعليمات رقم (6 / 2009) في الفقرة رقم (6 / 4)، مجموعة من التعليمات الخاصة بعملية تعيين وعزل المراجع الخارجي وذلك كما يلي:

1. يجوز لسلطة النقد تعيين مراجع خارجي أو أكثر لمراجعة وتدقيق القوائم المالية للمصرف في حال التأخر في تعيين المراجع الخارجي لفترة ثلاثة أشهر من تاريخ انعقاد الهيئة العامة، علماً بأن سلطة النقد ستقوم بخصم مقابل أتعاب المراجع الخارجي المعين من قبلها من حسابات المصرف لديها.

2. يجوز لسلطة النقد (إذا رأت ذلك ضرورياً) أن تكلف المراجع الخارجي بأية مهام تراها ضرورية، وتحدد سلطة النقد المهمة الموكلة لهذا المراجع ومدة عملة ومقدار أتعابه التي يتحملها المصرف المعني.

◀ قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004:

لم يرد في مواد وفقرات قانون الأوراق المالية أية إشارة للضوابط التي يجب أن تحكم عملية تحديد أتعاب المراجع الخارجي، إلا أن الإرشادات العامة لإعداد التقرير السنوي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والصادرة عن سوق فلسطين للأوراق المالية، قد حددت في فقرة تقرير مجلس الإدارة في البند رقم (22)، أنه يجب على الشركة أن تقوم ببيان مقدار أتعاب المراجعة والتدقيق لكل من الشركة والشركات التابعة، إن وجدت، كل على حده، مع بيان أي أتعاب أخرى تلقاها المراجع الخارجي أو مستحقة له.

بشكل عام ومن خلال ما سبق يتضح لنا ما يلي على القوانين والتشريعات والتعليمات ذات العلاقة المتعلقة بأتعاب المراجع الخارجي في الشركات المدرجة:

- لم يرد في نصوص مواد وفقرات كلاً من قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 و قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005 والتعليمات الصادرة عن هيئة سوق رأس المال وقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 أية ضوابط أو محددات يمكن من خلالها استنتاج كيفية تحديد أتعاب المراجع الخارجي أو الجهة المسؤولة عن ذلك في الظروف الطبيعية، حيث إكتفت بتحديد الجهة التي تتولى مسؤولية تقدير وتحديد هذه الأتعاب في ظروف إستثنائية وذلك وفقاً للمواد الواردة أعلاه.
- إن الواقع العملي يشير إلى أن أتعاب المراجعين الخارجيين يتم تحديدها من خلال الاتفاق ما بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي، سواء كان ذلك من خلال عروض الأسعار المقدمة من قبل المراجعين الخارجيين الذين يتنافسون فيما بينهم للحصول على فرصة مراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركة، أو من خلال التفاوض المباشر فيما بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة.
- إن إغفال القوانين والتشريعات لموضوع أسس احتساب الأتعاب المهنية لمراجع الحسابات لقاء قيامه بعملية المراجعة، وعدم قيامها بتحديد الأسس والضوابط والقيود التي من شأنها أن تنظم عملية تحديد مستوى الأتعاب المهنية بما يضمن عدم التأثير على سوق المنافسة لمهنة المراجعة وكذلك على استقلالية المراجع، قد يؤثر بشكل جوهري على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، حيث قد يتم في بعض الحالات اختيار المراجع صاحب المستوى الأدنى من الأتعاب مما قد ينعكس سلباً على سلوك واستقلالية وكفاءة المراجع، كما قد تلجأ بعض

شركات المراجعة إلى قبول بعض العملاء بمستوى متدني من الأتعاب بهدف منافسة مكاتب وشركات مراجعة الأخرى.

■ إن عملية تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلون من جهد وما يتكبدون من تكلفة وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه الأتعاب، وقد زاد الاهتمام بموضوع أتعاب المراجعة لما قد يكون لها من تأثير على اختيار وسلوك واستقلالية المراجع الخارجي. كما ساهمت العديد من العوامل في زيادة حدة وأهمية هذا الموضوع، ولعل من أهم هذه العوامل ما يلي: (راضي، 1998)

1. عدم وجود أساس موضوعي يمكن الاتفاق عليه بين المراجع الخارجي والمنشأة الخاضعة للمراجعة، بما يحقق للمراجع عائداً معتدلاً لما يقدمه من خدمة، وفي ذات الوقت يحقق للمنشأة الخاضعة للمراجعة العائد أو المنفعة التي تبتغيها.
2. التنافس القائم بين مكاتب وشركات المراجعة، وأثر مثل هذه المنافسة على تحديد الأتعاب.

■ هذا وقد بين (جلس، 2003) في دراسته حول العوامل المؤثرة في تحديد الأتعاب المهنية لعملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وقد تم ترتيب هذه العوامل حسب أهميتها كما يلي:

1. حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة
2. الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
3. مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
4. حجم مكتب المراجعة وشهرته
5. خبره المراجع في مراجعة منشآت مماثلة
6. طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة، وعدد التقارير المطلوبة لها.

■ وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة تشديد الرقابة على قيمة الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب المراجعة والتدقيق من قبل الجهات المختصة، وذلك للتأكد من مدى التزامها بالأتعاب المحددة للحد من المنافسة غير المشروعة وكذلك الرقابة على الأتعاب المشروطة والتي تؤثر بشكل كبير جداً على استقلالية المدقق، وتظهر الحاجة إلى ضرورة تشديد الرقابة على عملية تحديد

أتعاب المراجع الخارجي في ظل عدم وجود القوانين والتشريعات التي تضمن أن تتم هذه العملية بأقصى درجات الشفافية وبما لا يؤثر على إستقلاليته.

3.8 التزام المراجع الخارجي ومعرفة وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير

الدولية

يعتمد المراجع الخارجي في تنفيذ مهام المراجعة والتدقيق وتقديم الخدمات الاستشارية المختلفة على المعايير الدولية ذات العلاقة وقواعد آداب وسلوكيات المهنة، والتي تعتبر بمثابة المرشد له لإحتوائها على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات ذات العلاقة ومعلومات أخرى، بالإضافة إلى توحيد المعالجات المحاسبية والإيضاحات والملاحظات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية من سهولة استخدام المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المدققة.

ونظراً لكبر عدد مراجعي الحسابات وتفاوت مؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم لا تتعزز إلا بوجود المعايير والأسس التي تحكم المهنة والتي تشير إلى أنه من أهم أهداف المهنة العمل وفق أعلى المعايير المهنية وتحقيق أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام مقابلة متطلبات المصلحة العامة. (صيام وأبو إحميد، 2006)

هذا وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة والالتزام كحدٍ أدنى لإستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترفع مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة. (لطي، 2002)

والجدير بالذكر أن القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين والمنظمة لأعمال الشركات قد أعطت إهتماماً بالغاً لضرورة التزام المراجع الخارجي ومعرفة وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية، إلا أن بعض هذه القوانين والتشريعات قد أغفلت هذا الجانب على الرغم من أهميته، وذلك كما يلي:

◀ قانون الشركات لسنة 1929 وتعديلاته (المعمول به قطاع غزة):

حدد قانون الشركات لسنة 1929 في المادة رقم (106) في الفقرة رقم (1)، أنه يجب على كل شركة أن تحتفظ بدفاتر وسجلات محاسبية منظمة حسب الأصول ووفقاً لأحكام هذا القانون.

◀ **قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 وتعديلاته (المعمول به في الضفة الغربية):**

- حدد قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 في المادة رقم (170) في البند رقم (1)، أنه يجب على المراجعين الخارجيين أن يبحثوا عما إذا كانت الدفاتر المحاسبية للشركة منظمة بصورة أصولية وعما إذا كانت الميزانية وحسابات الشركة قد نظمت بطريقة توضح حالة الشركة الحقيقية.
- كما حدد في المادة رقم (175)، أنه ينبغي على كل شركة أن تحتفظ بسجلات حسابية منظمة بطريقة أصولية.

◀ **قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005:**

- حدد في المادة رقم (77) في الفقرة رقم (1)، أنه على الشركة أن تقدم للهيئة تقريراً سنوياً من مراجع الحسابات يثبت فيه أن القوائم المالية للشركة والتعهدات القائمة والاحتياطيات والأموال الموجودة في فلسطين قد أعدت على الوجه الصحيح، وأنها تمثل حالة الشركة المالية من واقع دفاترها والبيانات الأخرى التي قدمت له.

◀ **قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002:**

- كما حدد في المادة رقم (40) أنه على جميع المصارف العاملة في فلسطين أن تعد في نهاية كل سنة مالية بياناتها المالية وفقاً للأصول والمعايير المحاسبية الدولية.
- حدد قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002 في المادة رقم (42) ضرورة إلتزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية عند قيامه بمراجعة البيانات المالية للمصرف، وذلك كما يلي:
 - حدد في الفقرة رقم (3) في البند (أ)، أنه يجب على المراجع الخارجي الاعتماد في عمله على الأحكام والشروط التي تنظم أعمال مهنة المراجعة والتدقيق، والتقيد في عمله بمعايير وأدلة المراجعة الدولية.
 - حدد في الفقرة رقم (3) في البند (ت)، أنه على المراجع الخارجي وبعد إطلاع سلطة النقد الفلسطينية تقديم تقرير سنوي للجمعية العمومية للمصرف يبين فيه أن مراجعته لأعمال المصرف وحساباته تمت وفقاً لمعايير وأدلة المراجعة الدولية.

◀ **التعليمات ذات العلاقة الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية:**

- حددت التعليمات رقم (6 / 2009) في الفقرة رقم (6 / 3)، مجموعة من التعليمات المتعلقة بضرورة إلتزام المراجع الخارجي ومعرفته وتطبيقه للمعايير الدولية ذات العلاقة، وذلك كما يلي:

- على المراجع الخارجي الاعتماد في عمله على الأحكام والشروط التي تنظم مهنة المراجعة والتدقيق والتقيّد بالمعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتدقيق، وقواعد آداب وسلوكيات المهنة.
- التأكيد من اعتماد إدارة المصرف في عملية إعداد القوائم المالية للمصرف على معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)، والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد والتشريعات والضوابط المتعلقة بالمؤسسات الإسلامية بالنسبة للمصارف الإسلامية.
- تقديم تقرير سنوي بعد موافقة سلطة النقد للهيئة العامة للمساهمين للمصرف يبين فيه أن مراجعته وتدقيقه لأعمال المصرف وحساباته قد تمت وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)، والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد والتشريعات والضوابط المتعلقة بالمؤسسات الإسلامية بالنسبة للمصارف الإسلامية.

◀ قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004:

- حدد قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004 في المادة رقم (37) في البند رقم (1)، أنه يحق لهيئة سوق رأس المال أن تحدد بتعليمات معايير المحاسبة والمراجعة الخاصة بإعداد ونشر القوائم المالية.
- كما حدد قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004 في المادة رقم (26) في البند رقم (3)، أنه تضمن نشر الإصدار على مجموعة من المعلومات من أهمها دراسة الجدوى للشركات الجديدة والميزانية التقديرية للسنتين القادمتين بعد تاريخ طلب الإصدار على أن تعد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- كما حدد قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004 في المادة رقم (7) في البند رقم (5)، أنه من صلاحيات سوق فلسطين للأوراق المالية أن يقوم بتطبيق قواعد وإجراءات الرقابة وتنفيذها على الأعضاء المسجلين في السوق وبشكل أساسي التأكيد من الوضع المالي للشركات الأعضاء ومتطلبات مراجعة القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية.

بشكل عام ومن خلال ما سبق يتضح ما يلي على القوانين والتشريعات التي تناولت التزام

المراجع الخارجي ومعرفة وتطبيقه للمعايير الدولية ذات العلاقة:

- إن العديد من القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين حددت ضرورة معرفة والتزام المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية ذات العلاقة بمهنة المراجعة، إلا أن بعض

هذه القوانين لم تتطرق لهذا الموضوع بل إكتفت بالطلب من الشركات ضرورة مسك دفاتر وسجلات محاسبية وتنظيم وإعداد تقاريرها المالية وفقاً للأصول.

■ وتجدر الاشارة هنا إلى أن تطبيق المعايير الدولية ذات العلاقة أصبح متطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف متمثلة بمراجع الحسابات نفسه والمجتمع المالي والحكومة، حيث أن الإلتزام بتطبيقها يضمن رفع مستوى الكفاءة المهنية والفعالية في الشركات محل المراجعة، لذا أصبحت هذه المعايير مرجعاً لا غنى عنه يسترشد به المراجعون الخارجيون أثناء قيامهم بعملهم في جميع أنحاء العالم، ولاسيما في دول العالم الثالث حيث لايتواجد في معظم تلك الدول معايير محلية تحكم الممارسات المهنية فيها، ولعل ذلك كان دافعاً لجهات الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة لأن تُلزم المراجعين القانونيين باعتماد تطبيق تلك المعايير عند مراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركات المختلفة، وذلك بعد مراعاة تكييف تطبيقها بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الاقتصادية والمالية المحلية. (جربوع، 2002)

■ وقد بين (جربوع، 2000) أن من أهم الأهداف المرجوة من تطبيق المعايير الدولية المنظمة للمهنة، تتمثل فيما يلي:

1. رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.
2. تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
3. تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يسنها المشرع لإمكان الاشتغال بالمهنة.

بشكل عام، من خلال استعراض وتحليل أهم أسس اختيار المراجع الخارجي في ضوء القوانين والتشريعات في فلسطين، يتضح أن القوانين والتشريعات قد أعطت الاهتمام الكافي لبعض جوانب عملية اختيار المراجع الخارجي، إلا أنها قد أغفلت جوانب أخرى لا تقل أهمية في التأثير على هذه العملية، مما يعني تعرض هذه العملية لمخاطر متعددة، وذلك لعدم وجود الضمان القانوني أو المهني أو الاجتماعي الذي يضمن أن تتم هذه العملية ضمن إجراءات وحدود لا تؤثر على استقلالية وحيادية المراجع الخارجي.

3.9 واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي

مقدمة

حظيت واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي باهتمام كبير من قبل القوانين والتشريعات والقواعد السارية المفعول في فلسطين، وذلك في محاولة منها لتنظيم عملية المراجعة والتدقيق لقوائم الشركات المساهمة العامة والعمل على تلبية أكبر قدر ممكن من متطلبات الجهات الرقابية والحفاظ على حقوق الملاك والمستثمرين في الشركات والمصارف محل المراجعة والتدقيق والجهات الأخرى ذات العلاقة.

وتجدر الإشارة إلى أن تلك القوانين والتشريعات والقواعد قد حددت مجموعة من الحقوق للمراجع الخارجي التي قد تضمن له القيام بعمله على أكمل وجه وبشكل لا يؤثر على استقلاليته، كما حددت مجموعة من الواجبات والمسؤوليات التي يجب على المراجع الالتزام بها من أجل ضمان أكبر قدر ممكن من سلامة عملية المراجعة والتدقيق، وبما يضمن عدم تعرض المراجع الخارجي للمساءلة القانونية والجنائية إذا ما إلتزم بتلك الواجبات والمسؤوليات.

ومن خلال القراءة المتأنية لأهم المواد والفقرات الواردة في القوانين والتشريعات والقواعد ذات العلاقة بحقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي يتضح لنا ما يلي:

■ إن القوانين والتشريعات الفلسطينية قد أعطت إهتماماً كبيراً لحقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي، إلا أن هذه الحقوق والواجبات والمسؤوليات بإستثناء تلك التي حددتها التعليمات الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية وقانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 تعتبر بمثابة عموميات يمكن أن يلتزم بها جميع العاملين في مهنة المراجعة، حيث لم تعمل تلك القوانين والتشريعات على تفصيل دقيق للواجبات والمسؤوليات التي يمكن أن ترفع من الكفاءة المهنية للمراجعين الخارجيين، وبالتالي زيادة قوة المنافسة المبنية على أساس الكفاءة المهنية للمراجعين الخارجيين.

■ على الرغم من تفصيل التعليمات الصادرة عن سلطة النقد الفلسطينية لواجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي، إلا أن الواقع العملي يظهر بوضوح عدم قدرة نسبة كبيرة من المراجعين الخارجيين المسجلين لدى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية على الإلتزام والوفاء بتلك المتطلبات، الأمر الذي يعني مدى إنخفاض مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين الخارجيين في فلسطين ومدى توافر الإمكانيات العلمية والمهنية لديهم لمقابلة تلك المتطلبات، ويظهر ذلك واضحاً جلياً من خلال عدد المراجعين الخارجيين الحاصلين على رخصة مزاولة المهنة والذين يبلغ عددهم (12) مراجع، والذين يعملون في مكاتب وشركات المراجعة المعتمدة من قبل سلطة النقد الفلسطينية لسنة 2008 والذين يبلغ عددهم (4) مكتب

وشركة مراجعة وفقاً لتعميم سلطة النقد رقم (68 / 2008) الصادر بتاريخ 7 أيار 2008 نسبة إلى عدد المراجعين الخارجيين الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة المراجعة والذين يبلغ عددهم حتى إعداد هذه الدراسة وفقاً لسجلات الجمعية (231) مراجع، وتبلغ هذه النسبة (5%) تقريباً.

■ يظهر الواقع العملي بوضوح سيطرة وإستحواذ عدد محدود جداً من شركات ومكاتب المراجعة على كافة فرص مراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث يتم مراجعة وتدقيق القوائم المالية لكافة تلك الشركات خلال السنوات الأربعة الأخيرة من خلال إحدى عشر شركة ومكتب مراجعة، الأمر الذي يعني عدم قدرة نسبة كبيره جداً من شركات ومكاتب المراجعة العاملة في فلسطين على الإلتزام والوفاء بمتطلبات القوانين والتشريعات والقواعد السارية المفعول في فلسطين، مما يعني مدى إنخفاض مستوى الكفاءة المهنية والمتطلبات العلمية والمهنية لدى نسبة كبيرة جداً من العاملين في حقل مهنة المراجعة في فلسطين.

■ يظهر الواقع العملي بوضوح رغبة إدارات الشركات في التعاقد أو الإستمرار بالتعاقد مع شركات ومكاتب المراجعة ذات القدرة الأكبر على كسب ثقة الجهات الرقابية من خلال تلبية والإلتزام بمتطلباتها، ويظهر ذلك من خلال السيطرة والإستحواذ لعدد محدود من شركات ومكاتب مراجعة وتدقيق على مراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعدم دخول شركات مراجعة وتدقيق لمنافسة تلك الشركات والمكاتب لمحاولة الحصول على فرص مراجعة وتدقيق للشركات المدرجة. يوضح الجدول رقم (3.1) إجمالي حقوق الملكية التي يتم تدقيقها من قبل كل شركة من شركات المراجعة نسبة إلى إجمالي حقوق ملكية الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية للسنوات الأربعة الأخيرة، هذا وقد تم إحتساب هذه النسب وفقاً لحقوق ملكية الشركات وفقاً للقوائم المالية المدققة للسنوات المنتهية في 31 كانون الأول 2008 و2007 و2006 و2005، وذلك كما يلي:

جدول رقم (3.1)

إجمالي حقوق الملكية التي يتم تدقيقها من قبل كل شركة من شركات المراجعة نسبة إلى إجمالي حقوق ملكية الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

نسبة السيطرة والإستحواذ وفقاً لحقوق الملكية				شركة ومكتب المراجعة
2005	2006	2007	2008	
%61.69	%66.63	%66.68	%72.02	إرنست ويونغ
%25.21	%23.64	%24.87	%22.23	سابا وشركاهم
%2.38	%3.06	%2.77	%2.83	معايعه وشركاهم
%0.91	%0.82	%2.15	%2.14	برايس وتر هاوس
%0.61	%0.55	%0.55	%0.5	شركة مؤسسة الطريفي
%0.31	%0.29	%0.2	%0.18	مصطفى عرقاوي لتدقيق الحسابات
%0.09	%0.13	-	%0.08	مؤسسة فتوح لتدقيق الحسابات
%0.03	%0.02	%0.11	%0.02	الاستشاريون العرب
%1.87	%2.35	%2.67	-	الشركة الفلسطينية للتدقيق والمحاسبة
%2.38	%2.51	-	-	المهنيون العرب
%4.52	-	-	-	طلال أبو غزاله وشركاه
%100	%100	%100	%100	

يتضح من الجدول رقم (3.1) أعلاه، سيطرة ثلاثة شركات (إرنست ويونغ، وديلويت أند توتش - سابا وشركاهم، وبرايس وتر هاوس) من الشركات الأربعة الأكبر في العالم على النسبة الأكبر من فرص مراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك لما يتوفر في هذه الشركات من قدرات علمية ومهنية خاصة تستطيع من خلالها تلبية والإلتزام بمتطلبات الجهات الرقابية والقوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية لأسس إختيار المراجع الخارجي

4.1 مقدمة

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ومفردات مجتمعها وعينتها، وكذلك الأداة المستخدمة وطريقة إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث لتقنين أداة الدراسة وتطبيقها، وتحليل وصفي لعينتي الدراسة وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الفرضيات، واختبار كل فرضية من الفرضيات من أجل التوصل إلى النتائج ومن ثم وضع التوصيات المناسبة لها.

4.2 منهجية الدراسة:

4.2.1 منهجية جمع البيانات:

- أولاً: **البيانات الثانوية:** تم جمع البيانات المتوفرة حول موضوع الدراسة من خلال ما ورد من مراجع وكتب وأبحاث ذات الصلة، حيث تم مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات المتعلقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى أية مراجع يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وهدف الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية إلى التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات المشابهة، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات في مجال الدراسة.
- ثانياً: **البيانات الأولية:** تم جمع البيانات الأولية لتحقيق أهداف الدراسة من خلال إستيانه وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في عينة عشوائية من كلاً من الإدارات التنفيذية والإدارات المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ومكاتب وشركات المراجعة التي قامت / أو تقوم حالياً بتدقيق تلك الشركات، وذلك بهدف حصر وتجميع المعلومات اللازمة لمناقشة والتعرف على أهم العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي بشكل علمي ومهني.

4.2.2 منهجية تحليل البيانات:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يُعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها.

4.2.3 أداة تحليل البيانات:

تم استخدام برنامج (Statistical Package for Social Science - SPSS) لتفريغ وتحليل المعلومات والبيانات والتي تم جمعها من خلال منهجية جمع البيانات سابقة الذكر، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

4.3 مجتمع الدراسة وعينتها:

◀ **أولاً: مجتمع الدراسة:** يتألف مجتمع الدراسة من فئتين أساسيتين هما:

- **الفئة الأولى:** تتمثل الفئة الأولى من الإدارات التنفيذية والإدارات المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، ويبلغ عدد تلك الشركات حتى تاريخ إعداد هذه الدراسة (38 شركة)، ويقتصر مجتمع الدراسة على الأشخاص الذين يتولون مهام مالية قيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار المراجع الخارجي وهم (المدير العام، ونائب المدير العام، ومساعد المدير العام للشؤون المالية، والمدراء الماليون، ورؤساء الحسابات) والذين يبلغ عددهم (124 موظف).
- **الفئة الثانية:** تتمثل الفئة الثانية من كافة مكاتب وشركات المراجعة التي تقوم بتدقيق الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والتي تقوم بإصدار تقارير مالية سنوية، ويبلغ عدد هذه المكاتب والشركات (9 مكتب وشركة)، والتي يعمل بها عدد من المراجعين الذين يتولون مسؤوليات ومهام قيادية وإشرافية وهم (المدراء التنفيذيين، مدراء التدقيق، مشرفوا التدقيق، والمدققون الرئيسيون) والذين يبلغ عددهم (81 مراجع خارجي).

◀ **ثانياً: عينة الدراسة:**

تم اعتماد أسلوب الحصر الشامل في تحديد عينة الدراسة، حيث تألفت هذه العينة من كافة أفراد مجتمع الدراسة سابقة الذكر، وقد تم توزيع الاستبانة على جميع مفردات المجتمع الخاضع للبحث، وقد بلغت نسبة الاستبانات المستردة 75.5% من إجمالي الاستبانات الموزعة (74.2% للشركات، و77.5% للمراجعين)، ولم تستبعد أي استبانة نظراً لتحقيق الشروط المناسبة للإجابات. وذلك كما هو موضح في جدول رقم (4.1) أدناه:

جدول رقم (4.1)

حجم مجتمع وعينة الدراسة

النسبة المئوية للمسترد	حجم المسترد	حجم المجتمع	الفئة
74.2%	92	124	الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية
77.5%	62	80	كافة مكاتب وشركات المراجعة التي تقوم بتدقيق الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية
75.5%	154	204	المجموع

4.4 توصيف الفئة الأولى من عينة الدراسة:

1. التخصص العلمي:

يبين الجدول رقم (4.2) أدناه، توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	56	60.9
مالية ومصارف	4	4.3
إدارة أعمال	17	18.5
اقتصاد	8	8.7
أخرى	7	7.6
المجموع	92	100.0

يتضح من الجدول أعلاه، أن معظم تخصص الفئة الأولى من عينة الدراسة هو في مجالات المحاسبة وما يتعلق بها من تخصصات، بالإضافة إلى أن ما نسبته (60.9%) من الأشخاص الذين يتولون مهام مالية قيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار المراجع الخارجي والذين تم إستهدافهم خلال عملية الدراسة هم من تخصص محاسبة، الأمر الذي يعكس وجود وعي كافٍ لديهم بعملية إتخاذ قرار تعيين المراجع الخارجي والعوامل المؤثرة عليها، مما يعني أن مفردات الفئة الأولى من عينة الدراسة مؤهلة بشكل كافٍ للتفاعل مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابله للإعتماد عليها بشكل قوي كونها نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج عن التخصصات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي.

2. المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (4.3) أدناه، توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
0.0	0	دبلوم
63.0	58	بكالوريوس
32.6	30	ماجستير
4.3	4	أخرى
100.0	92	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، عدم وجود أية مفردة من مفردات الفئة الأولى من عينة الدراسة تحمل مؤهل دبلوم، مما يعني أن الحد الأدنى لمتطلب التعيين في المهام المالية القيادية والإشرافية في الشركات المساهمة العامة في فلسطين هو بكالوريوس، مما يعني مدى وعي الفئة الأولى من عينة الدراسة بعملية إتخاذ قرار تعيين المراجع الخارجي، هذا وتدلل هذه البيانات على أن مفردات الفئة الأولى من عينة الدراسة مؤهلة بشكل كاف للتفاعل مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابله للإعتماد عليها بشكل قوي كونها نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج عن مؤهلاتهم العلمية.

3. الوظيفة الحالية:

يبين الجدول رقم (4.4) أدناه، توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة الحالية
45.7	42	مدير عام، نائب، مساعد مدير عام
27.2	25	مدير مالي
23.9	22	رئيس حسابات
3.3	3	أخرى
100.0	92	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن النسبة الأكبر من الفئة الأولى من عينة الدراسة تتمثل في موظفي الإدارات التنفيذية، حيث بلغت نسبتهم (45.7%)، هذا وتعتبر هذه الفئة هي الأكثر إرتباطاً وعملاً مع مجلس إدارة الشركة، مما يعني أنهم أكثر الفئات معرفة بالعوامل التي يتم بناءً عليها

إختيار المراجع الخارجي، هذا وتدلل هذه البيانات على أن مفردات الفئة الأولى من عينة الدراسة مؤهلة بشكل كاف للتفاعل مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابله للإعتماد عليها بشكل قوي كونها نابعة من وعيهم وإداركهم الناتج عن علاقاتهم وتعاملهم المباشر مع أعضاء مجلس إدارة الشركة.

4. عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي:

يبين الجدول رقم (4.5) أدناه، توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي
18.5	17	أقل من ثلاث سنوات
34.8	32	من 3 إلى أقل من 6 سنوات
15.2	14	من 6 إلى أقل من 9 سنوات
16.3	15	من 9 إلى أقل من 12 سنوات
15.2	14	12 سنة فأكثر
100.0	92	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن هناك خليطاً من سنوات الخبرة في العمل الحالي للفئة الأولى من عينة الدراسة، وهذا يمثل خليطاً معقولاً لمدى خبرات مفردات الفئة الأولى من عينة الدراسة بعملية إختيار المراجع الخارجي، مما يعزز إمكانية الاعتماد على آرائهم التي تعكس خبراتهم المتنوعة في مجالات العمل ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

5. حجم الشركة:

يبين الجدول رقم (4.6) أدناه، توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب إجمالي حقوق ملكية الشركات التي يعملون فيها، وذلك وفقاً للقوائم المالية المدققة للسنة المنتهية في 31 كانون الأول 2008، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.6)

توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب إجمالي حقوق ملكية الشركات التي يعملون فيها

النسبة المئوية	التكرار	إجمالي حقوق ملكية الشركة وفقاً للقوائم المالية المدققة للسنة المنتهية في 31 كانون الأول 2008
52.2	48	أقل من 30 مليون دولار أمريكي
14.1	13	من 30 إلى 50 مليون دولار أمريكي
12.0	11	من 50 إلى 80 مليون دولار أمريكي
4.3	4	من 80 إلى 100 مليون دولار أمريكي
17.4	16	100 مليون دولار أمريكي فأكثر
100.0	92	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن ما نسبته (52.2%) من الفئة الأولى من عينة الدراسة تعمل في شركات مدرجة تتمثل حقوق ملاكها في أقل من 30 مليون دولار أمريكي، مما يشير إلى مدى صغر حجم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، إلا أن البيانات الواردة في الجدول أعلاه تبين وجود خليط من المفردات التي قامت بالاجابة على الاستبانة، وهذا يمثل خليطاً معقولاً للتعرف على العوامل المؤثرة على عملية اختيار المراجع الخارجي بغض النظر عن حجم الشركة. مما يعني وجود بعض التضارب في الاجابات كون أن جزءاً من هذه الشركات ما زال يغلب عليها الطبع والعلاقات العائلية.

6. القطاع الذي تتبع له الشركة:

يبين الجدول رقم (4.7) أدناه، توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير القطاع الذي تتبع له الشركة التي تعمل بها، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.7)

توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير

القطاع الذي تتبع له الشركة التي تعمل بها

النسبة المئوية	التكرار	القطاع الذي تتبع له الشركة
19.6	18	قطاع الاستثمار
27.2	25	قطاع البنوك
13.0	12	قطاع التأمين
21.7	20	قطاع الخدمات
18.5	17	قطاع الصناعة
100.0	92	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن جميع القطاعات التي تتبع لها الشركات وفقاً لتصنيف سوق فلسطين للأوراق المالية كانت حاضرة في الفئة الأولى من عينة الدراسة، مما يعني أننا قد حصلنا على تمثيل معقول لكافة القطاعات التي تتبع لها الشركات التي تعمل فيها الفئة الأولى من عينة الدراسة، مما يمثل خليطاً معقولاً للعوامل المؤثرة على عملية اختيار المراجع الخارجي في كافة القطاعات الممثلة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مما يعزز إمكانية تعميم نتائج الدراسة على كافة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

7. عمر الشركة من حيث الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية:

يبين الجدول رقم (4.8) أدناه، توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير عمر الشركة التي تعمل بها هذه الفئة من حيث الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.8)

توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير عمر الشركة التي تعمل بها من حيث الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية

النسبة المئوية	التكرار	عمر الشركة من حيث الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية
21.7	20	أقل من ثلاث سنوات
21.7	20	من 3 إلى أقل من 6 سنوات
8.7	8	من 6 إلى أقل من 9 سنوات
47.8	44	9 سنوات فأكثر
100.0	92	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن ما نسبته (47.8%) من الفئة الأولى من عينة الدراسة تعمل في شركات قد أدرجت في سوق فلسطين للأوراق المالية لفترة 9 سنوات فأكثر، بالإضافة إلى أن ما نسبته (8.7%) تعمل في شركات قد أدرجت خلال فترة من 6 إلى 9 سنوات، مما يعني أن ما نسبته (56.5%) من الفئة الأولى من عينة الدراسة تعمل في شركات قد أدرجت في سوق فلسطين للأوراق المالية خلال فترة 6 سنوات فأكثر، الأمر الذي يعطي الفئة الأولى من العينة عمقاً زمنياً مناسباً يتيح لها خوض تجربة اختيار المراجع الخارجي بكافة جوانبها ولأكثر من مرة مما يسمح لها بتكوين خبرات متراكمة تستطيع معها معرفة ما قد يؤثر على هذه العملية من مؤثرات سلبية وإيجابية على حدٍ سواء.

8. مدي المشاركة والمعرفة في اتخاذ القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع:

يبين الجدول رقم (4.9) أدناه، توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير مدي المشاركة والمعرفة في اتخاذ القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.9)

مدى المشاركة والمعرفة في اتخاذ القرارات ذات

العلاقة بعملية اختيار المراجع

النسبة المئوية	التكرار	مدى المشاركة والمعرفة في اتخاذ القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع
39.1	36	دائماً
29.3	27	غالباً
10.9	10	أحياناً
12.0	11	نادراً
8.7	8	لا يتم على الإطلاق
100.0	92	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، مدى تطابق البيانات الواردة في الجدول أعلاه مع البيانات الواردة في الجدول رقم (4.4) والذي وضع أن النسبة الأكبر من المجيبين على الاستبانة كانت من الإدارات التنفيذية، هذا وتعتبر هذه الفئة هي الأكثر ارتباطاً وعملاً مع مجلس إدارة الشركة، مما يعني أنهم أكثر الفئات معرفة وإشتراكاً في عملية إتخاذ قرار اختيار المراجع الخارجي، مما يجعل آراءهم قابله للإعتماد عليها بشكل قوي كونها نابغة من وعيهم وإدارتهم الناتج عن علاقاتهم وتعاملهم المباشر مع أعضاء مجلس إدارة الشركة.

4.5 توصيف الفئة الثانية من عينة الدراسة:

1. التخصص العلمي:

يبين الجدول رقم (4.10) أدناه، توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.10)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
100.0	62	محاسبة
0.0	0	علوم مالية ومصرفية
0.0	0	إدارة أعمال
0.0	0	اقتصاد
0.0	0	أخرى
100.0	62	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن تخصص جميع مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة هو المحاسبة، وهو أمر منطقي وطبيعي كون بكالوريوس المحاسبة هو الحد الأدنى للتعيين في شركات ومؤسسات التدقيق في فلسطين، وهو ما يتماشى مع المتطلبات القانونية المحلية وبخاصة قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 والذي إشتراط في المادة رقم (9) ضرورة حصول مدقق الحسابات على بكالوريوس محاسبة كحدٍ أدنى (بالإضافة إلى عدد محدد من سنوات الخبرة) للحصول على رخصة مزاولة المهنة، مما يعني أن مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة مؤهلة بشكل كافٍ للتفاعل مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابله للإعتماد عليها بشكلٍ قوي كونها نابعة من وعيهم وإدارتهم الناتج عن تخصصهم العلمي.

2. المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (4.11) أدناه، توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.11)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
0.0	0	دبلوم
79.0	49	بكالوريوس
21.0	13	ماجستير
0.0	0	أخرى
100.0	62	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن كافة مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس والماجستير، بالإضافة إلى أن ما نسبته (79%) مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس، وذلك كون شهادة الماجستير والدكتوراه تمثل شهادات أكاديمية لا تدخل ضمن إهتمام شركات ومكاتب المراجعة، كونها تهتم بالشهادات المهنية على اعتبارها واحدة من متطلبات الترقيّة والترفع لمناصب جديدة في شركات ومكاتب المراجعة، بالإضافة إلى كونها مفيدة جداً للمراجعين وتساعدهم على أداء أعمالهم بشكلٍ مهني وعلمي وذلك لإرتباطها الوثيق بالواقع العملي، من أجل ذلك وغيره نجد أن شركات ومكاتب المراجعة تشجع دائماً على الحصول على الشهادات المهنية أكثر من الشهادات الأكاديمية.

3. الوظيفة الحالية:

يبين الجدول رقم (4.12) أدناه، توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.12)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
مدير تنفيذي	5	8.1
مدير تدقيق	14	22.6
مشرف تدقيق	15	24.2
مدقق رئيسي	28	45.2
المجموع	62	100.0

يتضح من الجدول أعلاه، أن هناك خليطاً معقولاً من الوظائف الحالية للفئة الثانية من عينة الدراسة يتناسب مع عدد الأشخاص الذين يتولون مهام قيادية وإشرافية في شركات ومكاتب المراجعة في فلسطين، فمثلاً إنخفاض نسبة المدراء التنفيذيين أمر منطقي وطبيعي كون هذا المنصب يشغله شخص واحد فقط في كل شركة تدقيق، هذا وتدلل هذه البيانات على أن مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة مؤهلة بشكل كاف للتفاعل مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابله للإعتماد عليها بشكل قوي كونها نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج عن الوظائف الحالية التي يشغلونها والتي تجعلهم أكثر أفراد فريق التدقيق معرفة بالأسباب التي يتم عن بناءً عليها إختيارهم أو إختيار غيرهم من المدققين.

4. عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي:

يبين الجدول رقم (4.13) أدناه، توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في العمل الحالي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.13)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد

سنوات الخبرة في العمل الحالي

عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ثلاث سنوات	4	6.5
من 3 إلى أقل من 6 سنوات	23	37.1
من 6 إلى أقل من 9 سنوات	16	25.8
من 9 إلى أقل من 12 سنوات	8	12.9
12 سنة فأكثر	11	17.7
المجموع	62	100.0

يتضح من الجدول أعلاه، أن هناك خليطاً معقولاً من سنوات الخبرة العمل للفئة الثانية من عينة الدراسة، وهذا يمثل خليطاً معقولاً لمدى خبرات مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة بعملية اختيار المراجع الخارجي، مما يعزز إمكانية الاعتماد على آرائهم التي تعكس خبراتهم المتنوعة في مجالات العمل المختلفة.

5. الشهادات المهنية:

يبين الجدول رقم (4.14) أدناه، توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.14)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادات المهنية
40.3	25	CPA - محاسب قانوني معتمد
4.8	3	ACCA - CA - محاسب قانوني مؤهل
11.3	7	ACPA - محاسب عربي قانوني معتمد
43.5	27	أخرى
100.0	62	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، مدى إهتمام شركات التدقيق بتشجيع موظفيهم للحصول على الشهادات المهنية وبخاصة شهادة (Cerified Public Accountants - CPA)، ولعل ارتفاع نسبة غير الحاصلين على شهادات مهنية وبالتحديد شهادة (CPA) يعود بالأساس لأسباب تتعلق بصعوبة السفر من قطاع غزة إلى الدول التي تعقد الإمتحانات التي يلزم اجتيازها من أجل الحصول على هذه الشهادات المهنية، حيث أن غالبية الحاصلين على (CPA) هم من المدققين العاملين في الضفة الغربية. هذا وتدلل بيانات الجدول أعلاه على أن مانسبته (56.5%) من مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة هم من حملة الشهادات المهنية الدولية منها والإقليمية، الأمر الذي يعني وجود قدرٍ كافٍ من الخبرة والمعرفة المهنية بكافة جوانب وأسس عملية إختيار المراجع الخارجي، وهذا يمثل خليطاً معقولاً لمدى خبرات مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة بعملية اختيار المراجع الخارجي، مما يعزز إمكانية الاعتماد على آرائهم التي تعكس خبراتهم ومعرفتهم بعملية اختيار المراجع الخارجي.

6. حجم مكتب المراجعة:

يبين الجدول رقم (4.15) أدناه، توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير حجم مكتب المراجعة الذي تعمل به الفئة الثانية من العينة، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.15)

توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير حجم مكتب المراجعة الذي تعمل به الفئة الثانية من العينة

النسبة المئوية	التكرار	حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين
51.6	32	أقل من 30 موظف
24.2	15	من 30 إلى أقل من 50 موظف
12.9	8	من 50 إلى أقل من 70 موظف
11.3	7	أكثر من 70 موظف
100.0	62	المجموع

إن بيانات الجدول أعلاه تفسر وتوضح حجم مكاتب وشركات المراجعة العاملة في فلسطين الدولية والمحلية منها، حيث أن ما نسبته (51.6%) من الفئة الثانية من عينة الدراسة تعمل هي مكاتب وشركات يتراوح عدد موظفيها من 1 إلى 30 موظف، وهذا ربما يتناسب مع البيانات الواردة في الجدول رقم (4.6) والتي بينت أن ما نسبته (52.2%) من الفئة الأولى من عينة الدراسة تعمل في شركات تتمثل حقوق ملاكها في أقل من 30 مليون دولار أمريكي، مما يعني وجود تناسب نوعاً ما ما بين حجم كلاً من الشركات وحجم مكاتب المراجعة التي تقوم بتدقيق هذه الشركات في فلسطين.

7. نوعية ارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية:

يبين الجدول رقم (4.16) أدناه، توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير نوعية ارتباط مكتب المراجعة الذي تعمل به الفئة الثانية من العينة بشركة مراجعة دولية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.16)

نوعية ارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية

النسبة المئوية	التكرار	نوعية ارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية
46.8	29	Member Firm (مكتب المراجعة عضو في شركة مراجعة دولية)
24.2	15	Representative Firm (مكتب المراجعة ممثل لشركة مراجعة دولية)
0.0	0	Franshise Audit Firm (مكتب المراجعة له الحق في استخدام اسم شركة مراجعة دولية)
1.6	1	Network of Independent Firm (مكتب المراجعة عضو في الشبكة التي تعمل من خلالها شركة مراجعة دولية)
25.8	16	Corssponding Audit Firm (مكتب المراجعة مراسل لشركة مراجعة دولية)
1.6	1	لا يوجد ارتباط مع شركة مراجعة دولية
100.0	62	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، أن معظم الفئة الثانية من عينة الدراسة تعمل في شركات المراجعة مرتبطة بشركة مراجعة دولية مع ملاحظة اختلاف نوع الارتباط، مما يعني أن معظم شركات المراجعة التي تقوم بتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة ترتبط بشركات مراجعة دولية، الأمر الذي يدل على رغبة شركات المراجعة في تطوير مهنة المراجعة لمقابلة متطلبات شركات المراجعة الدولية المرتبطة معها، هذا وتدلل هذه البيانات على أن مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة مؤهلة بشكل كاف للتفاعل مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابله للإعتماد عليها بشكل قوي.

8. مدي المشاركة في إجراءات قبول الشركة كعميل لشركة المراجعة والتي يترتب عليها اختيار المراجع:

يبين الجدول رقم (4.17) أدناه، توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير مدي المشاركة في إجراءات قبول الشركة كعميل لشركة المراجعة والتي يترتب عليها اختيار المراجع، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.17)

مدي المشاركة في إجراءات قبول الشركة كعميل لشركة المراجعة والتي يترتب عليها اختيار المراجع الخارجي

النسبة المئوية	التكرار	مدي المشاركة في إجراءات قبول الشركة كعميل لشركة المراجعة والتي يترتب عليها اختيار المراجع
40.3	25	دائماً
19.4	12	غالباً
24.2	15	أحياناً
16.1	10	نادراً
0.0	0	لا يتم على الإطلاق
100.0	62	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه، مدى تطابق البيانات الواردة في الجدول أعلاه مع البيانات الواردة في الجدول رقم (4.15) والذي وضع أن النسبة الأكبر من المجيبين على الاستبانة هم من شركات المراجعة ذات عدد موظفين قليل، وهنا تجدر الإشارة أنه كلما قل عدد الموظفين فإن المعرفة بجوانب عملية اختيار المراجع الخارجي تزيد، هذا وتدلل هذه البيانات على أن مفردات الفئة الثانية من عينة الدراسة مؤهلة بشكل كاف للتفاعل مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابله للإعتماد عليها بشكل قوي.

4.6 أداة الدراسة:

4.6.1 الاستبانة:

تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين رئيسيين هما:

- **القسم الأول:** يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة والمتعلق بكل من الشركات والمراجعين الخارجيين ويتكون من 8 فقرات.

- **القسم الثاني:** يتناول تحليل أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات وتم تقسيمه إلى ثمانية محاور كما يلي:

1. **المحور الأول:** يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس، ويتكون من 5 فقرات.

2. **المحور الثاني:** تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة، ويتكون من 5 فقرات.

3. **المحور الثالث:** تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة، ويتكون من 5 فقرات.

4. **المحور الرابع:** تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده، ويتكون من 3 فقرات.

5. **المحور الخامس:** تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية، ويتكون من 5 فقرات.

6. **المحور السادس:** تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين الآخرين، ويتكون من 4 فقرات.

7. **المحور السابع:** تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة، ويتكون من 4 فقرات.

4.6.2 الإجابات على الاستبانة:

لقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة وفق مقياس ليكرت الخماسي كما هو مبين في جدول رقم (4.18).

جدول رقم (4.18)

مقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

4.6.3 إجراءات جمع البيانات:

تم توزيع الاستبانة وجمع البيانات بشكل مباشر عن طريق الباحث وبمساعدة كاملة من زملائه في شركة إرنست ويونغ، الأمر الذي ساعد بشكل كبير في جدية التعامل مع الاستبانة من قبل المجيبين عليها والرد على أية إستفسارات بشكل مباشر، مما أدى إلى عدم رفض أية إستبانة لعدم جدية الاجابات أو عدم ملاءمتها، بالإضافة إلى زيادة نسبة الردود من كل من فئتي الدراسة سواء الشركات أو المراجعين العاملين في الضفة الغربية أو في قطاع غزة.

4.6.4 صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبانة):

تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

← صدق فقرات الاستبيان: تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين، وذلك كما يلي:

- أولاً: صدق أداة الدراسة:

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من أساتذة جامعيين منهم أعضاء في الهيئة التدريسية في كلية التجارة - قسم المحاسبة في الجامعة الاسلامية وقد بلغ عددهم (4)، بالإضافة إلى عضو هيئة تدريس في كلية الاحصاء، كما تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من المراجعين الخارجيين الذين يتولون مسؤوليات ومهام قيادية وإشرافية وقد بلغ عددهم (3)، كما تم عرضها على مجموعة من المحكمين من الإدارات التنفيذية والإدارات المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية الذين يتولون مهام مالية قيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار المراجع الخارجي وقد بلغ عددهم (3)، وبذلك يكون العدد الاجمالي للمحكمين (11) محكم.

وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد مناقشتها مع المشرف على الدراسة. وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية كما هو موضح في ملحق رقم (1)، وملحق رقم (2).

- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة إستطلاعية حجمها 30 مفردة من مفردات عينتي الدراسة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة لها كما هو مبين في الجدول أدناه، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361 وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه. وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (4.19) أدناه.

جدول رقم (4.19)

معاملات الارتباط بين كل فقرة والمعدل الكلي للمحور التابعة له

المحور	مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس	1	العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	0.553	0.002
	2	قدرة المراجع الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	0.603	0.000
	3	المعرفة المسبقة لإدارة الشركة بالمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	0.843	0.000
	4	استجابة المراجع الخارجي لرغبات واحتياجات إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	0.411	0.024
	5	تغيير الإدارة العليا للشركة يساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة الإدارة الجديدة والوفاء بمتطلباتها	0.639	0.000
تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل	1	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره لمراجعاً للشركة	0.773	0.000
	2	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	0.739	0.000
	3	عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	0.615	0.000

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل	المحور
0.000	0.769	رغبة الشركة في كسب ثقة الجهات الرقابية ذات العلاقة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية على أداء مهمة المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	4	الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة
0.000	0.803	خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	5	
0.000	0.648	قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	1	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة.
0.004	0.515	تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	2	
0.002	0.543	رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة لشركاتها التابعة في مراجع خارجي واحد يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	3	
0.004	0.509	التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	4	
0.000	0.864	معرفة وإلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية الدولية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	5	
0.000	0.702	قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية قبل تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	1	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده
0.000	0.863	قدرة المراجع الخارجي على تقديم خدمات استشارية لاحقة لقرار تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	2	
0.000	0.707	قيام المراجع الخارجي بمساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية السنوية بما لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية الدولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	3	
0.001	0.579	ارتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	1	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة
0.000	0.813	الإنتماء الدولي لشركة المراجعة التي يرتبط بها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	2	
0.000	0.767	رغبة إدارة الشركة في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار مراجع خارجي ذو شهرة واسعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	3	

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل	المحور
0.000	0.749	عدد الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	4	مراجعة وتدقيق دولية
0.000	0.870	عدم وجود دعاوى قضائية أو قانونية ضد المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	5	
0.000	0.621	انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنة بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	1	تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنة بالمراجعين الآخرين
0.000	0.805	قبول المراجع الخارجي بالأعمال التي يكلف بها دون النظر إلى حجم الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	2	
0.010	0.462	ربط مستويات وحدود أعمال المراجعة بمستوى الأتعاب المحددة والمتفق عليها مع الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	3	
0.000	0.714	التزام المراجع الخارجي بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم أتعابه يساهم في اختياره مراجعاً للشركة	4	
0.000	0.837	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول نطاق واجراءات عملية المراجعة تساهم بشكل فعال في إعادة اختياره مراجعاً للشركة	1	
0.000	0.799	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ تساهم بشكل فعال في إعادة اختياره مراجعاً للشركة	2	تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة
0.003	0.522	التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	3	
0.028	0.401	التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي	4	

قيمة ٢ الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

← ثبات فقرات الاستبانة **Reliability**:

وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ، وذلك كما يلي:

1. **طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient**: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r^2}{r+1} \text{ حيث } r \text{ معامل الارتباط}$$

وقد بين الجدول رقم (4.19) أعلاه، أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبانة.

2. **طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha**: استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات، ويتضح من الجدول رقم (4.20) أدناه، أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم (4.20)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية وألفا كرونباخ)

طريقة ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية			عدد الفقرات	محتوى المحور	المحور
	مستوى المعنوية	معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط			
0.8531	0.000	0.8296	0.7088	5	يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس	الأول
0.8668	0.000	0.9221	0.8555	5	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة	الثاني
0.8087	0.000	0.8634	0.7596	5	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة.	الثالث
0.8524	0.000	0.8401	0.7243	3	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده	الرابع
0.8138	0.000	0.9036	0.8241	5	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية	الخامس
0.9324	0.000	0.9110	0.8365	4	تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنة بالمراجعين الآخرين	السادس
0.9014	0.000	0.8860	0.7954	4	تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة	السابع
0.9245	0.000	0.9048	0.8262	31	جميع الفقرات	

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

4.7 الاختبارات المستخدمة في التحليل الإحصائي:

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

1. النسب المئوية والتكرارات
2. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
3. معامل ارتباط سبيرمان لقياس صدق الفقرات
4. معادلة سبيرمان براون للثبات
5. اختبار الإشارة لمعرفة الفروق بين وسيط الفقرة والوسيط المحايد "3"
6. اختبار مان موتي لفروق بين وسيطي عينتين مستقلتين
7. اختبار كروسكال والاس لفروق بين ثلاث وسيطات عينات مستقلة فأكثر

4.8 تحليل فقرات وفرضيات الدراسة:

تم استخدام الاختبارات اللامعلمية (مثل اختبار الإشارة أو ذات الحدين Binomial test) لتحليل فقرات الاستبانة نظراً لكون البيانات وصفية ترتيبية، حيث تم إعادة ترميز المتغيرات لتصبح ثنائية الأبعاد بدلاً من خماسية الأبعاد، فالمستوى الأول (قليل التأييد) اشتمل على (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد)، والمستوى الثاني (عالي التأييد) اشتمل على (موافق، موافق بشدة). تكون آراء أفراد العينة في الفقرة ايجابية (قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية المبدئية) بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت نسبة التأييد للمستوى الثاني اكبر من (0.5)، ومستوى الدلالة (القيمة الاحتمالية Sig.) اقل من (0.05). وتكون آراء أفراد العينة في الفقرة غير ايجابية (محايد او سلبي) بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها (رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية المبدئية) إذا كانت نسبة التأييد للمستوى الثاني قليل بمعنى عدم تحقق شرطي اختبار ذات الحدين معاً.

4.8.1 أولاً: الفرضية الأساسية الأولى:

إن عملية اختيار المراجع الخارجي تتأثر بمجموعة من العوامل بعضها يرتبط بالشركات الخاضعة للمراجعة، وبعضها يرتبط بمكاتب وشركات المراجعة، والبعض الآخر يرتبط بتطبيق المعايير الدولية وقواعد السلوك المهني. ويتفرع من هذه الفرضية الأساسية الفرضيات الفرعية التالية:

4.8.1.1 الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية H_0 : لا يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع

الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

الفرضية البديلة H_1 : يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي

ذو القدرة على كسب ثقة المجلس عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (4.21)

تحليل فقرات المحور الأول

(يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة

على كسب ثقة المجلس)

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	النسبة للموافقين والموافقين بشدة	مستوى الدلالة
1	العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	50.0	39.6	3.9	5.2	1.3	0.896	0.000
2	قدرة المراجع الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	56.5	42.2	0.6	0.6	0.0	0.987	0.000
3	المعرفة المسبقة لإدارة الشركة بالمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	48.7	42.2	5.8	2.6	0.6	0.909	0.000
4	استجابة المراجع الخارجي لرغبات واحتياجات إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	13.0	57.1	20.1	7.1	2.6	0.701	0.000
5	تغيير الإدارة العليا للشركة يساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة الإدارة الجديدة والوفاء بمتطلباتها	8.4	50.6	27.9	9.7	3.2	0.591	0.030
	جميع الفقرات						0.929	0.000

يتضح من الجدول أعلاه، أن آراء مفردات عيني الدراسة كانت إيجابية لجميع فقرات الفرضية الفرعية الأولى، حيث إن قيمة المتوسطات لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية أكبر من الوسيط المحايد (3)، وكذلك مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، والنسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق بشدة، موافق) أكبر من (0.5)، مما يدل على أن العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن قدرة المراجع الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن المعرفة المسبقة لإدارة الشركة بالمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن استجابة المراجع الخارجي لرغبات واحتياجات إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن تغيير الإدارة العليا للشركة يساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة الإدارة الجديدة والوفاء بمتطلباتها.

كما يتبين بصفة عامة أن قيمة الوسيط لجميع فقرات المحور الأول يساوي (4.0) من (5.0)، وأن قيمة النسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق/ موافق بشدة) يساوي (0.929) وهو أكبر من (0.5)، كما بلغت القيمة الإحصائية (Sig.) (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة أي يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

مما سبق يتضح أن الدراسة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها العديد من الدراسات السابقة، وبشكل خاص النتائج التي توصلت لها كلاً من دراسة (المعتاز، 1999)، دراسة (خشارمة، 2003)، دراسة (طلبه، 1999)، ودراسة (مطر، 1992)، ودراسة (Pong, and Kita, 2006)، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن دور مجلس الإدارة لا يقتصر على الظروف الاستثنائية التي حددها القانون وإنما يتعداها إلى حد إختيار المراجع بشكل مباشر أو غير مباشر، وذلك عن طريق ترجيح كفة المراجع صاحب العلاقة الأفضل مع مجلس الإدارة من خلال التصويت له في اجتماع الهيئة العامة للمساهمين بناءً على ملكيتهم لغالبية أسهم الشركة، أو من خلال التأثير على الهيئة العامة للمساهمين.

4.8.1.2 الفرضية الفرعية الثانية:

◀ الفرضية الصفرية H0: لا تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

◀ الفرضية البديلة H1: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (4.22)

تحليل فقرات المحور الثاني

(تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة)

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	النسبة للموافقين والموافقين بشدة	مستوى الدلالة
1	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره لمراجعاً للشركة	39.0	53.2	1.9	5.8	0.0	0.922	0.000
2	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	27.3	68.2	3.9	0.6	0.0	0.955	0.000
3	عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	28.6	60.4	8.4	2.6	0.0	0.890	0.000
4	رغبة الشركة في كسب ثقة الجهات الرقابية ذات العلاقة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية على أداء مهمة المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	27.3	58.4	7.8	5.8	0.6	0.857	0.000
5	خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	18.8	45.5	17.5	17.5	0.6	0.643	0.001
	جميع الفقرات						0.968	0.000

يتضح من الجدول أعلاه، أن آراء مفردات عينتي الدراسة كانت إيجابية لجميع فقرات الفرضية الفرعية الثانية، حيث إن قيمة المتوسطات لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية أكبر من الوسيط المحايد (3)، وكذلك مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، والنسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق بشدة، موافق) أكبر من (0.5)، مما يدل على أن خبرة المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن رغبة الشركة في كسب ثقة الجهات الرقابية ذات العلاقة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية على أداء مهمة المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة.

كما يتبين بصفة عامة أن قيمة الوسيط لجميع فقرات المحور الثاني يساوي (4.0) من (5.0) وأن قيمة النسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق/ موافق بشدة) يساوي (0.968) وهو أكبر من (0.5)، كما بلغت القيمة الإحصائية (Sig.) (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة أي تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

مما سبق يتضح أن الدراسة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها العديد من الدراسات السابقة أهمها دراسة (المعتز، 1999)، ودراسة (طلبه، 1999)، ودراسة (Knechel, Niemi, and Sundgren, 2008)، ودراسة (Aguilar, and Barbadillo, 2003)، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وهي من العوامل التي احتلت مرتبة متقدمة في ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي.

4.8.1.3 الفرضية الفرعية الثالثة:

« الفرضية الصفرية H0: لا تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

« الفرضية البديلة H1: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (4.23)

تحليل فقرات المحور الثالث

(تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة)

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسيط	النسبة للموافقين والموافقين بشدة	مستوى الدلالة
1	قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	11.0	79.2	7.1	2.6	0.0	4.0	0.903	0.000
2	تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	18.8	68.8	11.0	1.3	0.0	4.0	0.877	0.000
3	رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة لشركاتها التابعة في مراجع خارجي واحد يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	18.2	72.1	8.4	1.3	0.0	4.0	0.903	0.000
4	التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	33.8	64.9	0.6	0.6	0.0	4.0	0.987	0.000
5	معرفة وإلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية الدولية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	40.3	58.4	1.3	0.0	0.0	4.0	0.987	0.000
	جميع الفقرات						4.0	0.994	0.000

يتضح من الجدول أعلاه، أن آراء مفردات عينتي الدراسة كانت إيجابية لجميع فقرات الفرضية الفرعية الثالثة، حيث إن قيمة المتوسطات لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية أكبر من الوسيط المحايد (3)، وكذلك مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، والنسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق بشدة، موافق) أكبر من (0.5)، مما يدل على أن عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي تتأثر بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة، وأن قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة لشركاتها التابعة في مراجع خارجي واحد يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن معرفة وإلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة.

كما يتبين بصفة عامة أن قيمة الوسيط لجميع فقرات المحور الثالث يساوي (4.0) من (5.0)، وأن قيمة النسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق/ موافق بشدة) يساوي (0.994) وهو أكبر من (0.5)، كما بلغت القيمة الإحصائية (Sig.) (0.000) وهي أقل من 0.05، مما يدل على قبول الفرضية البديلة أي تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

مما سبق يتضح أن الدراسة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها العديد من الدراسات السابقة التي تم تناولها بالشرح والتفصيل في الفصل الأول من هذه الدراسة، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي تتأثر بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة، وذلك لرغبة مؤسسي الشركة في تركيز أعمال المراجعة للشركة الأم والشركات التابعة لها لدى مراجع خارجي واحد. بالإضافة إلى أنها من العوامل التي احتلت مرتبة متقدمة في ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي.

4.8.1.4 الفرضية الفرعية الرابعة:

◀ **الفرضية الصفرية H0:** لا تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

◀ **الفرضية البديلة H1:** تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (4.24)

تحليل فقرات المحور الرابع

(تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع

الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده)

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسيط	النسبة للموافقين والموافقين بشدة	مستوى الدلالة
1	قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية قبل تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	13.6	70.1	9.1	7.1	0.0	4.0	0.838	0.000
2	قدرة المراجع الخارجي على تقديم خدمات استشارية لاحقة لقرار تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	30.5	55.2	10.4	3.9	0.0	4.0	0.857	0.000
3	قيام المراجع الخارجي بمساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية السنوية بما لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية الدولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	46.1	42.2	8.4	3.2	0.0	4.0	0.883	0.000
	جميع الفقرات						4.0	0.877	0.000

يتضح من الجدول رقم أعلاه، أن آراء مفردات عينتي الدراسة كانت إيجابية لجميع فقرات الفرضية الفرعية الرابعة، حيث إن قيمة المتوسطات لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية أكبر من الوسيط المحايد (3)، وكذلك مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، والنسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق بشدة ، موافق) أكبر من (0.5)، مما يدل على أن عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي تتأثر بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده، وأن قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية قبل تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن قدرة المراجع الخارجي على تقديم خدمات استشارية لاحقة لقرار تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن قيام المراجع الخارجي بمساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية السنوية بما لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية الدولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة.

كما يتبين بصفة عامة أن قيمة الوسيط لجميع فقرات المحور الرابع يساوي (4.0) من (5.0)، وأن قيمة النسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق/ موافق بشدة) يساوي (0.877) وهو أكبر من (0.5)، كما بلغت القيمة الإحصائية (Sig.) (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على قبول الفرضية البديلة أي تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

مما سبق يتضح أن الدراسة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها العديد من الدراسات السابقة التي تم تناولها بالشرح والتفصيل في الفصل الأول، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي تتأثر بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده. وهي من العوامل التي احتلت مرتبة متقدمة في ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي.

4.8.1.5 الفرضية الفرعية الخامسة:

◀ الفرضية الصفرية H0: لا تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

◀ الفرضية البديلة H1: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (4.25)

تحليل فقرات المحور الخامس

(تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة
وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية)

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسيط	النسبة للموافقين والموافقين بشدة	مستوى الدلالة
1	ارتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	64.3	30.5	4.5	0.6	0.0	5.0	0.948	0.000
2	الإنتشار الدولي لشركة المراجعة التي يرتبط بها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	58.4	37.0	3.9	0.6	0.0	5.0	0.955	0.000
3	رغبة إدارة الشركة في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار مراجع خارجي ذو شهرة واسعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	53.2	45.5	1.3	0.0	0.0	5.0	0.987	0.000
4	عدد الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	17.5	70.8	11.0	0.6	0.0	4.0	0.883	0.000
5	عدم وجود دعاوى قضائية أو قانونية ضد المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	48.7	46.1	2.6	2.6	0.0	4.0	0.948	0.000
	جميع الفقرات						5.0	0.994	0.000

يتضح من الجدول رقم أعلاه، أن آراء مفردات عيني الدراسة كانت إيجابية لجميع فقرات الفرضية الفرعية الخامسة، حيث إن قيمة المتوسطات لكل فقرة من فقرات هذه الفرضية أكبر من الوسيط المحايد (3)، وكذلك مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، والنسبة الفعلية

للمستوى الثاني (موافق بشدة ، موافق) أكبر من (0.5) مما يدل على أن عملية اختيار المراجع الخارجي تتأثر بمدى شهرة وإرتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية، وأن ارتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن الإنتشار الدولي لشركة المراجعة التي يرتبط بها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن رغبة إدارة الشركة في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار مراجع خارجي ذو شهرة واسعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن عدد الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن عدم وجود دعاوى قضائية أو قانونية ضد المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة.

كما يتبين بصفة عامة أن قيمة الوسيط لجميع فقرات المحور الخامس يساوي (5.0) من (5.0)، وأن قيمة النسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق/ موافق بشدة) يساوي (0.994) وهو أكبر من (0.5)، كما بلغت القيمة الإحتمالية (Sig.) (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة أي تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وإرتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

مما سبق يتضح أن الدراسة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها العديد من الدراسات السابقة التي تم تناولها بالشرح والتفصيل في الفصل الأول، حيث أجمعت هذه الدراسات على أن عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي تتأثر بمدى شهرة وإرتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية. بالإضافة إلى أنها من العوامل التي احتلت مرتبة متقدمة في ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي.

4.8.1.6 الفرضية الفرعية السادسة:

◀ الفرضية الصفرية H0: لا تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع الخارجي مقارنةً بالمراجعين الآخرين عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

◀ الفرضية البديلة H1: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع الخارجي مقارنةً بالمراجعين الآخرين عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (4.26)

تحليل فقرات المحور السادس

(تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع الخارجي مقارنةً بالمراجعين الآخرين)

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسيط	النسبة للموافقين والموافقين بشدة	مستوى الدلالة
1	انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنة بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	19.5	34.4	3.2	31.8	11.0	4.0	0.375
2	قبول المراجع الخارجي بالأعمال التي يكلف بها دون النظر إلى حجم الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	29.2	37.0	14.9	13.6	5.2	4.0	0.000
3	ربط مستويات وحدود أعمال المراجعة بمستوى الأتعاب المحددة والمتفق عليها مع الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	7.8	33.8	15.6	33.1	9.7	3.0	0.044
4	التزام المراجع الخارجي بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم أتعابه يساهم في اختياره مراجعاً للشركة	50.6	42.9	6.5	0.0	0.0	5.0	0.000
	جميع الفقرات						4.0	0.825

يتضح من الجدول أعلاه، أن آراء مفردات عينتي الدراسة كانت إيجابية للفقرتين الثانية (قبول المراجع الخارجي بالأعمال التي يكلف بها دون النظر إلى حجم الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة) والرابعة (التزام المراجع الخارجي بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم أتعابه يساهمان في اختياره مراجعاً للشركة) من فقرات المجال السادس، حيث أن قيمة المتوسطات للفقرتين الثانية والرابعة أكبر من الوسيط المحايد (3)، وكذلك مستوى الدلالة لكل للفقرتين الثانية والرابعة أقل من (0.05)، والنسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق بشدة، موافق) أكبر من (0.5)، مما يدل على أن قبول المراجع الخارجي بالأعمال التي يكلف بها دون النظر إلى حجم الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وأن التزام المراجع الخارجي بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم أتعابه يساهمان في اختياره مراجعاً للشركة. بينما كانت قيمة مستوى الدلالة في الفقرة الأولى تساوي (0.375) وهي أكبر من (0.05)، كما أن قيمة النسبة الفعلية للفقرة الثالثة (موافق، موافق بشدة) أقل من (0.5) وكذلك مستوى الدلالة لها أقل من (0.05)، مما يدل على أن انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنة بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى لا تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، كما أن ربط مستويات وحدود أعمال المراجعة بمستوى الأتعاب المحددة والمتفق عليها مع الشركة لا يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة.

كما يتبين بصفة عامة أن قيمة الوسيط لجميع فقرات المحور السادس يساوي (4.0) من (5.0) وأن قيمة النسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق/ موافق بشدة) يساوي (0.825) وهو أكبر من (0.5)، كما بلغت القيمة الإحصائية (Sig.) (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على قبول الفرضية البديلة أي تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع الخارجي مقارنة بالمراجعين الآخرين عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

مما سبق يتضح مدى تأثير أتعاب التدقيق على عملية اختيار المراجع الخارجي وهو ما تناولته العديد من الدراسات السابقة والتي تم تناولها بالشرح والتفصيل في الفصل الأول من هذه الدراسة، إلا أن رفض الفقرة الأولى والثالثة من فقرات المجال السادس يعود إلى عدم رغبة العديد من الشركات باختيار المراجع الخارجي الذي يقوم بتخفيض أتعاب التدقيق على حساب الكفاءة المهنية وهو ما يتعارض مع المعايير الدولية للتدقيق وقواعد وآداب سلوكيات المهنة التي توضح في في البند رقم (2 - 10) أنه يجب أن تعكس الأتعاب المهنية وبشكل عادل قيمة الخدمات المهنية المؤداة للعميل، كما حددت قواعد وآداب سلوكيات المهنة في البند رقم (3 - 10) أنه يجب أن تحتسب الأتعاب المهنية في الحالات الطبيعية على أساس معدلات محددة لساعة العمل الواحد أو لليوم الواحد لكل مشارك في أداء الخدمات المهنية، ويتم تحديد المعدلات

هذه مع افتراض أساسي هو أن المحاسب المهني المزاول للمهنة يقوم بتخطيط العمل وأنه يدير ويراقب هذا العمل بشكل مناسب.

4.8.1.7 الفرضية الفرعية السابعة:

◀ الفرضية الصفرية H0: لا تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

◀ الفرضية البديلة H1: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

جدول رقم (4.27)

تحليل فقرات المحور السابع

(تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة)

م	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسيط	النسبة للموافقين والموافقين بشدة	مستوى الدلالة
1	الخلافاً في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول نطاق واجراءات عملية المراجعة تساهم بشكل فعال في إعادة اختياره مراجعاً للشركة	9.7	46.1	20.8	22.7	0.6	4.0	0.558	0.171
2	الخلافاً في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ تساهم بشكل فعال في إعادة اختياره مراجعاً للشركة	9.1	49.4	21.4	18.2	1.9	4.0	0.484	0.044
3	التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	42.2	46.8	9.7	1.3	0.0	4.0	0.890	0.000
4	التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي	45.5	48.7	4.5	1.3	0.0	4.0	0.942	0.000
	جميع الفقرات						4.0	0.812	0.000

يتضح من الجدول أعلاه، أن آراء مفردات عينتي الدراسة كانت إيجابية للفقرتين الثالثة (التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة) والفقرة الرابعة (التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي)، حيث إن قيمة المتوسطات للفقرتين الثالثة والرابعة أكبر من الوسيط المحايد (3)، وكذلك مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، والنسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق بشدة، موافق) أكبر من (0.5)، مما يدل على أن التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة، وإن التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي، بينما كانت قيمة مستوى الدلالة في الفقرة الأولى تساوي (0.171) وهي أكبر من (0.05)، وكذلك بلغت قيمة النسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق، موافق بشدة) أقل من (0.5)، وكذلك مستوى الدلالة أقل من (0.05)، مما يدل على الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة لا تساهم بشكل فعال في إعادة اختياره مراجعاً للشركة، وإن الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ لا تساهم بشكل فعال في إعادة اختياره مراجعاً للشركة.

كما يتبين بصفة عامة أن قيمة الوسيط لجميع فقرات المحور السابع يساوي (4.0) من (5.0)، وأن قيمة النسبة الفعلية للمستوى الثاني (موافق/ موافق بشدة) يساوي (0.812) وهو أكبر من (0.5)، كما بلغت القيمة الإحصائية (Sig.) (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على قبول الفرضية البديلة أي عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي تتأثر بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

مما سبق يتضح مدى تأثير التزام ومعرفة المراجع الخارجي وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة عملية اختياره مراجعاً خارجياً للشركة وهو ما تناولته العديد من الدراسات السابقة والتي تم تناولها بالشرح والتفصيل في الفصل الأول من هذه الدراسة، إلا أن رفض الفقرة الأولى والثانية من فقرات المجال السابع يعود إلى أن إجراءات ونطاق عملية المراجعة تكون واضحة بشكل كامل عند عملية التعاقد، كما أنها تتم وفقاً للعقد المبرم بين الشركة والمراجع الخارجي والذي يجب أن يكون موافقاً بشكل كامل للمعايير الدولية للتدقيق والتي تنص في معيار المراجعة الدولي رقم (210) على أنه يجب على المدقق والشركة الاتفاق على شروط التكاليف على أن يتم تثبيت شروط التكاليف في عقد التكاليف المبرم بين الطرفين، على أن يشتمل كتاب التكاليف على نطاق وشروط عملية التكاليف.

4.8.2 ثانياً: الفرضية الأساسية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار مان وتني لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (4.28) أدناه:

جدول رقم (4.28)

نتائج اختبار مان وتني للفروق بين إجابات المبحوثين حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

المحور	المستوى التنظيمي	العدد	مجموع الرتب	متوسط الرتب	قيمة z	مستوى الدلالة
يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس	الشركات	92	79.54	7317.50	-0.783	0.434
	المراجعين الخارجيين	62	74.48	4617.50		
تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة	الشركات	92	86.56	7963.50	-3.721	0.000
	المراجعين الخارجيين	62	64.06	3971.50		
تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة	الشركات	92	85.32	7849.00	-3.484	0.000
	المراجعين الخارجيين	62	65.90	4086.00		
تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده	الشركات	92	86.09	7920.00	-3.318	0.001
	المراجعين الخارجيين	62	64.76	4015.00		
تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية	الشركات	92	91.05	8376.50	-5.299	0.000
	المراجعين الخارجيين	62	57.40	3558.50		
تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع	الشركات	92	79.67	7329.50	-0.821	0.412

		4605.50	74.28	62	المراجعين الخارجيين	الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين الآخرين
0.001	-3.188	7902.50	85.90	92	الشركات	تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة
		4032.50	65.04	62	المراجعين الخارجيين	
0.000	-4.691	8045.50	87.45	92	الشركات	جميع المحاور
		3889.50	62.73	62	المراجعين الخارجيين	

يتضح من الجدول رقم (4.28) أعلاه، تماثل إجابات عينتي الدراسة حول المحور الأول والسادس، وعدم تماثلها حول بقية المحاور، وذلك كما يلي:

4.8.2.1 التماثل في الإجابات حول المحور الأول والسادس:

يتضح من الجدول رقم (4.28) أعلاه، أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الأول (يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس) والمحور السادس (تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين الآخرين) أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود فروق بين إجابات الباحثين حول هذين المحورين، وذلك كما يلي:

1. التماثل في الإجابات حول المحور الأول:

في الحقيقة إنه كان من المتوقع عدم التماثل في إجابات عينتي الدراسة حول هذا المحور بسبب أن المعايير الدولية للتدقيق والسلوك المهني للمراجع الخارجي يفرض عليه إعطاء تأكيدات لمستخدمي القوائم المالية حول خلو هذه القوائم من التصرفات غير القانونية وحالات الغش والتلاعب في استخدام السياسات المحاسبية المختلفة، فضلاً عن إعطاء إشارات إنذار مبكر بفشل الشركة أو عدم قدرتها على الاستمرار، ومما لاشك فيه أن هذه المعلومات لا تتسجم مع طموح الإدارة وذلك لأنها تززع الثقة بالشركة والإدارة معاً.

إلا أن التماثل في إجابات فئتي عينتي الدراسة يعود إلى رغبة المراجعين الخارجيين وبما لا يتعارض مع المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني في السعي الدائم لتلبية حاجات ورغبات مجلس إدارة تلك الشركات وتكوين علاقات حميمة معها من أجل المحافظة على حصتها السوقية والسعي الدائم لعدم فقدان أي من فرص مراجعة وتدقيق القوائم المالية لتلك الشركات وبالتالي عدم تخفيض إيرادات شركات المراجعة، ويعود ذلك إلى أن الواقع العملي يظهر بوضوح

سيطرة أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة على الهيئة العامة للمساهمين، وذلك بحكم ملكيتهم لمعظم أسهم الشركة، فمن المتوقع أن تكون إدارة الشركة هي الطرف الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي، وهو ما أشارت إليه العديد من الدراسات السابقة ومن أهمها دراسة (الفضل، 2003)، ودراسة (المعتاز، 1999).

أما رغبة إدارة الشركة في تكوين علاقات حميمة مع المراجع الخارجي يعود إلى رغبة إدارة تلك الشركات في زيادة كسب ثقة المساهمين وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة من خلال الاستمرار في تدقيق القوائم المالية من قبل نفس المراجع الخارجي لأكثر من سنة مالية، وذلك لإعطائهم تأكيدات تتضمن خلو القوائم المالية والممارسات الإدارية من أية ظروف قد تدفع المراجع الخارجي لعدم الاستمرار في تدقيق القوائم المالية للشركة، الأمر الذي يعزز من وجهة نظر إدارة الشركة أن ممارساتها الإدارية قد لاقت إستحساناً وقبولاً من قبل المراجع الخارجي وأنها تتسق مع المعايير الدولية الأمر الذي أدى إلى إستمراره في تدقيق القوائم المالية للشركة.

بالإضافة إلى أن وجود علاقات حميمة بين كلا الطرفين يساعد في التوصل إلى إتفاق معقول يساعد في حل أية إشكالات تتعلق بالمعالجات للمشاكل المحاسبية أو الإفصاح عن بعض الأمور الهامة التي قد تظهر أثناء عملية التدقيق وبما يحقق أهداف كلا الطرفين.

2. التماثل في الاجابات حول المحور السادس:

يعود التماثل في الاجابات إلى وجود منافسة شديدة بين مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين، بالإضافة إلى عدم قيام القوانين والتشريعات السارية المفعول في فلسطين على تحديد الأطر الشرعية لعملية المنافسة بما يضمن أن تتم هذه العملية ضمن أطر ومستويات أخلاقية مقبولة، حيث لم يتطرق أي من تلك القوانين والتشريعات إلى موضوع المنافسة بين شركات ومكاتب المراجعة.

من ناحية المراجعين الخارجيين: يلاحظ التنافس الشديد بين مكاتب وشركات المراجعة العاملة في فلسطين في توسيع قاعدة العملاء الذين تقدم لهم الخدمات المختلفة ولاسيما خدمة المراجعة والتدقيق، حيث تسعى تلك الشركات والمكاتب للحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء من أجل توسيع القاعدة التنافسية لهم، ويظهر الواقع العملي أن من أهم العوامل المؤثرة على عملية المنافسة هو أتعاب عملية التدقيق، حيث تسعى العديد من شركات التدقيق إلى تخفيض أتعابها من أجل المحافظة على عملائها الحاليين وكسب عملاء جدد.

من ناحية إدارة الشركات: يلاحظ توجه بعض العملاء نحو الضغط على المراجع لتخفيض أتعابه لتتناسب مع مستوي الأتعاب السائد في السوق، وقد وجدت العديد من الدراسات السابقة التي تناولت الأسباب المحتملة لتغيير المراجع الخارجي، أن التأثير السلبي لتدني الأتعاب المهنية

على المنافسة من الأسباب الرئيسية وراء ذلك، مما يعني أن بعض العملاء قد لا ينظرون إلى طبيعة وجودة الخدمة التي يقدمها المراجع الخارجي وبالتالي يلجأون إلى تغييره بمراجع آخر يتقاضى أتعاباً أقل. (جلس، 2003)

4.8.2.2 عدم التماثل في الإجابات حول بقية المحاور:

يتضح من الجدول رقم (4.28) أعلاه، أن قيمة مستوى الدلالة لبقية المحاور اقل من 0.05 مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عن أهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وذلك لجميع المحاور باستثناء الأول والسادس.

يلاحظ من الجدول رقم (4.28) أعلاه، أن إجابات المراجعين الخارجيين قد أعطت إهتماماً أكبر لأهمية أسس إختيار المراجع الخارجي مقارنة بإجابات الإدارات التنفيذية والمالية للشركات. وربما يعود ذلك إلى ما يلي:

1. عدم التماثل في الإجابات حول المحور الثاني والثالث والرابع والخامس:

إن هذه المحاور تتعلق بشكل رئيسي بمكتب وشركة التدقيق من حيث مدى إلتزامه بالقوانين والتشريعات وقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية بالإضافة إلى حجم مكتب وشركة التدقيق، وتجدر الإشارة هنا إلى أن عدم التماثل في الإجابات هو أمر منطقي وعقول، وذلك بسبب أن عمل المراجع الخارجي يتم وفقاً للقواعد الدولية لمهنية والتي تتطلب من المراجع الإلتزام والمعرفة الكاملة بالقوانين والتشريعات ذات العلاقة بعمل الشركة التي يقوم بتدقيقها، وكفاءة فريق العمل الذي يقوم بمهمة التدقيق من حيث توافر معرفة معينة بعمل الشركة التي يقوم بتدقيقها، وتقديم الخدمات الاستشارية المسموح بها في ضوء قواعد السلوك المهني والتي تساعد على زيادة كفاءة العميل، بالإضافة إلى رفع كفاءة شركة ومكتب المراجعة والتي غالباً تتم من خلال الارتباط بشركة مراجعة دولية. من أجل ذلك فإن المراجع الخارجي يرى أن هذه الأمور لها أهمية أكبر في عملية إختيار المراجع الخارجي.

2. عدم التماثل في الإجابات حول المحور السابع:

إن السبب الرئيسي وراء عدم التماثل حول المحور السابع يعود إلى أنها أحد الأسباب المحتملة لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة، والتي يمكن تعريفها بأنها الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وبين الأداء الفعلي للمراجعين الخارجيين. ومما يدعم هذا الاعتقاد ما أوردته دراسة (الفضل، 2003) أنه على المراجع الخارجي الإلتزام بالقواعد والمعايير والسلوك المهني وذلك لتجنب خلق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة التي تؤدي إلى خفض ثقة الرأي العام في المعلومات المحاسبية ورأي المراجع الخارجي في القوائم المالية للشركات الخاضعة للمراجعة.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول بين أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

4.8.3 الفرضية الأساسية الثالثة:

يوجد إختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأثرها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. ولإختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار مان وتتي لإختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك من خلال حساب الوزن النسبي لكل فقرة من فقرات كل مجال من مجالات الدراسة وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (4.29) أدناه:

جدول رقم (4.29)

نتائج إختبار مان وتتي للفروق بين إجابات المبحوثين حول أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأثرها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

م	المحور	الفقرة	الشركات		المرجعين الخارجيين
			الترتيب	الوزن النسبي	
1	يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس	العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	14	84.13	2
2		قدرة المراجع الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	5	92.61	3
3		المعرفة المسبقة لإدارة الشركة بالمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	11	88.04	6
4		استجابة المراجع الخارجي لطلبات واحتياجات إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	1	94.35	19
5		تغيير الإدارة العليا للشركة يساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة الإدارة الجديدة والوفاء بمتطلباتها	24	69.57	25
2		الوسط الحسابي للأوزان النسبية لجميع فقرات المجال	2	85.74	2

م	المحور	الفقرة	الشركات		المراجعين الخارجيين	
			الوزن النسبي	الترتيب	الوزن النسبي	الترتيب
6	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره لمراجعاً للشركة	90.87	7	76.45	22
7		وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	86.09	12	81.94	11
8		عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	84.57	13	80.65	14
9		رغبة الشركة في كسب ثقة الجهات الرقابية ذات العلاقة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية على أداء مهمة المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	79.78	17	83.23	9
10		خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	73.91	21	71.29	25
		الوسط الحسابي للأوزان النسبية لجميع فقرات المجال	83.04	5	78.71	4
11		قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	78.48	19	81.61	12
12		تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	82.61	16	78.71	17
13		رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة لشركاتها التابعة في مراجع خارجي واحد يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	83.70	15	78.06	19
14		التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة	88.91	10	82.58	10
15	معرفة وإلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية الدولية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	91.74	6	81.94	11	
	الوسط الحسابي للأوزان النسبية لجميع فقرات المجال	85.09	3	80.58	3	
16	قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية قبل تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	77.83	20	78.39	18	

م	المحور	الفقرة	الشركات		المراجعين الخارجيين			
			الترتيب	الوزن النسبي	الترتيب	الوزن النسبي		
17	الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده	قدرة المراجع الخارجي على تقديم خدمات استشارية لاحقة لقرار تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	12	86.09	21	77.10		
18			9	90.43	15	80.00		
		الوسط الحسابي للأوزان النسبية لجميع فقرات المجال	4	84.78	5	78.49		
19	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية	ارتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	4	92.83	1	90.00		
20			5	92.61	4	87.74		
21			3	93.26	5	86.13		
22			18	79.35	8	83.55		
23			8	90.65	7	84.52		
				الوسط الحسابي للأوزان النسبية لجميع فقرات المجال	1	89.74	1	86.39
24			تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنة بالآخرين	انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنة بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	27	51.96	12	81.61
25	22	73.70			23	75.16		
26	28	49.13			24	74.52		
27	2	94.13			13	80.97		
		الوسط الحسابي للأوزان النسبية لجميع فقرات المجال			7	67.23	6	78.07

م	المحور	الفقرة	الشركات		المراجعين الخارجيين	
			الترتيب	الوزن النسبي	الترتيب	الوزن النسبي
28	تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول نطاق واجراءات عملية المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	26	67.39	27	70.00
29		الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	25	68.48	26	70.10
30		التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	9	90.43	16	79.35
31		التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي	23	71.52	20	77.74
		الوسط الحسابي للأوزان النسبية لجميع فقرات المجال	6	74.46	7	74.29

يتضح من الجدول رقم (4.29) أعلاه، وجود إختلافات جوهرية في إجابات المبحوثين حول أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأثرها من وجهة نظر الادارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. حيث يلاحظ وجود إختلافات جوهرية في كل من الوسط الحسابي للأوزان النسبية على مستوى كل مجال من مجالات الدراسة والوزن النسبي لأثر أسس إختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات وذلك على مستوى الفقرات المكونة لكل مجال من مجالات الدراسة.

4.8.3.1 على مستوى مجالات الدراسة ككل:

أولاً: فيما يلي الترتيب التنازلي للعوامل الأكثر تأثيراً في اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر الشركات والمراجعين الخارجيين: يوضح الجدول رقم (4.30) أدناه إتفاق وجهتي نظر الشركات والمراجعين الخارجيين حول العوامل الأكثر تأثيراً في عملية اختيار المراجع الخارجي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.30)

إتفاق وجهتي نظر الشركات المراجعين الخارجيين حول الترتيب التنازلي للعوامل الأكثر تأثيراً في اختيار المراجع الخارجي

الترتيب		الفقرات
المراجعين	الشركات	
1	1	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية.
2	2	يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في إختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس.
3	3	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة.

◀ فيما يلي الترتيب التنازلي للعوامل الأخرى المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر الشركات والمراجعين الخارجيين:

يوضح الجدول رقم (4.31) أدناه، إختلاف وجهتي نظر الشركات والمراجعين الخارجيين حول تأثير العوامل أدناه من وجهتي نظرهما، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.31)

إختلاف وجهتي نظر الشركات المراجعين الخارجيين حول الترتيب التنازلي لبقية العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي

الترتيب		الفقرات
المراجعين	الشركات	
5	4	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده.
4	5	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة.
7	6	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة.
6	7	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أعجاب المراجع الخارجي مقارنة بالمراجعين الآخرين.

4.8.3.2 على مستوى الفقرات المكونة لكل مجال من مجالات الدراسة:

للتعرف على أثر الفقرات المكونة لجميع مجالات الدراسة تم تقسيم جميع أثر هذه الفقرات في مجموعات حسب الوزن النسبي لها في التأثير على إختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر عينتي الدراسة، وذلك كما يلي:

◀ ترتيب الأوزان النسبية للفقرات

- **المجموعة الأولى:** وهي مجموعة أسس اختيار المراجع الخارجي والتي تعتبر الأكثر أثراً في التأثير اختيار المراجع الخارجي وذلك لحصولها على وزن نسبي من 90% فأكثر.
- **المجموعة الثانية:** وهي مجموعة أسس اختيار المراجع الخارجي والتي تعتبر أقل أثراً من المجموعة الأولى في التأثير في اختيار المراجع الخارجي وذلك لحصولها على وزن نسبي من 80% حتى أقل من 90%.
- **المجموعة الثالثة:** وهي مجموعة أسس اختيار المراجع الخارجي والتي تعتبر أقل أثراً من المجموعة الأولى والثانية في التأثير في اختيار المراجع الخارجي وذلك لحصولها على وزن نسبي من 70% حتى أقل من 80%.
- **المجموعة الرابعة:** وهي مجموعة أسس اختيار المراجع الخارجي والتي تعتبر أقل أثراً في التأثير في اختيار المراجع الخارجي وذلك لحصولها على وزن نسبي أقل من 70%.

◀ ترتيب أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات حسب الوزن النسبي لكل من فئتي الدراسة كما يلي:

1. **من وجهة نظر الشركات:** الجدول رقم (4.32) أدناه، يبين الوزن النسبي لإجابات الباحثين حول أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر الشركات.

جدول رقم (4.32)

ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر الشركات

م	المجموعة	الفقرات	الشركات	
			الوزن النسبي	الترتيب
1	الأولى	استجابة المراجع الخارجي لرغبات واحتياجات إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	94.35	1
2	الأولى	التزام المراجع الخارجي بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم أتعابه يساهم في اختياره مراجعاً للشركة	94.13	2
3	الأولى	رغبة إدارة الشركة في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار مراجع خارجي ذو شهرة واسعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	93.26	3

الشركات		الفقرات	المجموعة	م
الترتيب	الوزن النسبي			
4	92.83	ارتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الأولى	4
5	92.61	قدرة المراجع الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الأولى	5
5	92.61	الانتشار الدولي لشركة المراجعة التي يرتبط بها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الأولى	6
6	91.74	معرفة وإلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية الدولية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الأولى	7
7	90.87	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره لمراجعاً للشركة	الأولى	8
8	90.65	عدم وجود دعاوى قضائية أو قانونية ضد المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الأولى	9
9	90.43	قيام المراجع الخارجي بمساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية السنوية بما لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية الدولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الأولى	10
9	90.43	التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الأولى	11
10	88.91	التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	1
11	88.04	المعرفة المسبقة لإدارة الشركة بالمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	2
12	86.09	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	3
12	86.09	قدرة المراجع الخارجي على تقديم خدمات استشارية لاحقة لقرار تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	4
13	84.57	عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	5
14	84.13	العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة	الثانية	6

الشركات		الفقرات	المجموعة	م
الترتيب	الوزن النسبي			
		والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة		
15	83.7	رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة لشركاتها التابعة في مراجع خارجي واحد يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	7
16	82.61	تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	8
17	79.78	رغبة الشركة في كسب ثقة الجهات الرقابية ذات العلاقة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية على أداء مهمة المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	1
18	79.35	عدد الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	2
19	78.48	قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	3
20	77.83	قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية قبل تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	4
21	73.91	خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	5
22	73.7	قبول المراجع الخارجي بالأعمال التي يكلف بها دون النظر إلى حجم الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	6
23	71.52	التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي	الثالثة	7
24	69.57	تغيير الإدارة العليا للشركة يساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة الإدارة الجديدة والوفاء بمتطلباتها	الرابعة	1
25	68.48	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الرابعة	2
26	67.39	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول نطاق واجراءات عملية المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الرابعة	3

الشركات		الفقرات	المجموعة	م
الترتيب	الوزن النسبي			
27	51.96	انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنة بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الرابعة	4
28	49.13	ربط مستويات وحدود أعمال المراجعة بمستوى الأتعاب المحددة والمتفق عليها مع الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الرابعة	5

يلاحظ من الجدول رقم (4.32) أعلاه، ما يلي:

• **أولاً: المجموعة الأولى: يتضح من الجدول رقم (4.32) أعلاه، ما يلي:**

1. أن هناك (11) عاملاً تؤثر بشكل جوهري في اختيار المراجع الخارجي جاء في مقدمتها استجابة المراجع الخارجي لرغبات واحتياجات إدارة الشركة، وبالنظر إلى تلك العوامل نلاحظ أن معظمها يتعلق بعمل المراجع الخارجي وعلاقاته بإدارة الشركة ومدى معرفته وإلتزامه بمتطلبات الجهات الرقابية بارضافة إلى شهرته وسمعته بين مكاتب المراجعة.
2. رغبة إدارة الشركات في زيادة كسب ثقة المساهمين وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة من خلال التعاقد مع المراجع الخارجي الذي يستطيع تلبية حاجات ورغبات إدارة الشركة وغير ها من الجهات الرقابية ويتمتع في نفس الوقت بالشهرة السمعة الحسنة التي تساعده على تلبية تلك الحاجات والرغبات دون وعود أية شكوك في نزاهته وإستقلاليته، وذلك من أجل إعطاء تأكيدات تتضمن خلو القوائم المالية والممارسات الادارية من أية ظروف قد تدفع المراجع الخارجي لعدم الاستمرار في تدقيق القوائم المالية للشركة، الأمر الذي يعزز من وجهة نظر إدارة الشركة أن ممارساتها الادارية قد لاقت إستحساناً وقبولاً من قبل المراجع الخارجي وأنها تتسق مع المعايير الدولية الأمر الذي أدى إلى إستمراره في تدقيق القوائم المالية للشركة. وهو ما يتسق مع ما جاءت به العديد من الدراسات السابقة التي تم تناولها بالشرح والتحليل في الفصل الأول، ولعل من أهم هذه الدراسات التي تناولت هذا الموضوع دراسة (Bewley, Chung, and McCrachen, 2008)، (Knechel, Niemi, and Sundgren, 2008). (المعتاز، 1999)، (طلبه، 1999).
3. رغبة إدارة الشركات في التعاقد من المراجعين الخارجيين الذين يرتبطون بشركات مراجعة دولية، وهو ما يفسر سيطرة الشركات الأربعة الكبر في العالم على تدقيق معظم القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك كما هو موضح في الفصل الثالث في الجدول رقم (3.1).

4. رغبة إدارة الشركات في التعاقد مع المراجع الخارجي الذي يستطيع تلبية متطلبات الجهات الرقابية العاملة في فلسطين، وذلك لتفادي أية مشكلات قانونية قد تتعرض لها الشركة نتيجة عدم تلبية تلك المتطلبات، مما قد ينعكس بالسلب على نظرة المساهمين لإدارة تلك الشركات.

● **المجموعة الثانية:** يتضح من الجدول رقم (4.32) أعلاه، ما يلي:

1. أن المجموعة الثانية من العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي تتضمن ثمانية عوامل تؤثر بشكل كبير في اختيار المراجع الخارجي، وبالنظر إلى تلك العوامل نلاحظ أن معظم هذه العوامل يرتبط بشكل رئيسي ومعرفة المراجع الخارجي ومدى تأهله العلمي والعملية.
2. يتبين من هذه المجموعة مدى أهمية خبرة المراجع الخارجي وتأهله العملي والعملية في التأثير على عملية اختيار المراجع الخارجي.
3. لعل السبب في إحتلال هذه المجموعة التي تتعلق بالتأهيل العملي والعملية الأهمية الثانية من وجهة نظر الشركات يعود إلى سيطرة الشركات الأربعة الأكبر في العالم على تدقيق معظم القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، الأمر الذي يعني تماثل عنصر التأهيل العملي والعملية والخبرة العملية للعاملين في شركات التدقيق سالفة الذكر من وجهة نظر إدارة الشركات، مما يعني أن إدارة الشركات ترى أن هذه العنصر متوفر في شركات التدقيق التي تقوم بتدقيق قوائمها المالية، مع وجود إختلاف طفيف في هذا العامل بين الشركات المسيطرة على السوق المالي في فلسطين.

● **المجموعة الثالثة والرابعة:** يتضح من الجدول رقم (4.31) أعلاه، أن المجموعة الثالثة والرابعة من العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي تتضمن سبعة وخمسة عوامل تؤثر في اختيار المراجع الخارجي، على التوالي، وبالنظر إلى تلك العوامل نلاحظ أن هذه السبب الرئيسي وراء إحتلال هذه العوامل للمرتبة الثالثة والرابعة يعود إلى ما يلي:

1. إن إحتلال عامل التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي للمرتبة (23) ربما يعود إلى عدم المعرفة الكاملة لإدارة الشركات بالمعايير الدولية وقواعد السلوك المهني مقارنة بالمراجعين الخارجيين، بالإضافة إلى أن هذه العامل قد إحتل أهمية كبير من وجهة نظر المراجعين الخارجيين حيث إحتل المرتبة رقم (9)، مما يعزز أن هذه العامل هو أحد الأسباب المحتملة لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

2. إحتلال عامل انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنة بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة للمرتبة قبل الأخيرة، يعتبر من العوامل المفسرة لسيطرة الشركات الأربعة الأكبر في العالم على تدقيق معظم قوائم الشركات

المرجحة فس فلسطين، مما يعني أن الشركات المدرجة تسعى في المدى القصير بدفع أتعاب كبيرة لعملية المراجعة للحصول على خدمات مراجعة ذات مهنية عالية، وذلك من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالكفاءة والجودة في أعمال المراجعة، وذلك على الرغم من قوة نظام الرقابة الداخلية لهذه الشركات، وانخفاض درجة تعقيد عمليات الشركة، إلا أنه يُتوقع من هذه الشركات إصدار قوائم مالية ذات جودة عالية. وهو ما توصلت له دراسة (Knechel, Niemi, and Sundgren, 2008).

3. إحتلال عامل ربط مستويات وحدود أعمال المراجعة بمستوى الأتعاب المحددة والمتفق عليها مع الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة للمرتبة الأخيرة، ربما يعود إلى أن الشركات المدرجة ترغب في التعاقد مع المراجع الخارجي الذي يقوم بعدم ربط مستويات وحدود أعماله بمستوى الأتعاب الأمر الذي يعتبر مخالفة واضحة للمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني بالإضافة إلى كونه مخالفة للقوانين السارية المفعول في فلسطين.

2. **من وجهة نظر المراجعين الخارجيين:** الجدول رقم (4.33) أدناه، يبين الوزن النسبي لإجابات المبحوثين حول أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

الجدول رقم (4.33)

ترتيب العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين

م	المجموعة	الفقرات	الشركات	
			الوزن النسبي	الترتيب
1	الأولى	إرتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	90	1
1	الثانية	العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	89.68	2
2	الثانية	قدرة المراجع الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	88.39	3
3	الثانية	الإنتشار الدولي لشركة المراجعة التي يرتبط بها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	87.74	4
4	الثانية	رغبة إدارة الشركة في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار مراجع خارجي ذو شهرة واسعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	86.13	5
5	الثانية	المعرفة المسبقة لإدارة الشركة بالمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال	85.81	6

الشركات		الفقرات	المجموعة	م
الترتيب	الوزن النسبي			
		في اختياره مراجعاً للشركة		
7	84.52	عدم وجود دعاوى قضائية أو قانونية ضد المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	6
8	83.55	عدد الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	7
9	83.23	رغبة الشركة في كسب ثقة الجهات الرقابية ذات العلاقة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية على أداء مهمة المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	8
10	82.58	التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	9
11	81.94	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	10
11	81.94	معرفة وإلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية الدولية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	11
12	81.61	قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	12
12	81.61	انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنة بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	13
13	80.97	التزام المراجع الخارجي بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم أتعابه يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	14
14	80.65	عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	15
15	80	قيام المراجع الخارجي بمساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية السنوية بما لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية الدولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثانية	16
16	79.35	التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	1
17	78.71	تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	2

الشركات		الفقرات	المجموعة	م
الترتيب	الوزن النسبي			
18	78.39	قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية قبل تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	3
19	78.06	استجابة المراجع الخارجي لرغبات واحتياجات إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	4
19	78.06	رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة لشركاتها التابعة في مراجع خارجي واحد يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	5
20	77.74	التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي	الثالثة	6
21	77.1	قدرة المراجع الخارجي على تقديم خدمات استشارية لاحقة لقرار تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	7
22	76.45	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره لمراجعاً للشركة	الثالثة	8
23	75.16	قبول المراجع الخارجي بالأعمال التي يكلف بها دون النظر إلى حجم الأتعاب مقارنة بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	9
24	74.52	ربط مستويات وحدود أعمال المراجعة بمستوى الأتعاب المحددة والمتفق عليها مع الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	10
25	71.29	تغيير الإدارة العليا للشركة يساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة الإدارة الجديدة والوفاء بمتطلباتها	الثالثة	11
25	71.29	خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	12
26	70.1	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	13
27	70	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول نطاق واجراءات عملية المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	الثالثة	14

يتضح من الجدول رقم (4.33) أعلاه، ما يلي:

1. أن الفروقات في إجابات المراجعين الخارجيين حول أثر أسس اختيار المراجع الخارجي في التأثير على عملية اختيار المراجع الخارجي كانت متقاربة بنسبة كبيرة.
2. عدم وجود عوامل ضمن الفئة الرابعة من العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي، مما يدل على أنه من وجهة نظر المراجعين الخارجيين لا يوجد عوامل قليلة جداً في التأثير على عملية اختيار المراجع الخارجي.
3. أن المجموعة الأولى والتي تعتبر الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي تشتمل على عامل واحد وهو إرتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية، وهو ما يفسر سيطرة الشركات الأربعة الأكبر في العالم على تدقيق معظم القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وهو ما يتسق مع إجابات المبحوثين من الشركات حيث احتل هذا العامل المرتبة الرابعة وبوزن نسبي متقارب حيث كان الوزن النسبي لهذا العامل (92.83) وقد كان ضمن المجموعة الأولى من وجهة نظر الشركات.
4. أن المجموعة الثانية إشتملت على (16) عاملاً تراوحت الأوزان النسبية لها ما بين (80) إلى أقل من (90)، ونلاحظ على هذه العوامل تصدر العوامل المتعلقة بعلاقة المراجع الخارجي بإدارة الشركة قد تصدرت ترتيبية العوامل المؤثرة في إختيار المراجع الخارجي، ويعود السبب في ذلك إلى رغبة المراجعين الخارجيين وبما لا يتعارض مع المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني في السعي الدائم لتلبية حاجات ورغبات مجلس إدارة تلك الشركات وتكوين علاقات حميمة معها من أجل المحافظة على حصتها السوقية والسعي الدائم لعدم فقدان أي من فرص مراجعة وتدقيق القوائم المالية لتلك الشركات وبالتالي عدم تخفيض إيرادات شركات المراجعة، ويعود ذلك إلى أن الواقع العملي يظهر بوضوح سيطرة أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة على الهيئة العامة للمساهمين، وذلك بحكم ملكيتهم لمعظم أسهم الشركة، فمن المتوقع أن تكون إدارة الشركة هي الطرف الأكثر أثراً في إختيار المراجع الخارجي، وهو ما أشارت إليه العديد من الدراسات السابقة ومن أهمها دراسة (الفضل، 2003)، ودراسة (المعتاز، 1999).
5. هناك عوامل أخرى تصدرت ترتيب المجموعة الثانية تتعلق بمدى خبرة وكفاءة المراجع الخارجي وقد إحتلت هذه العوامل أوزاناً نسبية كبيرة يتضح منها مدى أهمية تلك العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين
6. أن المجموعة الثالثة إشتملت على (14) عاملاً تراحت الأوزان النسبية لها ما بين (70) إلى أقل من (80).

4.8.4 الفرضية الأساسية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى بعض الصفات الشخصية (التخصص العلمي والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة ومدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي). ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

4.8.4.1 لا توجد فروق في أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي تُعزى إلى التخصص

العلمي:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى التخصص العلمي. لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار كروسكال- والاس لاختبار الفروق بين إجابات الباحثين حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى التخصص والنتائج مبينة في الجدول رقم (4.34) أدناه.

جدول رقم (4.34)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفروق حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى التخصص العلمي

المحور	متوسط الرتب						مالية ومصارف	درجة الحرية	مستوى المعنوية
	أخرى	اقتصاد	إدارة أعمال	محاسبية	Chi-Square	أخرى			
يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس	94.9	89.8	72.1	89.8	3.017	4	0.555		
تتأثر عملية اختيار الشركة	99.1	103.1	82.8	93.8	9.025	4	0.060		

								للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة
0.328	4	4.626	91.3	96.8	81.0	77.6	74.9	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأشطة الشركة والشركات التابعة
0.152	4	6.719	93.9	98.8	86.1	51.9	74.7	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده
0.016	4	12.222	102.6	75.3	95.5	113.5	72.4	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية
0.056	4	9.201	64.6	49.8	97.6	87.4	76.9	تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين

								الآخرين
								تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة
0.001	4	19.737	101.4	48.8	102.8	120.4	72.9	
0.023	4	11.307	116.1	80.6	79.5	80.6	74.6	جميع المحاور

يتضح من الجدول رقم (4.34) أعلاه، أن قيمة مستوى الدلالة لمحوري (تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية، وتتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة) أقل من 0.05 مما يعني وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول تلك المحاور يعزى للتخصص العلمي.

وربما يعود السبب الرئيسي وراء عدم التماثل في أن الالتزام بتطبيق المعايير الدولية وقواعد السلوك المهني أحد الأسباب المحتملة لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة، والتي يمكن تعريفها بأنها الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وبين الأداء الفعلي للمراجعين الخارجيين. ومما يدعم هذا الاعتقاد ما أورده دراسته (الفضل، 2003) أنه على المراجع الخارجي الالتزام بالقواعد والمعايير والسلوك المهني وذلك لتجنب خلق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة التي تؤدي إلى خفض ثقة الرأي العام في المعلومات المحاسبية ورأي المراجع الخارجي في القوائم المالية للشركات الخاضعة للمراجعة.

كما يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لبقية المحاور أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود فروق تعزى للتخصص العلمي في المحاور (يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس، تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة، تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة، تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده، تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين الآخرين)

وبصفة عامة يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.023 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى التخصص العلمي.

4.8.4.2 لا توجد فروق في أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي تعزى إلى المؤهل العلمي:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى المؤهل العلمي

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار كروسكال- والاس لاختبار الفروق بين إجابات الباحثين حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى المؤهل العلمي والنتائج مبينة في الجدول رقم (4.35) أدناه.

جدول رقم (4.35)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفروق حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى المؤهل العلمي

مستوى المعنوية	درجة الحرية	Chi-Square	متوسط الرتب			المحور
			أخرى	ماجستير	بكالوريوس	
0.779	2	0.498	89.8	78.8	76.5	يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس
0.910	2	0.188	75.1	79.5	76.8	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة

0.509	2	1.349	96.8	76.3	77.3	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة
0.009	2	9.517	132.5	82.0	73.6	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده
0.310	2	2.341	56.1	83.3	76.0	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية
0.165	2	3.606	71.0	68.1	81.5	تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنة بالمراجع الآخرين
0.580	2	1.090	59.9	75.2	79.1	تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة
0.418	2	1.746	61.5	81.4	76.5	جميع المحاور

يتضح من الجدول رقم (4.35) أعلاه، أن قيمة مستوى الدلالة لمحور (تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده) تساوي 0.009 وهي اقل من 0.05 مما يعني وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول ذلك المحور يعزى للمؤهل العلمي.

كما يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لبقية المحاور اكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود فروق تعزى للمؤهل العلمي في المحاور التالية (يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس، تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة، تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة، تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنة بالمراجع الآخرين تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية، تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة)

وبصفة عامة يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.418 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى المؤهل العلمي.

4.8.4.3 لا يوجد فروق في أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي تعزى إلى عدد سنوات الخبرة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار كروسكال- والاس لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى عدد سنوات الخبرة والنتائج مبينة في الجدول رقم (4.36) أدناه.

جدول رقم (4.36)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفروق حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى سنوات الخبرة

			متوسط الرتب					المحور		
			أقل من ثلاث سنوات	من 6 إلى أقل سنوات	من 9 إلى أقل سنوات	من 3 إلى أقل سنوات	من 6 إلى أقل سنوات			
مستوى المعنوية	درجة الحرية	Chi- Square	12 سنة فأكثر	9 سنوات	6 سنوات	3 سنوات	من 6 إلى أقل سنوات	من 3 إلى أقل سنوات	أقل من ثلاث سنوات	يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس
0.113	4	7.463	80.8	58.7	82.6	77.1	88.0	88.4	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته	
0.515	4	3.260	71.4	73.6	81.3	75.6	88.4			

								خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة
0.820	4	1.536	73.8	75.1	73.8	81.1	80.4	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة
0.277	4	5.104	78.8	68.7	68.0	81.9	87.8	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده
0.482	4	3.476	70.7	73.6	71.5	82.9	84.4	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية
0.933	4	0.841	77.8	72.0	78.2	77.2	82.9	تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنة بالمراجعين الآخرين
0.140	4	6.925	60.7	76.4	76.3	81.7	89.2	تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة
0.099	4	7.812	64.6	75.5	79.3	78.2	90.6	جميع المحاور

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود فروق جميع المحاور يعزى لسنوات الخبرة.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.099 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول

أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى سنوات الخبرة.

4.8.4.4 لا يوجد فروق في أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي تعزى إلى مدى

المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية إختيار المراجع الخارجي:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى مدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية إختيار المراجع الخارجي

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار كروسكال- والاس لاختبار الفروق بين إجابات الباحثين حول أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأهميتها من وجهة نظر الإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى مدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية إختيار المراجع الخارجي والنتائج مبينة في الجدول رقم (4.37) أدناه.

جدول رقم (4.37)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفروق حول أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى مدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية إختيار المراجع الخارجي

مستوى المعنوية	درجة الحرية	Chi-Square	متوسط الرتب					المحور
			لا يتم على الإطلاق	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	
0.692	4	2.237	68.3	75.4	69.4	80.2	81.0	يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في إختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس
0.254	4	5.338	54.9	70.7	78.2	76.2	83.4	تتأثر عملية إختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة

0.244	4	5.446	70.4	69.4	70.7	76.2	84.8	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة
0.005	4	14.980	35.2	72.7	68.9	89.6	80.5	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده
0.433	4	3.807	75.3	73.4	67.6	86.0	77.8	تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية
0.057	4	9.175	39.3	89.1	78.6	78.5	77.4	تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين الآخرين
0.345	4	4.481	59.1	88.8	83.3	77.4	73.7	تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة
0.642	4	2.514	61.5	76.1	76.8	77.6	80.3	جميع المحاور

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة مستوى الدلالة لمحور (تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده) تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05 مما يعني وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول تلك المحور يعزى لمدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي.

كما يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لبقية المحاور أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود فروق تعزى لمدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي في المحاور التالية (يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس، تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في

المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة، تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة، تأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين الآخرين تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية، تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة).

وبصفة عامة يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.642 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى مدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي.

نخلص من اختبار الفرضية الثالثة إلى أنه لا يوجد إختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين أهمية أسس إختيار المراجع الخارجي من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة ومدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي، وربما يرجع ذلك إلى كون عملية اختيار المراجع الخارجي تتم وفقاً للمتطلبات القانونية، بالإضافة إلى أنها تتأثر بكافة العوامل التي تم مناقشتها خلال هذه الدراسة وقد أجمعت عليها معظم الدراسات السابقة بغض النظر عن الخصائص الشخصية لعينتي الدراسة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5.1 مقدمه

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ودراسة والتعرف على أهم الأسس والعوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات، وذلك للوقوف على مدى تأثيرها على استقلالية وحيادية المراجع الخارجي، حيث تبين من خلال الدراسة أن إستقلال المدقق الخارجي وجودة أدائه من الموضوعات التي تحظى بإهتمام كبير من قبل الأطراف المستفيدة من المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية للشركات المساهمة العامة، كما أن جودة أداء المدقق الخارجي تعكس مدى الثقة بالقوائم والتقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة، وبالتالي الإطمئنان إلى جودة قراراتهم المالية ذات الصلة بتلك الشركات، ومن بين العوامل المؤثرة على إستقلال المدقق الخارجي وجودة أدائه، تلك المتعلقة بقرار إختياره كمراجع في الشركة من حيث مدى إلتسامه بالموضوعية، وإتساقه مع الأسس القانونية والمهنية لمهنة المراجعة في فلسطين.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم التعرف على بيئة مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين ومراحل تطورها والعوامل التي أثرت وتؤثر في تطورها، كذلك تم تحليل العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في الشركات المساهمة العامة في ضوء القوانين والتشريعات والأوضاع الإجتماعية القائمة في فلسطين، وذلك من خلال الإطلاع على القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالإضافة إلى الدراسات السابقة، كما تم عمل التحليل الإحصائي لهذه العوامل إعتياداً على تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال المصادر الثانوية والأولية والتي تم تصميم استمارة إستبيان خاصه لهذا الغرض.

بعد تحليل وتفسير ومناقشة واختبار الفرضيات خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، وتقديم مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تساهم في رفع كفاءة المهنة في فلسطين، وذلك كما يلي:

5.2 النتائج:

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة فيما يلي:

1. في ضوء دراسة فرضيات الدراسة ومن خلال مراجعة نتائج الدراسات السابقة خاصة العربية منها، يتضح لنا إتفاق نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تحديد العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي، مما يعني أن تأثير تلك العوامل بشكل عام لا يختلف باختلاف بيئة التطبيق مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية الحالة الفلسطينية.
2. يوجد إختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عن أهميتها من وجهة نظر الشركات.
3. يوجد إختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أثر أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين عن أثرها من وجهة نظر الشركات.
4. تبين من دراسة فرضيات الدراسة تشابه وجهتي نظر عيني الدراسة حول العوامل الأكثر أثراً في إختيار المراجع الخارجي، فيما يلي الترتيب التنازلي لهذه العوامل:
 - تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية.
 - يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في إختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس.
 - تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة.
5. تبين من دراسة فرضيات الدراسة إختلاف وجهتي نظر عيني الدراسة حول العوامل الأخرى المؤثرة في إختيار المراجع الخارجي، وذلك كما يلي:
 - أولاً: الترتيب التنازلي لهذه العوامل من وجهة نظر الشركات:
 - تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده. (الترتيب 4)
 - تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة. (الترتيب 5)
 - تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة. (الترتيب 6)

- تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع الخارجي مقارنةً بالمراجعين الآخرين. (الترتيب 7)

□ **ثانياً: الترتيب التنافسي لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين الخارجيين:**

- تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة. (الترتيب 4)
 - تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة قبل التعيين وبعده. (الترتيب 5)
 - تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع الخارجي مقارنةً بالمراجعين الآخرين. (الترتيب 6)
 - تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفته وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة. (الترتيب 7)
6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية والمالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى المؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة ومدى المشاركة في القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع الخارجي.
7. توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أهمية أسس اختيار المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والإدارات التنفيذية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى إلى التخصص العلمي.

5.3 التوصيات:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج فإنه يمكن أن نخلص إلى التوصيات التالية:

1. للتغلب على سيطرة مجلس الإدارة على اختيار المراجع الخارجي وما قد يكون لذلك من آثار سلبية على استقلاليته، فإنه لا بد من تحديد وتطوير معايير أكثر دقة ووضوحاً من أجل أن تتم عملية اختيار المراجع الخارجي في جو يسمح بالمنافسة الشريفة بين المراجعين وبما يحقق أقصى درجات المنفعة لصالح المساهمين، وكذلك حتى لا تسيطر العلاقات الشخصية على عملية اختيار المراجع الخارجي.
2. العمل على تعزيز وعي الهيئة العامة للمساهمين بأهمية دورهم في عملية اختيار المراجع الخارجي وما لهذه العملية من أهمية وتأثير على الشركة من حيث إضفاء الثقة والمصداقية

- على القوائم المالية للشركة، وذلك من خلال تنظيم ورش عمل ولقاءات حوارية واصدرا نشرات من الجهات المنظمة وغيرها من السبل ذات العلاقة.
3. ضرورة تحديد وتطوير الأطر والتشريعات التي يجب أن تتم في ضوءها عملية إختيار المراجع الخارجي، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر في اختيار المراجع الخارجي.
4. ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمراجع الخارجي حتى يحافظ على إستقلاله وذلك عن طريق إدخال التعديلات اللازمة على القوانين السارية المفعول في فلسطين لتنظيم عملية إختيار المراجع الخارجي.
5. إيجاد الآلية التي تضمن تنفيذ الشركات المساهمة العامة للنصوص القانونية التي تقضي بأن يتم تعيين المراجع الخارجي عن طريق الهيئة العامة للمساهمين، وذلك من خلال تفعيل دور مراقب الشركات من خلال التأكد من أن عملية اختيار المراجع الخارجي تتم في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها.
6. تفعيل وتعزيز دور الهيئات الرقابية والتشريعية من أجل السعي لتطوير القوانين واللوائح المنظمة لكافة جوانب الحياة المالية وخاصة المتعلقة منها بأسس اختيار المراجع الخارجي.
7. العمل على تفعيل وتعزيز دور الجمعيات المهنية في تطوير قدرات وكفاءات المراجعين الخارجيين من أجل زيادة قدرتهم على مواكبة متطلبات الجهات الرقابية المتعلقة بتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وذلك من خلال قيام الجمعيات المهنية بنشر الوعي وتشجيع الحياد والاستقلالية بين المراجعين وتكثيف الدورات التدريبية.
8. ضرورة قيام مكاتب وشركات المراجعة بتطوير قدرات وكفاءات موظفيها من أجل مواكبة متطلبات الحياة المعاصرة، وذلك من خلال تعيين المراجعين الذين يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، وذلك من أجل زيادة قدرتها على منافسة شركات التدقيق المسيطرة على تدقيق معظم القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

5.4 الدراسات المستقبلية المقترحة:

ضرورة إعداد دراسات أخرى تتعلق بموضوعات أخرى ذات علاقة بموضوع الدراسة، ومن هذه الموضوعات ما يلي:

- دراسة تحليلية لأسباب تغيير المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

- دراسة تحليلية لأثر العوامل الفنية وغير الفنية على إختيار المراجع الخارجي.

المراجع العلمية

◀ أولاً: المراجع العلمية باللغة العربية:

- أبو هين، إياد حسن، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2005.
- الباز، مصطفى علي، استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية: دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الأول، 1999.
- البحيصي، عصام محمد، نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين: دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 9/2004، ورشة عمل حول قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، غزة، 2005.
- الجعفره، محمد مفلح محمد، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، 2008.
- الدرويش، بشير محمد عاشور، والغالي، عبد المولى على محمد، العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا، جامعة قاريونس، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، المجلد الخامس والعشرون، 2006.
- الذنبيات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيقية، الطبعة الأولى، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، 2006.
- السلطة الوطنية الفلسطينية، القرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994، مجلة الوقائع الفلسطينية - الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية، تصدر عن ديوان الفتوى والتشريع بوزارة العدل، العدد الأول، 1994.

- السلطة الوطنية الفلسطينية، قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004، مجلة الوقائع الفلسطينية – الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية، تصدر عن ديوان الفتوى والتشريع بوزارة العدل، العدد الثالث والخمسون، 2005.
- السلطة الوطنية الفلسطينية، قانون التأمين رقم (20) لسنة 2005، مجلة الوقائع الفلسطينية – الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية، تصدر عن ديوان الفتوى والتشريع بوزارة العدل، العدد الثاني والستون، 2006.
- السلطة الوطنية الفلسطينية، قانون المصارف رقم (2) لسنة 2002، مجلة الوقائع الفلسطينية – الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية، تصدر عن ديوان الفتوى والتشريع بوزارة العدل، العدد الحادي والأربعون، 2002.
- السلطة الوطنية الفلسطينية، قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، مجلة الوقائع الفلسطينية – الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية، تصدر عن ديوان الفتوى والتشريع بوزارة العدل، العدد الثاني والخمسون، 2005.
- السويطي، موسى، تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، إطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمّان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2006.
- الشاطري، إيمان بنت حسين، والعنقري، حسام بن عبد المحسن، إنخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد العشرون، العدد الأول، 2006.
- الصبان، محمد سمير، نصر علي، عبد الوهاب، المراجعة الخارجية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
- الفضل، مؤيد محمد علي، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق: دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السادس، العدد الأول، 2003.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الإونكتاد (UNCTAD)، الطبعة الأولى، مطابع الشمس، عمان، الأردن، 2001.

- المركز الفلسطيني للديمقراطية وحل النزاعات، قسم الدراسات والبحوث، التشريعات الفلسطينية ومدى تلبيتها لحاجات المواطن، تحقيق صحفي، سلسلة التحقيقات الصحفية رقم (5)، غزة، فلسطين، 2004.
- المطارنه، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
- المعتاز، إحسان بن صالح محمد، العوامل المؤثرة في إختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، 1999.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964، (نسخة إلكترونية) الموقع الرسمي للتشريعات الأردنية - نظام المعلومات الوطني، تم الإطلاع عليها في تشرين ثاني 2008، من الموقع الإلكتروني http://www.lob.gov.jo/ui/laws/search_no.jsp?year=1964&no=12
- جربوع، يوسف محمود، مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد الثامن والثلاثون، 2004.
- جربوع، يوسف محمود، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز استقلاله وموضوعيته: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008.
- جربوع، يوسف محمود، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين، 2002.
- جربوع، يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والطباعة، 2000.
- جمعه، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية - لجنة معايير التدقيق، المعايير الدولية للتدقيق "النسخة العربية المعمول بها في فلسطين"، الطبعة الأولى، 2001.

- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، قواعد آداب وسلوكيات المهنة، ترجمة لقواعد آداب وسلوكيات المهنة الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants)، 2002.
- حلس، سالم عبد الله، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني في قطاع غزة، الملتقى المحاسبي واقع مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وسبل تطويرها، الجامعة الإسلامية، 2007.
- حلس، سالم عبد الله، واقع مهنة التدقيق في فلسطين، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد المائة، 1997.
- حلس، سالم عبد الله، وجربوع، يوسف محمود، مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية الممارسين للمهنة، وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، الملتقى المحاسبي واقع مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وسبل تطويرها، الجامعة الإسلامية، 2007.
- حلس، سام عبد الله، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2003.
- حماد، أكرم إبراهيم، واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين، الملتقى المحاسبي واقع مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وسبل تطويرها، الجامعة الإسلامية، 2007.
- خشارمة، حسين، العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية "دراسة ميدانية"، مجلة دراسات في العلوم الإدارية، المجلد الثلاثون، العدد الأول، 2003.
- راضي، محمد سامي، تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، 1998.
- سلطة النقد الفلسطينية، تعليمات رقم (6 / 2009) إلى كافة المصارف العاملة في فلسطين بخصوص تنظيم أعمال المدققين الخارجيين، (نسخة إلكترونية) الموقع الرسمي لسلطة النقد الفلسطينية، تم الإطلاع عليها في أيار 2009، من الموقع الإلكتروني <http://www.pma.ps/arabic.aspx>

- سلطة النقد الفلسطينية، تعميم رقم (68 / 2008) المؤرخ في 7 أيار 2008 إلى كافة المصارف العاملة في فلسطين بخصوص مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى سلطة النقد لعام 2008، **(نسخة إلكترونية) الموقع الرسمي لسلطة النقد الفلسطينية**، تم الإطلاع عليها في أيار 2009، من الموقع الإلكتروني <http://www.pma.ps/arabic.aspx>
- سيسام، مازن، ومهنا، إسحق، والدحدوح، سليمان، **مجموعة القوانين الفلسطينية - قانون الشركات رقم (18) لسنة 1929**، اجزاء الحادي والثلاثون، مطابع الهيئة الخيرية لقطاع غزة، 1993.
- صيام، وليد زكريا، وأبو إحميد، محمود فؤاد فارس، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، مجلد العشرون، العدد الثاني، 2006.
- طلبه، علي إبراهيم، العوامل المؤثرة في إختيار مراقب الحسابات: دراسة تجريبية على الشركات المساهمة العامة بسلطنة عُمان، **مجلة الإداري**، المجلد التاسع والسبعون، 1999.
- عبد الله، خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000.
- عوض، عدنان رشيد، واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية المحلية في قطاع غزة، **رسالة ماجستير غير منشورة، مكتبة الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، 2006.**
- عوض، عدنان رشيد، قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 ودور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، **ورشة عمل حول قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية**، غزة، 2005.
- كلاب، سعيد يوسف، مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين: الواقع والتحديات، **الملتقى المحاسبي واقع مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وسبل تطويرها**، الجامعة الإسلامية، 2007.
- لطفي، أمين، **المراجعة في عالم متغير**، الطبعة الأولى، دار المكتبات الكبرى، القاهرة، مصر، 2002.
- محمود، مصطفى بكار، والدرباق، أمين مرعي، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة في ليبيا:

دراسة ميدانية على مدينة بنغازي، جامعة قاريونس، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، المجلد الرابع والعشرون، العدد الخامس والعشرون، 2005.

- مطر، محمد، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين، ومستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة، مجلة دراسات في العلوم الإنسانية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثالث، 1994.
- هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، قرار رقم (6 / ت) لسنة 2007 بشأن البيانات المالية والتقارير الإحصائية التي على شركة التأمين تقديمها للهيئة، (نسخة إلكترونية) الموقع الرسمي لهيئة سوق رأس المال الفلسطينية، 2007. تم الإطلاع عليها في تشرين ثاني 2008، من الموقع الإلكتروني http://www.pcma.ps/new/home_ar.aspx

← ثانياً: المراجع العلمية باللغة الإنجليزية:

- Aguilar, Nieves Gomez, and Barbadillo, Emiliano Ruiz, Do Spanish Firms Change Auditor to Avoid a Qualified Audit Report?, International Journal of Auditing, Volume (7), Issue (1), 2003.
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., and Beasley, Mark S., Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Twelfth Edition, Pearson Education International, New Jersey, The United States of America, 2008.
- Bewley, Kathryn, Chung, Janne, and McCrachen, Susan, An Examination of Auditor Choice using Evidence from Andersen's Demise, International Journal of Auditing, Volume (12), Issue (2), 2008.
- Chaney, K. Paul, Jeter, C. Debra, and Shivakumar, Lakshmana, Self-Selection of Auditors and Audit Pricing in Private Firms, The Accounting Review, and available at SSRN: <http://ssrn.com/450300>, 2004.
- Firth, Micheal, Company Takeovers and the Auditor Choice Decision, Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation, Volume (8), Issue (2), 1999.
- Gray, Iain, and Manson, Stuart, Audit Process: Principles, Practice, and Cases, First Edition, Van Nostrand Reinhold International Co., Londen, United Kingdom, 1989.
- Houghton, A. Keith, and Jubb, A. Christine, Auditor Selection: What Influences Decision by Listed Companies?, Australian Accounting Review, Volume (11), Issue (23), 2008.

- Knechel, W. Robert, Niemi, Lasse, and Sundgren, Stefan, Determinante of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market, **International Journal of Auditing**, Volume (12), Issue (1), 2008.
- Menon, K. and D. William, Auditor Credibility and Initial Public Offerings, **The Accounting Review**, 1991.
- Thornton, Daniel B., and Moore, Giora, Auditor Choice and Audit Fee Determinants, **Journal of Business Finance and Accounting**, Volume (20), Issue (3), 2006.
- Tomczyk, Stephen, Auditor Reputation and Initial Public Offerings by Foreign Companies, **Journal of Internatioanl Accounting, Auditing, and Taxation**, Volume (5), Issue (2), 1996.
- Wallace, Wanda A., Is Auditor Selection Associated with Cost of Capital, **Accounting Education**, Volume (13), Issue (3), 1998.
- Pong, Christopher K. M., and Kita, Tsutomu, Influence of Bank on Company Auditor Choice: The Case of Japan, **International Journal of Auditing**, Volume (10), Issue (2), 2006.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (1)

ملحق رقم (2)

ملحق رقم (3)

ملحق رقم (4)

ملحق رقم (1)

الإستبانة الخاصة بهيئة الدراسة من الشركات المدرجة

الجامعة الإسلامية- غزة

الدراسات العليا

ماجستير المحاسبة والتمويل

السيد / المحترم

يسعي الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحليل أسس إختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات.

وحيث أنني أعهد بكم الإهتمام والإستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة الباحثين في أبحاثهم التي تخدم تطور مهنة المراجعة في مجتمعنا، فكلي أمل أن أجد التعاون المعهود بكم من خلال إجابة الأسئلة الواردة في الإستبانة أدناه.

إن تقديمكم للمعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف دراسته والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة.

وأتعهد لكم أن تعامل إجاباتكم بسرية تامة، وألا تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وأؤكد إستعدادي لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتكم بذلك.

شاكرًا لكم حسن تعاونكم وتجاوبكم

واقبلوا فائق الإحترام والتقدير

الباحث

حازم فؤاد عليان

القسم الأول: البيانات الأساسية

الرجاء وضع دائرة حول البديل المناسب من العبارات التالية:

(1) التخصص العلمي

أ -	محاسبة	ب -	مالية ومصارف
ج -	ادارة اعمال	د -	اقتصاد
هـ -	اخرى (الرجاء ذكرها		

(2) المؤهل العلمي

أ -	دبلوم	ب -	بكالوريوس
ج -	ماجستير	د -	اخرى (الرجاء ذكرها

(3) الوظيفة الحالية

أ -	مدير عام، نائب، مساعد مدير عام	ب -	مدير مالي
ج -	رئيس حسابات	د -	اخرى (الرجاء ذكرها

(4) عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي

أ -	أقل من ثلاث سنوات	ب -	من 3 إلى أقل من 6 سنوات
ج -	من 6 إلى أقل من 9 سنوات	د -	من 9 إلى أقل من 12 سنوات
هـ -	12 سنة فأكثر		

(5) إجمالي حقوق ملكية الشركة وفقاً للقوائم المالية المدققة للسنة المنتهية في 31 كانون الأول 2008

أ -	أقل من 30 مليون دولار أمريكي	ب -	من 30 إلى 50 مليون دولار أمريكي
ج -	من 50 إلى 80 مليون دولار أمريكي	د -	من 80 إلى 100 مليون دولار أمريكي
هـ -	100 مليون دولار أمريكي فأكثر		

(6) القطاع الذي تتبع له الشركة

أ -	قطاع الاستثمار	ب -	قطاع البنوك
ج -	قطاع التأمين	د -	قطاع الخدمات
هـ -	قطاع الصناعة		

(7) عمر الشركة من حيث الإدراج في سوق فلسطين للأوراق المالية

أ -	أقل من ثلاث سنوات	ب -	من 3 إلى أقل من 6 سنوات
ج -	من 6 إلى أقل من 9 سنوات	د -	9 سنوات فأكثر

(8) مدي المشاركة والمعرفة في اتخاذ القرارات ذات العلاقة بعملية اختيار المراجع

أ -	دائماً	ب -	غالباً
ج -	أحياناً	د -	نادراً
هـ -	لا يتم على الإطلاق		

القسم الثاني: يلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة المجلس

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	قدرة المراجع الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	المعرفة المسبقة لإدارة الشركة بالمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
4.	استجابة المراجع الخارجي لرغبات واحتياجات إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
5.	تغيير الإدارة العليا للشركة يساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة الإدارة الجديدة والوفاء بمتطلباتها					

القسم الثالث: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره لمراجعا للشركة					
2.	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعا للشركة					
3.	عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعا للشركة					
4.	رغبة الشركة في كسب ثقة الجهات الرقابية ذات العلاقة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية على أداء مهمة المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعا للشركة					
5.	خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعا للشركة					

القسم الرابع: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعا للشركة					
2.	تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل					

					معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة
					3. رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة لشركاتها التابعة في مراجع خارجي واحد يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة
					4. التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة يساهمان بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة
					5. معرفة وإلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية الدولية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة

القسم الخامس: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية قبل تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	قدرة المراجع الخارجي على تقديم خدمات استشارية لاحقة لقرار تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	قيام المراجع الخارجي بمساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية السنوية بما لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية الدولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					

القسم السادس: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	ارتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	الانتشار الدولي لشركة المراجعة التي يرتبط بها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	رغبة إدارة الشركة في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار مراجع خارجي ذو شهرة واسعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
4.	عدد الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
5.	عدم وجود دعاوى قضائية أو قانونية ضد المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					

القسم السابع: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين الآخرين.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنةً بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	قبول المراجع الخارجي بالأعمال التي يكلف بها دون النظر إلى حجم الأتعاب مقارنةً بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم					

					بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة
					ربط مستويات وحدود أعمال المراجعة بمستوى الأتعاب المحددة والمتفق عليها مع الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة 3.
					التزام المراجع الخارجي بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم أتعابه يساهمان في اختياره مراجعاً للشركة 4.

القسم الثامن: تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفة وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول نطاق واجراءات عملية المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	الخلاف في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
4.	التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي					

ملحق رقم (2)

الإستبانة الخاصة بعينة الدراسة من المراجعين الخارجيين

الجامعة الإسلامية-غزة

الدراسات العليا

ماجستير المحاسبة والتمويل

السيد المراجع / المحترم

يسعي الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحليل أسس إختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات.

وحيث أنني أعهد بكم الإهتمام والإستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة الباحثين في أبحاثهم التي تخدم تطور مهنة المراجعة في مجتمعنا، فكلي أمل أن أجد التعاون المعهود بكم من خلال إجابة الأسئلة الواردة في الإستبانة أدناه.

إن تقديمكم للمعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف دراسته والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة.

وأتعهد لكم أن تعامل إجاباتكم بسرية تامة، وألا تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وأؤكد إستعدادي لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتُم بذلك.

شاكراً لكم حسن تعاونكم وتجاوبكم

واقبلوا فائق الإحترام والتقدير

الباحث

حازم فؤاد عليان

القسم الأول: البيانات الأساسية

الرجاء وضع دائرة حول الاجابة المناسبة من العبارات التالية:

(1) التخصص العلمي

أ -	محاسبة	ب -	علوم مالية ومصرفية
ج -	ادارة اعمال	د -	اقتصاد
هـ -	اخرى (الرجاء ذكرها		

(2) المؤهل العلمي

أ -	دبلوم	ب -	بكالوريوس
ج -	ماجستير	د -	اخرى (الرجاء ذكرها

(3) الوظيفة الحالية

أ -	مدير تنفيذي	ب -	مدير تدقيق
ج -	مشرف تدقيق	د -	مدقق رئيسي

(4) عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي

أ -	أقل من ثلاث سنوات	ب -	من 3 إلى أقل من 6 سنوات
ج -	من 6 إلى أقل من 9 سنوات	د -	من 9 إلى أقل من 12 سنوات
هـ -	12 سنة فأكثر		

(5) الشهادات المهنية

أ -	CPA	ب -	ACCA - CA
ج -	ACPA	د -	اخرى (الرجاء ذكرها

(6) حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين

أ -	أقل من 30 موظف	ب -	من 30 إلى أقل من 50 موظف
ج -	من 50 إلى أقل من 70 موظف	د -	أكثر من 70 موظف

(7)

(8) نوعية إرتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة دولية

Representative Firm مكتب المراجعة ممثل لشركة مراجعة دولية	ب -	Member Firm مكتب المراجعة عضو في شركة مراجعة دولية	أ -
Network of Independent Firm مكتب المراجعة عضو في الشبكة التي تعمل من خلالها شركة مراجعة دولية	د -	Franchise Audit Firm مكتب المراجعة له الحق في استخدام اسم شركة مراجعة دولية	ج -
	و -	Corssponding Audit Firm مكتب المراجعة مراسل لشركة مراجعة دولية	هـ -

(9) مدى المشاركة في إجراءات قبول الشركة كعميل لشركة المراجعة والتي يترتب عليها اختيار المراجع

	ب - غالباً		أ - دائماً
	د - نادراً		ج - أحياناً
			هـ - لا يتم على الإطلاق

القسم الثاني: بلعب مجلس إدارة الشركة دوراً فاعلاً في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة

المجلس

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	العلاقات الشخصية بين رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركة والمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	قدرة المراجع الخارجي على كسب ثقة مجلس إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	المعرفة المسبقة لإدارة الشركة بالمراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
4.	استجابة المراجع الخارجي لرغبات واحتياجات إدارة الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
5.	تغيير الإدارة العليا للشركة يساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي ذي القدرة على كسب ثقة الإدارة الجديدة والوفاء بمتطلباتها					

القسم الثالث: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى خبرته خاصة في المجالات ذات العلاقة بعمل الشركة مثل الضرائب والقوانين والتشريعات ذات العلاقة

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره لمراجعاً للشركة					
2.	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
4.	رغبة الشركة في كسب ثقة الجهات الرقابية ذات العلاقة من خلال اختيار المراجع الخارجي الذي يتمتع بالخبرة والمقدرة الفنية على أداء مهمة المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
5.	خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					

القسم الرابع: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى تخصصه في مجالات عمل وأنشطة الشركة والشركات التابعة.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	رغبة الشركة في تركيز أعمال المراجعة					

					لشركاتها التابعة في مراجع خارجي واحد يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة
					التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة يساهمان بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة
					معرفة وإلتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية الدولية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة

القسم الخامس: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للشركة قبل التعيين وبعده.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات استشارية قبل تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	قدرة المراجع الخارجي على تقديم خدمات استشارية لاحقة لقرار تعيينه تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	قيام المراجع الخارجي بمساعدة الشركة في إعداد قوائمها المالية السنوية بما لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية الدولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					

القسم السادس: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركة مراجعة وتدقيق دولية.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	ارتباط المراجع الخارجي بشركة مراجعة دولية تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					

					الإنتشار الدولي لشركة المراجعة التي يرتبط بها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	2.
					رغبة إدارة الشركة في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار مراجع خارجي ذو شهرة واسعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	3.
					عدد الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	4.
					عدم وجود دعاوى قضائية أو قانونية ضد المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة	5.

القسم السابع: تتأثر عملية اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمستوى أتعاب المراجع مقارنةً بالمراجعين الآخرين.

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	انخفاض أتعاب المراجع الخارجي مقارنةً بأتعاب مكاتب المراجعة الأخرى تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	قبول المراجع الخارجي بالأعمال التي يكلف بها دون النظر إلى حجم الأتعاب مقارنةً بالجهد والوقت المطلوب لإتمام عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	ربط مستويات وحدود أعمال المراجعة بمستوى الأتعاب المحددة والمتفق عليها مع الشركة يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
4.	التزام المراجع الخارجي بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم أتعابه يساهم في اختياره مراجعاً للشركة					

القسم الثامن: تتأثر عملية اختيار أو إعادة اختيار الشركة للمراجع الخارجي بمدى التزامه ومعرفة وتطبيقه لقواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام البديل المناسب من العبارات التالية:

رقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	الخلافاً في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول نطاق واجراءات عملية المراجعة تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
2.	الخلافاً في وجهتي نظر الشركة والمراجع الخارجي حول تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ودرجة التحفظ تساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
3.	التزام المراجع الخارجي بمتطلبات ومستوى الإفصاح المطلوب وفقاً للقوانين ومتطلبات الجهات الرقابية يساهم بشكل فعال في اختياره مراجعاً للشركة					
4.	التزام المراجع الخارجي بتطبيق قواعد السلوك المهني والمعايير الدولية ذات العلاقة تساهم بشكل فعال في اختيار المراجع الخارجي					

ملحق رقم (3)

الرسالة المرسلة إلى المحكمين

الجامعة الإسلامية-غزة

الدراسات العليا

ماجستير المحاسبة والتمويل

السيد / المحترم

..... المنصب الحالي

..... الجامعة / الشركة

غزة - فلسطين

تحية طيبة وبعد،

الموضوع: طلب تحكيم إستبانة

يقوم الباحث بإعداد رسالة ماجستير بقسم المحاسبة والتمويل بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية - غزة بعنوان "تحليل أسس إختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات".

يرجى من سيادتكم التكرم بإبداء الرأي في العبارات الواردة في الإستبانة المرفقة وذلك من حيث ما يلي:

- مدى ملاءمة العبارات لموضوع وفرضيات الدراسة
- مدى وضوح العبارات الواردة في الإستبانة أدناه
- مدى كفاية العبارات لموضوع وفرضيات الدراسة

إن تقديمكم للمعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف دراسته والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة.

شاكراً لكم حسن تعاونكم وتجاوبكم

واقبلوا فائق الإحترام والتقدير

الباحث

حازم فؤاد عليان

ملحق رقم (4)

قائمة بأسماء المحكمين

أولاً: المحكمين الأكاديميين

الرقم	الاسم	الوظيفة الحالية	جهة العمل
1.	د. على عبد الله شاهين	■ مساعد نائب رئيس الجامعة للشؤون الإدارية ■ عضو هيئة تدريس بكلية التجارة ■ مشرف رسائل ماجستير بكلية التجارة	الجامعة الإسلامية - غزة
2.	د. عصام البحيصي	■ عضو هيئة تدريس بكلية التجارة ■ مشرف رسائل ماجستير بكلية التجارة	الجامعة الإسلامية - غزة
3.	د. حمدي زعرب	■ رئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة ■ عضو هيئة تدريس بكلية التجارة ■ مشرف رسائل ماجستير بكلية التجارة	الجامعة الإسلامية - غزة
4.	د. يوسف جربوع	■ عضو هيئة تدريس بكلية التجارة ■ مشرف رسائل ماجستير بكلية التجارة	الجامعة الإسلامية - غزة
5.	د. نافذ بركات	■ عضو هيئة تدريس بكلية التجارة	الجامعة الإسلامية - غزة

ثانياً: المحكمين من المراجعين الخارجيين

الرقم	الاسم	الوظيفة الحالية	جهة العمل
1.	أ. ماهر أبو شعبان	■ مدير تدقيق	إرنست ويونغ
2.	أ. عدنان عوض	■ مدير تدقيق	سابا وشركاهم
3.	أ. إيهاب حماد	■ مشرف تدقيق	برايس وترهاوس

ثالثاً: المحكمين من الشركات المساهمة العامة

الرقم	الاسم	الوظيفة الحالية	جهة العمل
1.	السيد / سامر مرعي	■ المدير المالي	PRICO
2.	السيد / محمود النباهين	■ مدير الحسابات	PEC
3.	السيد / مجدي أبو ثريا	■ مساعد المدير العام للشؤون المالية	AIG