

العنوان:	البعد السلوكي في استقلال وحياد مراجع الحسابات وأثره على جودة الأداء المهني
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	عبدالعزیز، هاني رشدي شاكر
المجلد/العدد:	مج20, ع3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	643 - 712
رقم MD:	777388
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	مراجعة الحسابات، مراجع الحسابات، الأداء المهني، جودة الأداء المهني
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/777388

**البعد السلوكى فى استقلال وحياد مراجع الحسابات
وأثره على جودة الأداء المهنى**

دكتور

هانى رشدى شاكى عبد العزيز

مدرس المحاسبة

معهد السويس لنظم المعلومات الإدارية

البعد السلوكي في إستقلال وحياد مراجع الحسابات وأثرة على جودة الأداء المهني

بحث من إعداد

دكتور / هاني رشدي شاكر عبد العزيز*

مقدمة البحث وطبيعة المشكلة :-

إن حياد واستقلال مراجع الحسابات من الأمور الهامة التي لا غنى عن ممارسة المهنة بدون توافرها في القائمين بها ، وقد تناولتها كثير من الدراسات البحثية منذ فترة طويلة . حيث يقصد بالحياد في المراجعة "عدم خضوع المراجع لتأثير وسلطان المسؤولين عن وحدات العمل التي يراجع أعمالها ، سواء عند قيامه بالتخطيط أو تنفيذ عملية المراجعة او عند أعداد التقرير بنتائج المراجعة " . أي ان الحياد يعني القدرة على التصرف بأمانة وموضوعية ولذا يصفه البعض بأنه إتجاهاً ذهنياً - أي مسأله ضمير - بحيث لا يمكن لصاحبه ان تتأثر أحكامه بأية مصالح مادية او ضغوط تتعارض مع الأمانه والموضوعيه .

والاستقلال شأنه شأن الحياد ، حيث يرتبط هو الآخر بحاله الذهنيه والخلقية للمراجع أو ممارس المهنة . وبطبيعة الحال لا توجد درجات للإستقلال ، فالمراجع إما يكون مستقلاً أو غير مستقل . ولكي يحتفظ المراجع باستقلاله المهني ، لابد أن يعتمد على نفسه ولا يكون تابعاً لعمله بأي صورة من الصور . فالإستقلال المهني للمراجع يحكمه المعايير الذاتية ، وبالتالي التحرر من رقابه الغير أو أي سلطة عليا ، وبذا فهو يعني من وجهة

*مدرس المحاسبة والمراجعة بمعهد السويس لنظم المعلومات الإدارية

نظر أخرى الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء الرأي الفني على القوائم المالية موضوع المراجعة .

ولاشك أن الحياد يرتبط تماما باستقلال المراجع ، فإستقلال ممارسي مهنة المراجعة والقائمون عليها يكون وسيلة ومطلب للحياد ، ولا يمكن تصور الأخير بدون الأول أو العكس . وعلى هذا الأساس كانت قد أشارت مستويات الأداء المتعارف عليها (معايير المراجعة المتعارف عليها) ، الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) منذ عام ١٩٥٤م ، إلى ضرورة توافر الحياد والاستقلال عند ممارسة المهنة في القائمين عليها . كما أشار دستور مهنة المحاسبه والمراجعة الصادر عن نقابه المحاسبين والمراجعين المصرية (التجاريين الآن) في أغسطس عام ١٩٥٨م في كثير من موادة إلى الاستقلالية والأمانة المهنية ، ثم ما أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) خلال النصف الأول من تسعينات القرن العشرين ، كدليل للقواعد الأخلاقية للمهنة ، والتي ركزت في الجزء الأول منها على سبعة مبادئ أخلاقية كان من أولهما النزاهة والموضوعية .

وبناء على ما تقدم ، كانت قد حاولت كثير من الدراسات البحثية - على مدى أكثر من ربع قرن مهني - سواء في الدول المتقدمة أو محليا ، التركيز على دراسة بعد محدد بعينه لمحددات إستقلال وحياد المراجع ، والذي يتمحور ويتأسس على أربعة محددات - هي الأبرز والأقرب من وجهة نظر مقدمي هذه الدراسات - والتي تتمثل في الآتي :-

- أ- أهمية العميل (أو حجم منشأة العميل) .
- ب- تقديم خدمات للعميل بخلاف المراجعة (أو الخدمات الإستشارية) .
- ت- طول فترة العمل مع العميل بدون دوران .

ث- الشراكة بين المراجع والعميل في العمل (كحالته قيامه كسمسار أو متعهد تداول لأوراقه الماليه أو مستشار مالي له أو ما شابه ذلك بعد تركه منشأة المراجعة مباشرة) .

ومن هنا تبرز طبيعة وأهداف المشكلة موضع البحث ، والتي يمكن إنجازها في عدة استفسارات، هي : هل فعلا هذه المحددات الأربعة هي البعد الوحيد في عدم حياد أو استقلال مراجع الحسابات كم تُظن كافة الدراسات في هذا الشأن ؟ - أم أن هناك بعد غائب يعتبر أكثر أهميه في هذا السياق ، وهو ما يتعلق بالنواحي السلوكية لممارسي المهنة ذاتهم ؟ أو أن تضافر البعدين معا هو المسئول عن عدم الاستقلالية والحيادية لمراجع الحسابات ؟ - وإلى أي حد تتأثر جودة الأداء المهني للمراجع بأي من البعدين المذكورين ؟.

أهميه ونطاق المشكلة موضوع البحث :

كان لكثرة الجدل العلمي والمهني حول مخاوف عدم استقلاليه مراجع الحسابات وحياد ، وتأثير ذلك على جودة المراجعة وجودة الأداء المهني له ، أن حاولت التنظيمات المهنيه العالميه إتخاذ كثير من الإجراءات ، للتخفيف من حدة تلك المخاوف. وفي هذا الشأن كانت قد قدمت هيئة تنظيم تداول الاوراق الماليه الأمريكيه (SEC) خلال الربع الأخير من القرن الماضي ، ثلاثه مبادئ أساسية ، ترتبط باستقلال وحياد مراجع الحسابات ، ثم أضافت مبدأ رابع لها بعد إصدار قانون (Sarboines .. oxley) عام ٢٠٠١م ، والتي تتمثل في الآتي:

أ. عدم قيام المراجع بخدمات أخرى بخلاف المراجعة في

منشأة العميل .

ب. عدم قيام المراجع بأيه وظائف إداريه أو غيرها لدى

العميل .

- ج. عدم قيام المراجع بالدفاع عن عميل المراجعة ، أو القيام بأعمال الخبير أو تأديه خدمات قانونيه له .
- د. عدم قيام المراجع بترويج أسهم شركة العميل ، أو أية مصالح ماليه أخرى .

كما دارت غالبية الدراسات البحثية خلال الثلاثون عاماً الماضية ، حول نفس المحددات أو ربما أضافت لها القليل - ككثرة حالات التقاضي للمراجع مثلاً - أي ذات العوامل والتهديدات الرئيسية لإستقلال المراجع ، والتي تناولتها الدراسات تباعاً حتى أضحي من ذلك أنها هي الوحيدة الدلائل ذات الصله بهذا الأمر ، والتي ينعكس أثرها على جودة المراجعة فقط ، بأعتبرها من المسائل الحاسمة لمهنة المراجعة . وعدم الإلتفات لممارسي المهنة ذاته أو أدائه المهني المتوقع . الأمر الذي أدى إلى تركز كافه الإصدارات المهنية الدولييه . سواء في الولايات المتحدة الأمريكية ، أو المملكه المتحدة أو أستراليا أو المانيا أو النرويج أو أسبانيا أو الصين أو غيرها - حول هذه المحاور الأربعة المكونة للبعد الأول لإستقلال مراجع الحسابات .

ومن هنا يهتم الباحث في دراسته هذه ، بتقييم المحددات الأربعة المكونة للبعد الخاص بأستقلال وحياد المراجع - التي تناولتها معظم الدراسات الرائدة في هذا المجال - ثم مناقشته للبعد السلوكي وهو المحددات السلوكية التي يمكن أن يكون لها الأثر الأكبر في موضوع استقلال وحياد مراجع الحسابات ، وعلاقة ذلك بجودة الأداء المهني الذي ينعكس على جودة المراجعة بطبيعة الحال . وأخيراً إجراء دراسة اختبارية على ما تم التوصل إليه من خلال صياغتها في شكل فروض علميه ، وذلك على بيئة المراجعة في مصر .

أولا - تقييم للعوامل والمحددات المكونة للبعد التقليدي لإستقلال المراجع :

أشارت غالبية الدراسات الرائدة في مجال إستقلال وحياد مراجع الحسابات ، إلى أربعة محددات ذات صلة بهذا الأمر ، وتأثرت بها توصيات التنظيمات المهنية ، ويتضح ذلك من تتبع تلك الكتابات منذ عام ١٩٧٦م وحتى تاريخة في الادب المحاسبي . هذه المحددات هي : أهميه العميل ، وتقديم خدمات بخلاف المراجعة ، وطول فترة عمل المراجع ، والشراكة بين المراجع والعميل ، وكلها تشكل من وجهة نظر الباحث ، البعد التقليدي لعوامل استقلال وحياد مراجع الحسابات .

وعلى ذلك يحاول الباحث فيما يلي تقييم هذا البعد بعوامله أو محدداته الأربعة الأشهر ، وصولا إلى مبتغاة من هذه الدراسة ، وهو أن هذا البعد لا يمكن إعتبارة انه هو الأساس أو الوحيد في الحد من إستقلاليه وحياديته المراجع والذي تركز إليه كثير من الدراسات الرائدة ، وخاصة إذا كان ممارسي مهنة المراجعة من الأفراد المشهود لهم بالاعتزاز بقيمة ومبادئه ولا يفرط في سمعته المهنية بسهولة :

١- بالنسبة لعامل أهميه العميل وحجم منشأته :

يعتقد كثير من الباحثين أن أهميه العميل في سوق العمل وكبير حجم منشأته أفقيا ورأسيا ومن ثم ثقله المالي في مجال النشاط ، من الأمور التي يمكن أن يكون لها تأثيرا ووزنا أكبر في حسابات مكتب المراجعة . حيث تزيده قيمة وشهرة في مجاله المهني من ناحية ، الأمر الذي يدفعه للاستسلام لضغوط العميل حتى لا يفقده بسهولة ، ومن هنا يمكن للمراجع أن يقبل التضحية بجزء من إستقلاله وحيادته ، وذلك من خلال تقديمه للحلول الوسط

التي لا تضر بمنشأة العميل ، وهو الأمر الذي يجعل جودة المراجعة تتأثر نسبيا . c

هذا ومن ناحية أخرى يمكن أن تؤثر أهمية العمل في جودة الاداء المهني للمراجع ، من زاوية حجم اتعابه والذي يكون مرتفع نسبيا في حالة المنشآت الكبرى عنها من المنشآت صغيرة الحجم أو الأقل أهمية . الأمر الذي يدفع مراجع الحسابات إلى عدم التمسك باستقلاله وحيادة ، حتي لا يفرض في مثل هذا العميل بسهولة ، فيحاول إرضاء العميل دون أن يسهل على مستخدم القوائم الماليه ملاحظة ذلك.

ومن ناحية ثالثة ترى بعض الدراسات البحثية ، أن مخاوف مكتب المراجعة قد تكون ناتجة عن تخوفة من مشاكل التقاضي والسمعة التي تضر بمنشأة العميل ، التي تنعكس في بقائه بالعمل لدى العميل ، الأمر الذي يجعله يضحى بجزء من إستقلاله وحيادة ، وإبرام بعض الاتفاقات بينهما، حتى لا يفقد هذا العميل الهام ويصبح هناك تهديدا صريحا بعدم استمراره بالعمل مع هذا العميل ذو الأهمية .

وعلى النقيض من ذلك فإذا كانت معظم الدراسات التي ايدت ما سبق لم تقدم أية أدله تجريبية ، تفيد بأن هناك ثمة ضعفا في جودة المراجعة يلزم عمليه مراجعة العملاء المهمين أو ذوي النفوذ والمنشآت كبيرة الحجم ، الا أن ذلك كان مجرد استنتاجات صوريه لا أكثر . وبناء على ذلك قدمت بعض الدراسات الأخرى التي اعتمدت على النمذجه النظرية أحيانا والادله التجريبية في احيان أخرى ، للوقوف على أسباب تأثر استقلالية وحياد المراجع بأهميه العميل . فقد وجدت دراسة (Gul, Fung & Jeggi) عام ٢٠٠٩م ، انه لا يوجد دليل إثبات واحد يشير إلى انخفاض جودة المراجعة عندما يكون العميل ذو أهميه وهو ما يعني عدم تأثر إستقلال المراجع

وحيادة بهذا العامل أو المحدد ، نظرا لأن كبر هيكل الأتعاب لا يجعل مكتب المراجعة يغامر ويعرض نفسه لمخاطر التقاضي ، وإهتزاز السمعة.

وقد توصلت للنتيجة ذاتها أيضا ، دراسة (Blay & Geiger) عام ٢٠١٣م ، حيث أن ارتفاع معدلات الاتعاب الحالية واللاحقة أو انخفاضها ، لا يؤثر في احتمالات الأستمرار في أداء مهام المراجعة مع العميل الهام أو عدمة ، وهو ما لا يؤثر بالتالي في التضحية بجودة عمليه المراجعة، من خلال التنازل عن جزء من الأستقلاليه أو الحياد عند أداء المهمة. أيضا توصل الباحثون (Craswell , stokes and Laughton) عام ٢٠٠٢م في أستراليا ، إلى أنه لا يوجد دليلا واحدا على أن إستقلاليه وحياد مراجع الحسابات تكون في خطر ، عند مراجعة عملاء مهمين . وهي قريبة إلي النتيجة التي توصلت لها بعض الدراسات فيما بعد في النرويج بالتطبيق على بعض مكاتب المراجعة بها بالمقارنة لمكاتب المراجعة الأمريكية . حيث أظهرت أن حجم الأتعاب سواء زاد أو قل فلا أثر مباشر له على مخاطر السمعة ، أي أن ممارسي مهنة المراجعة لا يضحون - ولو بقدر يسير - باستقلالهم أو حيادهم.

وفي الوقت ذاته اثبتت دراسة (C.Ii) عام ٢٠٠٩م ، أن التغييرات التنظيمية لمنشأة العميل لا تؤثر على خطر إستقلاليه وحياد المراجعين للعملاء المهمين ، حيث أجرى دراسة على الفترة قبل تطبيق قانون "ساربينز أوكسلي" في الولايات المتحدة الأمريكية ، فوجد انه ليست هناك أي صلة بين أهميه العميل وميل المراجع أن يصدر قرارات تنقص أو تحد من استقلاله أو حيادة ، بل على العكس فإن كبار العملاء هم أكثر عرضة للتمسك باستمرارية رأي جهة المراجعة ، وهو ذاته الأمر الذي استمر بعد تطبيق هذا

القانون. وقد أيدت هذا الرأي دراسة طبقت فلسفة التغييرات التنظيمية هذه على البيئة الصينية.

وفي نفس السياق كانت قد توصلت بعض الدراسات البحثية المتتالية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى (بيوت الخبرة الخمس الكبار) ، أكثر تحفظا تجاه عملائهم الكبار ، وأن كبر حجم منشأة العميل لا يمس استقلالهم ، في حين أنه قد يجوز حدوث ذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغيرة مع عملائها الذين لا يتصفون كذلك بالأهمية أو كبر الحجم والنفوذ ، أي أن الدافع وراء التضحية بالاستقلالية شيء مغاير لأهمية العميل أو كبر حجم منشأته في سوق العمل.

وخلصه ما سبق ، وما يتم إستخلاصه من الدراسات البحثية العديدة في هذا الموضوع طوال قرابه فترة تزيد عن ثلث القرن ، فأن هناك تأرجح في الرأي بين الباحثين حول العلاقة بين استقلال وحياد مراجع الحسابات وأهمية العميل أو حجم منشأته ومن ثم حجم أتعابه . فبعضها - وعلى الأخص الأقدم تاريخيا - كانت تشير إلى أن هناك أدله محدودة يفهم من خلالها ان قرارات تقارير مراجعي الحسابات ، قد تتأثر بأهميه العميل ، وكبر الحجم التنظيمي لمنشأته ومن ثم حجم أتعابه. ولكن قد خلت من الادله التجريبية في هذا الشأن ، واعتمدت على مجرد الاجتهاد الفكري ، وقد اشار الباحث فيما تقدم إلى بعضها .

في حين أن هناك دراسات بحثية أخرى أجريت في بعض الدول المتقدمة ، وجاءت نتائجها مدعمة للجانب العكسي لما تقدم ، أي أن مكاتب المراجعة - وبالذات كبيرة الحجم منها وذات السمعة الطيبة والصيت الواسع - تكون عادة أكثر تحفظا تجاه العملاء بوجه عام ، سواء المهمين أو كبيرري الحجم أو غيرها ؛ وخاصة بيوت الخبرة الكبيرة في العالم المتقدم . وقد قدمت في ذلك

الشأن التدليل التجريبي على ذلك . وهى الدراسات الأكثر صداقة في الإعداد . وهذا الأمر هو ما يؤيدة المنطق الطبيعي للواقع الميداني ، حيث كيف يضحى مكتب للمراجعة كبير الحجم وذات سمعة طيبة في المجال المهني ، ويضم بين جنباته ممارسين نوى مكانة علمية وعملية وخبرة مهنية ، بكل هذا في سبيل الحصول على مبلغ من الأتعاب من العميل الهام يمكن تعويضه بسهولة من خلال صيئة الواسع لدى عملاء آخرين . الأمر الذي يعكس تشكك واضح في هذا العامل أو المحدد من البعد الأول .

٢- بالنسبة لعامل تقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة :

كانت قد توصلت بعض الدراسات البحثية منذ حقبة الثمانينات من القرن العشرين ، إلى أن هناك علاقة ايجابية بين أتعاب المراجعة وتقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة لعميل المراجعة ، وذلك عند إجراء المقارنة في حالتي قيام المراجع بالخدمات معا أو القيام بأحدهما فقط ، وذلك باعتبار أن قيام مراجع الحسابات بالخدمات غير الرقابية هذه بجانب خدمات المراجعة يعود بالأثر السلبي بعض الشيء على جودة المراجعة .

وقد حظر قانون "ساربينز أوكسلي" الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٢م ، على مراجع الحسابات أن يؤدي خدمات أخرى بخلاف المراجعة تتعلق بخدمات غير رقابية، لعميل المراجعة ، لان ذلك الأمر ربما ينال من استقلاله وحياده ، ومن ثم المساومة على جودة المراجعة. ويرجع الدافع من وراء ذلك للاعتقاد بأن قيام مكتب المراجعة بخدمات أخرى غير رقابية بخلاف المراجعة لنفس العميل ، يمكن أن يمثل ورقة ضغط على مراجع الحسابات من حيث حجم الأتعاب المضافة من ناحية ، وزيادة فرص العمل أمام مراجعين آخرين في تلك الخدمات غير الرقابية لنفس العميل من ناحية أخرى . والتي يمكن أن تؤدي في هذه الحالة - حاله الفصل بينهما - بكفاءة وفعالية أكبر .

وفي حقيقة الأمر فقد تعددت الأدلة التجريبية للحالتين ، وتوصلت إلى نتائج متأرجحة بعض الشيء . فمراجعي الحسابات قد يكون لديهم فعلا الحافز لزيادة دخلهم الاقتصادي من خلال القيام بالخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لعملائهم ، وذلك باعتبارها هي الأكثر ربحية من عمليات المراجعة ذاتها . حيث كانت قد توصلت دراسة (Dopmch & King) عام ١٩٩١م ، إلى أنه إذا خير مراجع الحسابات بين عملية المراجعة أو قيامه بخدمات أخرى بخلاف المراجعة فسوف يقع اختياره على الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ، لكونها خدمات غير رقابية ومحدودة المسؤولية وذات أتعاب معقولة وأكدت على ذلك حديثا دراسة (Beck & wn) عام ٢٠٠٦م ، أن الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة تقلل من مخاطر القيام بالمشاركة مع المراجعة بها ، وتعمل على زيادة جودة المراقبة من ناحية أخرى .

ولكن في حقيقة الأمر لا توفر الدراسات الأرشيفية في هذا الشأن ، على مدى قرابة أكثر من ثلاثين عاما مضت ، وجود أدلة فعلية مباشرة على أي من المعارف السابقة لكون ذلك الأمر يحتاج إلى دراسة تقوم بتحليل وفحص أوراق عمل المراجعة ، في حاله قيام مكتب المراجعة بالعميلين معا لنفس العميل ، وهذا الأمر يصعب تحقيقه بطبيعة الحال بشكل عملي . وفي دراسة تجريبية للباحثين (Joe & Vander velde) ، حاولا الباحثين توثيق أدله الإثبات التي استخدمت للتحقق من المعارف المختلفة ، عندما كان يقوم أحد المراجعين بعمليات المراجعة والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لنفس العميل في نفس الوقت ، وتوصلا إلى أن سلوكيات مراجعي الحسابات يمكن أن تميل نحو استمرارية الرأي ، دون التأثر بالخدمات غير الرقابية الأخرى حتى لا تضعف من استقلاليته .

وقد أكدت على ذلك دراسات أخرى أكثر حداثة ، وهو انه لا يوجد دليل واضح على تضحية المراجع باستقلاله وحياده ، عند قيامه بخدمات أخرى

بخلاف المراجعة في نفس وقت قيامه بأعمال المراجعة. بل أكثر من ذلك توصلت دراسة (Robinson) عام ٢٠٠٨، إلى وجود علاقة ايجابية بين رسوم الخدمات الضريبية واحتمالات استمرار استصدار رأي مستقل ومحايّد بشكل صحيح قبل الإفلاس ، مما يشير إلى الفوائد المحتملة لتوفير الخدمات الضريبية للقائمين بمراجعة حسابات العملاء.

وفي حقيقة الأمر إذا كانت مكاتب المراجعة تسعى لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لعملائها ، فإن ذلك يرجع الي محاوله تحسين دخولها في مواجهة التكاليف المرتفعة ، وذلك من اجل تقديم خدمات عالية الجودة دون مغالاة في أتعاب خدمة المراجعة . وفي نفس الوقت تحاول تلك المكاتب ألا يكون ذلك على حساب استقلالها وإذا كان دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر - الصادر في أغسطس عام ١٩٥٨م - لم يحظر مثل هذه الخدمات الغير رقابية ، فربما كان له وجهة نظر في هذا الأمر بخلاف ما جاء من حظر صريح في قانون "ساربينز أوكسلي " الأمريكي لهذا العمل المزدوج .

والواقع يطالعنا بأن مكاتب المراجعة - وخاصة الكبرى منها - تتحايل على هذا الأمر ، بإنشاء وحدات مستقلة تابعه لنفس الإدارة تختص بالقيام بإعمال الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة أو الخدمات غير الرقابية ، وذلك لنفس العملاء الذين يخضعون لأعمال المراجعة من ذات المكتب ، وفي كل الأحوال لا يعتقد الباحث أن هذا يمكن أن يؤثر على استقلالية وحياد ممارس مهنة المراجعة ، أو التأثير على جودة الأداء المهني والمراجعة ، وما يدلل على ذلك انه عبر الدراسات البحثية المتعددة في هذا المجال ، لم يجد الباحث أحداها قدمت دليلا مؤكدا على تأثر استقلال المراجع بهذا النوع من الخدمات . بينما على العكس كانت بعض الدراسات تؤكد على أن مثل هذه الخدمات

تزيد من استقلال المراجع من ناحية ، وترفع من عائدات المكتب لتسهيل مهام عمليه لمراجعة له من ناحية أخرى ، يضاف إلى ذلك أن الخدمات الأخرى غير الرقابية وخاصة المتعلقة بالعمل الضريبي ، يمكن أن تساعد على جودة المراجعة .

٣- بالنسبة لعامل طول الفترة وعدم الدوران :

تقدم الدراسات البحثية في هذا المجال وجهتين نظر متعارضتين ، من حيث الانعكاس على جودة المراجعة . احدهما ترى انه كلما طالت علاقة مراجع الحسابات بالعميل ، يمكن أن تتطور هذه العلاقة وتصبح أكثر عرضة لميله للعمل لصالح الإدارة ، وبالتالي تقليل جودة المراجعة ، ولذا يدعم هذا الرأي ضرورة تدوير شريك المراجعة . ووجهة النظر الأخرى ترى انه كلما طالت فترة العمل لمراجع الحسابات مع العميل ، كلما زادت خبرته بطبيعة العمل والوقوف على نقاط الضعف لدى العميل جيدا ، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة .

فهناك دراسات متضاربة في شأن العلاقة بين طول فترة عمل المراجع في منشأة العميل وسلوك مراجع الحسابات . فقد توصلت دراسه (Deis & Giroux) عام ١٩٩٢م ، إلى أن طول فترة عمل المراجع بمنشأة العميل ينتج عنه انخفاض في نتائج جودة عمليه المراجعة . وأيدت ذلك دراسة (Carey & Simnett) عام ٢٠٠٦م في استراليا ، حيث توصلت إلى أن هناك ارتباط بين طول فترة عمل المراجع في منشأة العميل وانخفاض احتمالات إستمراره الرأي المحايد له . وفي دراسة ثالثة وجدت أن طول فترة عمل مراجع الحسابات بمنشأة العميل يمكن أن تزيد من احتمال قبوله لتفضيلات العميل ، وقبوله لبعض التنازلات ، ولكن ذلك على مستوى شريك المراجعة كشخص وليس المكتب ككل .

وهذه الدراسات كانت تقصر النظر على أن مراجع الحسابات يمكن أن يكون صداقات مع بعض أفراد الإدارة ، وربما تربطه به علاقات مصالح مادية ، مما يؤثر على استقلاله وحيادته عند اتخاذ القرارات بنتائج المراجعة . ولكن حديثا بدأ ينظر إلى الموضوع بشكل أشمل وأعم ، حيث ليست العبرة في شخص المراجع ولكن ينبغي النظر إلى مكتب المراجعة ككل وما يتضمنه من شركاء في العمل . حيث بدأت بعض الدراسات تلتفت إلى ذلك مؤخرا ، فقدمت دراسة (Bedard & Johnstone) عام ٢٠١٠ م ، الأدلة التجريبية على أن تناوب الشركاء من ذات المكتب يدعم عمل المراجعة ، أكثر من النقل تماما ، وأن جودة المراجعة تعاني من نقص في التدريب على الصناعات الجديدة مما يعني أن تناوب الشركاء قد يكون له تأثير سلبي غير مقصود على جودة المراجعة .

وفي دراسة تجريبية تتناول تناوب مكاتب المراجعة ، يشير (Wang & Futtie) أن في ظل التناوب الراسخ الإلزامي ، تكون نتائج المفاوضات أقرب إلى تفضيل مراجع حسابات بعينة من العميل ، وذلك يعني أن هناك أدلة تجريبية تشير إلى أن التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة يتوافق مع ارتفاع احتمال إصدار آراء مستمرة غير مستقرة . وإن هناك أدلة محدودة من جانب العملاء تفيد بأن طول فترة بقاء مراجع الحسابات يكون إيجابيا ، لأن فترة من خمس إلى عشرون عاما للمراجع تساعد على اكتشاف الأخطاء المادية بصورة أفضل من الفترة القصيرة.

وهكذا فإنه باستعراض معظم الدراسات في هذا المجال ، يلاحظ أنها تتفق على أن طول فترة بقاء المراجع في منشأة العميل لا يضعف من استقلاليتها ، بل على العكس ربما تزيد من جودة المراجعة عن الفترات القصيرة . وذلك من الأمور المنطقية بطبيعة الحال ، لأنه يعمل على تفهم المراجع لطبيعة النشاط بشكل أكبر ، والوقوف على نقاط الضعف في نظام منشأة العميل ،

وإذا كانت هناك درجة من الود والتآلف بين مراجع الحسابات وأفراد الإدارة في المنشأة موضوع المراجعة، فربما يكون ذلك لمصلحة عمليه المراجعة وصورتها لوقوفه على دقائق الأمور في العمل أكثر من زميله الذي ينضم للعمل لأول مرة . كما أضافت دراسات أخرى أن العلاقة تكون أضعف بالنسبة لمراجعة الشركات من قبل متخصصين في الصناعة مقارنةً مع تلك التي تكون مراجعتها من قبل غير المتخصصين .

وخلاصة القول أن هناك دراسات بحثية كثيرة توصلت إلى انه ليس هناك دليل تجريبي محدد ، يدل علي تقليص إستقلاليه وحيادية مراجع الحسابات عند بقاءة في منشأة العمل للعديد من السنوات دون تدوير . أو أن ذلك يتسبب في انخفاض جودة التقارير المالية المنشورة . بل على العكس أثبتت دراسات أخرى أن عدم الخبرة وقله التخصصية في نشاط منشأة العمل ، هو الذي يمكن أن يضعف من جودة المراجعة .

وإذا كان قد تطلب قانون "سارابينز أوكسلي" في الولايات المتحدة الأمريكية - الخاص بحكومة منشآت المراجعة بها - ضرورة تدوير (Rorated off) الشركاء المسئولين عن تكاليفات المراجعة بالإضافة إلى كافة الشركاء أو المديرين الآخرين الذين لهم دورا هاما في المراجعة كل خمسة أعوام. فأن هذا الأمر عادة ما يحدث داخل نفس منشأة المراجعة ذاتها ، وليس كما يعتقد البعض انه يتم تغيير منشأة المراجعة ذاتها عند تكليفها بالعمل . وعلى أن يصاحب ذلك بالضرورة تدريب وإمام ممارسي المهنة الجدد على طبيعة النشاط والصناعة لمنشأة العمل موضوع المراجعة . وهذا يعني أن تلك المحدد لا تأثير له مباشر على استقلال أو حياد المراجع .

٤- بالنسبة لعامل الشراكة في العمل بين المراجع والعميل :

يعتبر هذا الإجراء من الأمور الطبيعية في الحياة العملية ، حيث يتطلب قانون "سارينز أوكسلي" أن تكون هناك فترة تجميد (Cooling off) قبل أن يستطيع أحد الشركاء أو المديرين بمنشأة المراجعة أن يحصل على وظيفة في مستوى أشرافي لدى احد عملاء المراجعة ، لأن هذا سيعرض إستقلاليه منشأة المراجعة للخطر ، خاصة في حاله وجودة أمام زملائه السابقين في العمل وخاصة انه يمكن أن يكون موظفا في الإدارة المالية .

وكانت بعض الدراسات البحثية - في فترة سابقة - قد أشارت إلى الوضع المعاكس هذا ، وهو عندما يوظف أصحاب منشأة العميل موظفا كان يعمل سابقا كمراجع الحسابات ، فذلك الوضع سيكون له أثره على قرارات فريق العمل في مكتب المراجعة ، وخاصة إذا كان يعمل ضمن لجان المراجعة في منشأة العميل أو الإدارة المسئولة عن الخدمات غير الرقابية التي تختار القائمين بهذه الخدمات من مكاتب للمراجعة ، فلا شك أن هذا الأمر سوف يكون له تأثيره المباشر على استقلالية منشأة المراجعة وجودة المراجعة .

وبالرغم مما تقدم ، أثبتت دراسات أخرى نتائج متضاربة بشأن تأثير إنتماء العميل مع مراجعي الحسابات على جودة تقارير المراجعة . فقد وجدت دراسة (Geiger Etal) عام ٢٠٠٥ م ، انه لا توجد ايه آثار سلبية على استقلالية وحياد المراجع ، عندما يكون بمنشأة العميل أفراد كانوا يعملوا بمكتب المراجعة في السابق ، ومن ثم لا توجد آثار سلبية على التقارير المالية لهذه المنشآت ، وقد أكدت ذلك عدة دراسات تاليه مثل دراسة (Geiger etal) عام ٢٠٠٨م وغيرها .

ويخلص الباحث مما سبق ، إلى أن هناك أدله مختلطة فيما يتعلق بانتماء العميل مع مراجعي الحسابات على جودة المراجعة ، فقد وجدت بعض

الدراسات أن هذا الانتماء يهدد إستقلاليه المراجع وحيادة ومن ثم جودة المراجعة . وتوصلت دراسات اخرى إلى انه لا يوجد دليل على هذا في منشآت المراجعة موضوع الدراسة في كثير من دول العالم . أي انه لا يوجد أدله تجريبية مؤكدة علي صحة هذا المحدد لإستقلاليه المراجع .

أما عن حاله عمل مراجع الحسابات مع منشأة العميل في ذات فترة قيامة بالمراجعة فهذا أمر تحظرة كل التشريعات المنظمة لمهنة المراجعة ، ويعتبر قيام مراجع الحسابات بها من الأمور المخالفة أصلا ، ولذا لا يصح أخذ ذلك الأمر في الاعتبار عند دراسة محددات أو عوامل إستقلاليه وحياد المراجع . ويخرج الباحث من دراسة التحليلية والمسحيه السابقة عبر كثير من الدراسات خلال فترة قاربت الثلاثون عاما مضت ، أن البعد التقليدي بمحاورة الأربعة لاستقلال وحياد مراجع الحسابات ، ينطوي على كثير من التشكيك ، ولا يجد دراسة تجريبية تؤكد تأكيدا قطعيًا ، وهو ما يدفع الباحث نحو دراسة البعد الغائب في هذا المجال وهو البعد السلوكي لممارسي المهنة ذاتهم ، وهو موضوع البند التالي .

ثانيا - المحددات السلوكية لاستقلال وحياد مراجع الحسابات :

يقصد بالمحددات السلوكية لاستقلال وحياد مراجع الحسابات ، أن تحيزة لا يعود لأيه محددات أو عوامل خارجية - كما هو الحال في البعد التقليدي السابق الإشارة إليه - ولكن يعزى ذلك إلى محددات أو عوامل خارجة عن إرادته ، مثل استعدادة النفسي بان يضحي بسمعة المهنية - وفي هذه الحالة يكون من الصعب علاجة - لان ذلك استعداد شخص داخلي ، ويكون كذلك إذا شغل أي وظيفة أو مهنة أخرى ، وهو الأمر الذي يمكن أن يطلق عليه "مسألة ضمير" . أو أنه يكون معرضا للوقوع في الأخطاء والتحيزات السلوكية غير المقصودة ، وذلك نتيجة نقص في الخبرة المهنية أو محاولته

أنجاز مهام تحتاج إلى عمليات ذهنية معقدة بكفاءة عالية ، فيقع في بعض الأخطاء أو التحيزات التي تحسب عليه . وقد لفتت الأنظار بشدة في هذا المجال دراسة (Tversky & Kahneman) الشهيرة عام ١٩٧٤م ، في مجال علم النفس المعرفي ، والتي اعتمدت على نتائج العديد من الدراسات التجريبية في نشاطات الطب أو المراجعة.

ففي هذه الدراسة المذكورة ، توصلا الباحثان إلى ما أسماه "بالفلسفة التبسيطية" أو "القواعد التقريبية" - Heuristic - وما قد ينتج عنها من أخطاء وتحيزات سلوكية غير مقصودة ، وذلك بنسبة للأفراد الذين يكون في مجال نشاطهم ضرورة لتكوين الأحكام أو القرارات المهنية الصعبة (وهو ما ينطبق على مهنة الطب أو المراجعة أو ما شابه) وتعتمد هذه الأحكام على العمليات الذهنية المركبة . وبالرغم من أن للخبرة المهنية وكثرة التدريب دور كبير في تقليص حجم الأخطاء والتحيزات ، إلا أنها لا تمنعها كليا .

وكانت قد حددت تلك الدراسة "الفلسفات التبسيطية أو القواعد التقريبية" وما يقابلها من أخطاء وتحيزات بوجه عام ، والتي يمكن لفت الأنظار لها عند ترشيد الأداء المهني لمراجع الحسابات لتحقيق جودة المراجعة . وذلك من خلال المراحل التالية.

- أ. يكون من المستحسن الكشف عن مواطن الضعف في الأداء وخصائصه (وخاصة تلك المترتبة على النواحي السلوكية) .
- ب. محاولة ابتكار الوسائل والآليات المصححة أو الوقائية .
- ج. توجية اهتمام الخبير البشري الممارس لمهنة المراجعة إلى وجود مثل هذه الأخطاء والتحيزات وإلى أثارها السلبية حتى تكون أحد المجالات العامة للتأهيل المهني وإعادة التدريب المستمر له .

ويكون ذلك من خلال الفلسفات التبسيطية الثلاثة التالية : الارتكاز والتعديل ، والتماثلية ، وأخيرا التداعي المتاح. حيث يقصد بالأولى منهم أن مراجع الحسابات قد يتوصل إلى تقديرات وأحكام بالانطلاق من نقطة البداية لتكون هي "المرتكز" ، ثم يحاول تعديلها وصولا إلى قرار نهائي ، الذي يكون منبعه الخبرة الشخصية من العمل بالمراجعة بذات المنشأة ، أو الطبيعة المشابهة للمشكلة ذاتها . أما الفلسفة الثانية فتعني التشابه الذي يقترن في ذهن المراجع بين العينة محل الفحص والمجتمع الأصلي موضوع المراجعة ، وذلك من خلال إعطاء وزنا مناسبة للاحتمال القبلي ، حتى يمكن الاستفادة منه في الاحتمال البعدي . وأخيرا تعني الفلسفة الثالثة الحكم على أساس سهولة التداعي ، أي انه الحدث الذي يكون قد تكرر حدوثه مرارا فيسهل إستدعائه عن غيره ، وهو أمر مقرون بالخبرة وكثرة التدريب بطبيعة الحال.

ومما سبق يرى الباحث أن العبرة في تحقيق الاستقلال والحياد لمراجع الحسابات عند الأداء المهني لعملية المراجعة ، لا يرجع الي عوامل خارجية كما يعتقد كثير من الباحثين ، بل في القناعة الذاتية للمراجع من ناحية ، وخبرة المهنية التي يجب أن تصل إلى الاحترافية من ناحية أخرى . لأنه في ظل هذه الأمور لم تؤثر فية عوامل بدائية مثل أهمية العميل أو قيامة بخدمات غير رقابية لمنشأة العميل أو ما شابه ذلك ، إلا إذا كان من داخله يرغب في عدم الاستقلالية أو الحيادية لعدم قناعته بأهمية عمله . وهو ما عبر عنه كبار كتاب علم المراجعة من قبل ، أن استقلال وحياد مراجع الحسابات إنما يرجع الي مقومات ذاتية ، تتعلق بشخص المراجع ذاته وتكوينه العلمي والخلفي وخبرته العملية من ناحية . ومقومات موضوعية يكتسبها من المامة بأصول عمله والتشريعات والتوصيات المهنية الملزمة التي تصدرها التنظيمات المهنية ذات الصلة، ومن ثم تدرية عليها جيدا مع امتلاكه لملكة المراجعة ذاتها.

ومن هنا يشار إلى استقلال وحياد المراجع ، بأنة اتجاها ذهنيا - أي مسألة ضمير - بمعنى القدرة على التصرف بأمانة وموضوعية وفقا للحالة الذهنية والخلقية له ، وذلك أسوة بالمهن الهامة الأخرى كالطب والمحاماة والقضاء وما شابه . وبذلك يرفض الباحث أن يكون استقلال وحياد مراجع الحسابات مرهونا بعدم وجود عوامل أو محددات خارجية ، التي يتضمن البعد التقليدي السابق دراسة وتحليله تجريبيا . بل يركز على البعد السلوكي في كافة الدراسات وهو البعد السلوكي أو الإنساني - في المقام الأول - والذي على أساسه يمكن تحقيق جودة الأداء المهني ومن ثم جودة عملية المراجعة ذاتها. ويحاول الباحث فيما يلي اختبار هذين البعدين بعواملهما على البيئة المصرية ذات الصلة ، ليعزز نتائج دراسة .

ثالثا - دراسة اختيارية لصحة البعد السلوكي لاستقلالية

المراجع :-

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار مدى صحة فلسفة البعد السلوكي لاستقلال وحياد مراجع الحسابات، وهو البعد السلوكي - ونظك في مواجهة ما توصلت إليه الدراسات البحثية العديدة لغياب اثر محددات وعوامل البعد التقليدي - التي ركزت عليها معظم الكتابات في السنوات السابقة ، على استقلال وحياد المراجع ، ومن ثم جودة المراجعة . وذلك من خلال أعداد استمارة استقصاء تتضمن عدد من الأسئلة ، وفقا لفروض الدراسة الاختبارية ، لعينة من المجتمع المهتم بنتائج المراجعة وجودتها ، من خلال استقلال وحياد مراجع الحسابات .

١) فروض الدراسة الاختبارية :-

تتمثل فروض هذه الدراسة في ثلاثة فرضيات ، يقدمها الباحث في شكل فروض صفرية (أي عدمية) وفقاً للمنهج الإحصائي في القياس . لتكون الفروض البديلة هي معكوس تلك الفروض بطبيعة الحال ، وهذه الفرضيات هي :

• الفرض الأول (ف١) :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على الموافقة .
على أن هناك أثر لعوامل ومحددات البعد التقليدي بمحاورة الأربعة على ضعف إستقلاليه وحياد مراجع الحسابات

• الفرض الثاني (ف٢) :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على ما توصلت إليه الدراسات التجريبية السابقة من غياب لأثر عوامل ومحددات البعد التقليدي بمحاورة الأربعة على جودة المراجعة .

• الفرض الثالث (ف٣) :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن البعد السلوكي (الغائب) يمثل المحور المؤثر على استقلال المراجع وجودة ادائه المهني .

٢) مجتمع وعينة الدراسة :

تخير الباحث لنطاق الدراسة الاختبارية مجتمعاً يمثل بيئة الاستفادة من تقارير مراجع الحسابات ، وهم معدي هذه التقرير ومستخدميها ، وذلك من خلال الفئات التالية : ممارسي مهنة المراجعة من خلال المكاتب الكبرى ،

وكذلك من خلال إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات ، ثم المقرضين ومانحي الائتمان بالبنوك التجارية الوطنية (وينوب عنهم مديري إدارات الائتمان وتوابعهم في البنوك التجارية الشهيرة) ثم أخيرا المستثمرين (وينوب عنهم وكلاء القيد المعتمدين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية ومكاتب الاستشارات المالية والسمسرة) .

كما كان مجتمع الدراسة الذي وقع عليه اختيار الباحث ، يعتبر كبير نسبيا وغير محدد تقريبا كما أنه يتكون من عدد من الفئات أو القطاعات غير المتجانسة ، حيث يمكن أن تختلف درجات الاستجابة فيها بين كل فئة أو قطاع وغيرها . لذا يرى الباحث انه لا يصلح لأغراض الدراسة الاختبارية هنا ، أخذ عينة عشوائية واحدة لتمثل المجتمع كله تمثيلا مقبولا من الناحية الإحصائية . الأمر الذي يستوجب معة الأخذ بنصيحة الإحصائيين في مثل هذه الحالات ، وهو الاتجاه نحو "العينة العشوائية الطبقية البسيطة " ، حيث يتم أخذ عينة من كل فئة أو قطاع على حدة ، مع الأخذ في الاعتبار تناسب حجم العينات مع طبيعة الطبقات المجتمعية المختلفة التي اخذ منها ، وكذلك التباين داخل كل طبقة في تركيبة المجتمع.

ومن هنا تمثلت عينة الدراسة في الآتي :-

1. وقع اختبار الباحث على سبعة مكاتب للمراجعة من كبريات منشآت المراجعة في مصر من حيث السمعة الطبية والتسجيل في الهيئة العامة للرقابة المالية ، وتتبع احد بيوت الخبرة الكبرى في العالم ، وبها العديد من الأعضاء وتمارس بجانب أعمال المراجعة الخدمات غير الرقابية . حيث أرسل الباحث للشركاء ومديري المراجعة ومراقبي الحسابات بها عدد خمسة عشر استمارة لكل منها بأجمالي (١٠٥) استمارة استقصاء .

٢. وقع اختيار الباحث على إدارات مراقبة حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات للشركات الصناعية الكبرى والبتروولية وما شابه ، حيث أرسل لكل إدارة عدد خمسة عشر استمارة استقصاء بأجمالي (١٢٠) استمارة استقصاء .

٣. بالنسبة لإدارات الائتمان بالبنوك التجارية الوطنية ، تم إرسال عدد عشرة استمارات لكل من المراكز الرئيسية والفروع (أ) لهذه البنوك ، وذلك بأجمالي (١١٠) استمارة استقصاء .

٤. بالنسبة لوكلاء القيد المعتمدين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية ومكاتب الاستشارات المالية والسمسرة ، فقد تخير الباحث أشهرها وأوسعها انتشارا وأرسل لكل منها عشرة استمارات استقصاء بأجمالي (٨٠) استمارة استقصاء .

والجدول التالي رقم (١) يوضح بيان تفصيلي بقوائم الاستقصاء المرسلة لكل فئة أو قطاع والواردة منها في شكل صحيح ، ونسبة الردود السليمة .

جدول رقم (1)
بيان تفصيلي بقوائم الاستقصاء المرسله والواردة

نسبة الإيجاب	عدد الاستمارات الصحيحة	عدد الاستمارات غير الصالحة	عدد الاستمارات المرسله	عينات الدراسة والفئات الممثلة
87%	91	14	105	1- مكاتب المراجعة الكبرى
91%	109	11	120	2- إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات
81%	89	21	110	3- إدارات الائتمان بالبنوك التجارية
79%	63	17	80	4- وكلاء القيد المعتمدين ومكاتب الاستشارات المالية والسمسرة
85%	302	63	415	الإجمالي

من الجدول رقم (1) السابق كانت إجمالي نسب الإيجاب مرضية جدا من وجهة نظر الباحث ، حيث بلغت في أجمالها 85% ، الأمر الذي يكون مقبولا جدا لاستكمال الدراسة الاختيارية .

ثالثا : الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

من أجل إجراء التحليل الإحصائي ، فقد تم ترميز جميع الإجابات التي تم الحصول عليها من المستجيبين ، ومن ثم إدخال هذه الإجابات إلي برنامج التحليل الإحصائي (SPSS). ومن خلال

إجابة المستقصي منهم على أسئلة الدراسة قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- حساب معامل الثبات والصدق.
- استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistics) وذلك من أجل معرفة خصائص عينة الدراسة باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، الجداول التكرارية والنسب المئوية.
- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA).

(١) حساب معامل الثبات والصدق:

يتم توضيح معاملي الثبات (ألفا) والصدق للأسئلة الخاصة بكل فرض من فروض الدراسة من خلال الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢)
معاملتي الثبات والصدق

معامل الصدق	معامل الثبات (Alpha)	عدد العناصر	محاور الاستقصاء	الفرض
.979	.959	3	البعد التقليدي : ١- أهمية العميل وحجم منشأته.	الأول والثاني
.964	.930	3	٢- القيام بخدمات بخلاف المراجعة في منشأة العميل.	
.979	.958	3	٣- مدى بقاء المراجع في منشأة العميل.	
.978	.956	3	٤- المشاركة في العمل بين المراجع والعميل.	
.979	.958	2	البعد السلوكي : محور الاستعداد النفسي السلوكي للمراجع في التضحية بالاستقلال.	الثالث
.989	.978	2	محور نقص الخبرة المهنية أو محاولته إنجاز مهام تحتاج لعمليات ذهنية معقدة بكفاءة عالية (وقوعه في أخطاء وتحيزات غير مقصودة)	
.994	.989	16	الإجمالي	

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ للمحاور بين 959. ، 978. وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور 989. وهو يعني بأن الاستقصاء يتميز بالثبات.
- لقد تراوحت معاملات الصدق للمحاور بين 979. ، 989. وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور 994. مما يدل على أن محتوى الاستقصاء يتميز بالصدق.

يخلص الباحث مما سبق بأن النتائج التي يتم التوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح بما يعني أن الاستقصاء تميز بالثبات والصدق وهو بذلك يدل على مدى تعبير العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

(٢) تحليل النتائج واختبار الفروض :

استخدم الباحث كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري واستخدم مقياس ليكرت الخماسي على اعتبار بان المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة ، غير موافق ، محايد ، موافق ، موافق بشدة) مقياس ترتيبي ، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان ، وهي : (غير موافق بشدة=١، غير موافق=٢، محايد=٣ ، موافق=٤ ، موافق بشدة=٥)، وبعد ذلك يتم حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً ويصبح التوزيع كما يظهر في الجدول رقم (٣) التالي:

الجدول رقم (٣)

طوال الفترات حسب مقياس ليكرت الخماسي

المستوي	المتوسط المرجح
غير موافق علي الإطلاق	من ١ إلي 1.79
غير موافق	من 1.80 إلي 2.59
محايد	من 2.60 إلي 3.39
موافق	من 3.40 إلي 4.19
موافق تماما	من 4.20 إلي 5

وسوف يعرض الباحث في الجداول التالية النتائج الإحصائية لإجابات عينة الدراسة حول محاورها المختلفة. وذلك طبقاً لتسلسل الفروض الواردة في الدراسة:

بالنسبة للفرض الأول :

أ - اختبار الفرض الأول العدم والذي ينص على : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على الموافقة على أن هناك أثر لعوامل ومحددات البعد التقليدي بمحاورة الأربعة على ضعف استقلالية وحياد مراجع الحسابات".

يصور الجدول رقم (٤) التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب حول كل فقرة خاصة بمحاور البعد التقليدي ، وذلك كالآتي:

جدول رقم (٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتب حول كل فقرة

خاصة بمحاور البعد التقليدي

النتيجة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	البعد التقليدي
موافق	3	.862	4.08	١- لا تؤثر أهمية العميل أو حجم منشأته بدرجة تذكر على استقلال وحياد مراجع الحسابات إذا كان ذو كفاءة وخبرة مهنية عالية.	أهمية العميل وحجم منشأته
		.923	3.93	٢- تتأثر استقلالية وحيادية مراجع الحسابات بأهمية العميل ويكبر حجم منشأته إذا كان من ذوي السمعة المهترزة أو السلوكيات المعوجة.	
		1.031	3.86	٣- تتعلق استقلالية وحيادية المراجع بتكوينه الشخصي وإعداده الجيد وتدريبه المستمر وسلوكه القويم.	
		.905	3.96	متوسط المتوسطات للبعد	
موافق	1	.649	4.49	٤- إن قيام منشأة المراجعة بخدمات بخلاف المراجعة لمنشأة العميل لا يؤثر على استقلالها أو حيادها.	القيام بخدمات بخلاف المراجعة في منشأة العميل
		1.075	3.73	٥- عادة الذي يقوم بالخدمات غير الرقابية فريق آخر متخصص بخلاف فريق المراجعة الذي يراجع منشأة العميل.	
		1.075	3.70	٦- لا يضحى مراجع الحسابات باستقلاله أو حياده في مقابل زيادة أتعاب تأتي له في صورة غير مباشرة من قيامه بخدمات غير رقابية لمنشأة العميل.	
		.894	3.98	متوسط المتوسطات للبعد	
موافق	2	.819	3.93	٧- إن بقاء فريق المراجعة بالعمل بمنشأة العميل لفترات طويلة يكسبه خبره عريضة بطبيعة النشاط وأماكن القصور بها حتي لو تكونت صداقات بينه وبين فريق الإدارة.	مدي بقاء المراجع في منشأة العميل
		.919	4.04	٨- لا يضحى مراجع الحسابات بسمعته المهنية من أجل ارتباطه بأعضاء إدارة منشأة العميل، بل على العكس يمكن الاستفادة من ذلك في صميم عمله.	
		.941	3.89	٩- عملية دوران شريك المراجعة أو مدير المراجعة في منشآت العملاء للمكتب أمر طبيعي وقد يدعم الاستقلال، وهو المقصود بدوران المراجع وليس تركه لمنشأة العميل كلياً.	
		.859	3.96	متوسط المتوسطات للبعد	
موافق	4	.991	3.80	١٠- لا يؤثر التقارب بين عضو مكتب المراجعة الذي ترك عمله والتحق للعمل في منشأة العميل على باقي فريق العمل من حيث الاستقلال والحياد.	المشاركة في العمل بين
		.907	3.77	١١- لا يقبل مراجع الحسابات التضحية بسمعته المهنية في سبيل زمالة أو صداقة بأحد أعضاء منشأة العميل، فهذا يكون	

			علي حساب كرامته.	المراجع والعميل
	3.96	.875	١٢- ترفض التشريعات المهنية والتوصيات ذات الصلة أن يكون مراجع الحسابات في شراكة عمل مع منشأة العميل بأي حال ، وهو ما يراعيه عادة أعضاء منشآت المراجعة.	
	3.84	.887	متوسط المتوسطات للبعد	
موافق	3.93	.859	متوسط المتوسطات للابعاد جميعها	

يتضح من الجدول السابق اتجاه آراء فئات عينة الدراسة بشكل عام بالموافقة نحو محاور البعد التقليدي ، وذلك بوسط حسابي (3.93) وانحراف معياري عام (859) ، حيث جاء في الرتبة الأولى محور " القيام بخدمات بخلاف المراجعة في منشأة العميل " بوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (894) ، وفي الرتبة الثانية جاء محور " مدى بقاء المراجع في منشأة العميل " بوسط حسابي (3.96) وانحراف معياري (859) ، وجاء في الرتبة الثالثة محور " أهمية العميل وحجم منشأته " بوسط حسابي (3.96) وانحراف معياري (905) ، وجاء في الرتبة الأخيرة محور " المشاركة في العمل بين المراجع والعميل " بوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري (859) .

ولاختبار الفرض الأول: استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) وذلك كالتالي:

جدول رقم (٥)
نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

مستوي الدلالة	قيمة F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	مخاور البعد التقليدي
.076	2.308	1.696	3	5.089	بين المجموعات	X1 الاول
		.735	348	255.840	داخل المجموعات	
			351	260.929	المجموع	
.113	2.008	1.697	3	5.092	بين المجموعات	X2
		.845	348	294.132	داخل المجموعات	
			351	299.224	المجموع	
.066	2.415	2.538	3	7.615	بين المجموعات	X3
		1.051	348	365.840	داخل المجموعات	
			351	373.455	المجموع	
.086	2.219	.926	3	2.778	بين المجموعات	X4 الثاني
		.417	348	145.211	داخل المجموعات	
			351	147.989	المجموع	
.095	2.140	2.451	3	7.353	بين المجموعات	X5
		1.145	348	398.466	داخل المجموعات	
			351	405.818	المجموع	
.113	2.007	2.298	3	6.894	بين المجموعات	X6
		1.145	348	398.379	داخل المجموعات	
			351	405.273	المجموع	
.066	2.416	1.600	3	4.800	بين المجموعات	X7 الثالث
		.662	348	230.425	داخل المجموعات	

			351	235.224	المجموع			
.083	2.247	1.878	3	5.633	بين المجموعات	X8		
		.835	348	290.728	داخل المجموعات			
			351	296.361	المجموع			
.064	2.444	2.140	3	6.421	بين المجموعات	X9		
		.876	348	304.690	داخل المجموعات			
			351	311.111	المجموع			
.064	2.448	2.374	3	7.123	بين المجموعات	X10	الرابع	
		.970	348	337.556	داخل المجموعات			
			351	344.679	المجموع			
.076	2.314	1.884	3	5.651	بين المجموعات	X11		
		.814	348	283.247	داخل المجموعات			
			351	288.898	المجموع			
.061	2.479	1.873	3	5.619	بين المجموعات	X12		
		.755	348	262.901	داخل المجموعات			
			351	268.520	المجموع			

يتضح من الجدول أن قيم مستوي الدلالة لمحاور البعد التقليدي هي أكبر من 0.05. بمعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة لمجاور البعد التقليدي ، ويتضح مما سبق صحة الفرض الأول والعدم والذي ينص على أنه : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك أثر لعوامل ومحددات البعد التقليدي بمحاورة الأربعة على ضعف استقلالية وحياد مراجع الحسابات". وبالتالي رفض الفرض البديل.

بالنسبة للفرض الثاني :

ب- اختبار الفرض الثاني العدم والذي ينص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على الاتفاق على ما توصلت إليه الدراسات التجريبية السابقة من غياب لأثر عوامل ومحددات البعد التقليدي علي جودة المراجعة".

بصور الجدول رقم (٦) التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب حول كل فقرة خاصة بمحاور البعد التقليدي ، وذلك كالآتي:

جدول رقم (٦)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب حول كل فقرة خاصة بمحاور البعد التقليدي

النتيجة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	البعد التقليدي
موافق	٢	.862	4.08	١- لا تؤثر أهمية العميل أو حجم منشأته بدرجة تذكر علي استقلال وحياد مراجع الحسابات إذا كان ذو كفاءة وخبرة مهنية عالية.	أهمية العميل وحجم منشأته
		.923	3.93	٢- تتأثر استقلالية وحيادية مراجع الحسابات بأهمية العميل ويكبر حجم منشأته إذا كان من ذوي السمعة المتهترزة أو السلوكيات المعوجة.	
		1.031	3.86	٣- تتعلق استقلالية وحيادية المراجع بتكوينه الشخصي وإعداده الجيد وتدريبه المستمر وسلوكه القويم.	
		.905	3.96	متوسط المتوسطات للبعد	
موافق	١	.649	4.49	٤- إن قيام منشأة المراجعة بخدمات بخلاف المراجعة لمنشأة العميل لا يؤثر علي استقلالها أو حيادها.	القيام بخدمات بخلاف المراجعة في منشأة العميل
		1.075	3.73	٥- عادة الذي يقوم بالخدمات غير الرقابية فريق آخر متخصص بخلاف فريق المراجعة الذي يراجع منشأة العميل.	
		1.075	3.70	٦- لا يضحى مراجع الحسابات باستقلاله أو حياده في مقابل زيادة أتعاب تأتي له في صورة غير مباشرة من قيامه بخدمات غير رقابية لمنشأة العميل.	
		.894	3.98	متوسط المتوسطات للبعد	
موافق		.883	3.97	متوسط المتوسطات للأبعاد جميعها	

يتضح من الجدول السابق اتجاه آراء فئات عينة الدراسة بشكل عام بالموافقة نحو محاور البعد التقليدي ، وذلك بوسط حسابي (3.97) وانحراف معياري عام (883) ، حيث جاء في الرتبة الأولى محور " القيام بخدمات بخلاف المراجعة في منشأة العميل." بوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (894) ، وفي الرتبة الثانية جاء محور " أهمية العميل وحجم منشأته" بوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (894) .
ولاختبار الفرض الثاني: استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) وذلك كالتالي:

جدول رقم (٧)
نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

مستوي الدلالة	قيمة F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	محاور البعد التقليدي
.076	2.308	1.696	3	5.089	بين المجموعات	X1 الأول
		.735	348	255.840	داخل المجموعات	
			351	260.929	المجموع	
.113	2.008	1.697	3	5.092	بين المجموعات	X2
		.845	348	294.132	داخل المجموعات	
			351	299.224	المجموع	
.066	2.415	2.538	3	7.615	بين المجموعات	X3
		1.051	348	365.840	داخل المجموعات	
			351	373.455	المجموع	
.086	2.219	.926	3	2.778	بين المجموعات	X4 الثاني
		.417	348	145.211	داخل المجموعات	
			351	147.989	المجموع	

.095	2.140	2.451	3	7.353	بين المجموعات	X5
		1.145	348	398.466	داخل المجموعات	
			351	405.818	المجموع	
.113	2.007	2.298	3	6.894	بين المجموعات	X6
		1.145	348	398.379	داخل المجموعات	
			351	405.273	المجموع	
		.876	348	304.690	داخل المجموعات	
			351	311.111	المجموع	
		.755	348	262.901	داخل المجموعات	
			351	268.520	المجموع	

يتضح من الجدول أن قيم مستوي الدلالة لمخاور البعد التقليدي هي أكبر من 0.05. بمعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة لمخاور البعد التقليدي ، ويتضح مما سبق صحة الفرض الثاني العدم والذي ينص على أنه : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على الاتفاق على ما توصلت إليه الدراسات التجريبية السابقة من غياب لأثر عوامل ومحددات البعد التقليدي على جودة المراجعة". وبالتالي رفض الفرض البديل.

بالنسبة للفرض الثالث :

ج- اختبار الفرض الثالث العدم والذي ينص على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن البعد السلوكي (الغائب) يمثل المحور المؤثر على استقلال المراجع وجوده أدائه المهني". ويصور الجدول رقم (٨) التالي المتوسطات الحسابية

والانحرافات المعيارية والرتب حول كل فقرة خاصة بمحاور البعد الغائب (السلوكي) ، وذلك كالآتي:

جدول رقم (٨)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب حول كل فقرة

خاصة بمحاور البعد الغائب (السلوكي)

النتيجة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	البعد الغائب (السلوكي)
موافق	١	.976	4.05	١٣- إن التضحية بالسمعة المهنية ، يكون نابعاً من استعداد داخلي للفرد ، وليس من مؤثر خارجي عنه.	الاستعداد النفسي السلوكي للمراجع في التضحية بالاستقلال
		.956	3.98	١٤- إن غياب الضمير المهني لدي مراجع الحسابات يجعله يمكن أن يضحى باستقلاله وحياده أمام عميله.	
		.900	4.01	متوسط المتوسطات للبعد	
موافق	٢	1.014	3.71	١٥- إن وقوع مراجع الحسابات في أخطاء وبعض التحيزات يرجع إلي نقص في الخبرة المهنية أو إنجاز مهام كبيرة في وقت يكون فيه مؤهل نفسياً.	نقص الخبرة المهنية أو محاولته إنجاز مهام تحتاج لعمليات ذهنية معقدة بكفاءة عالية (وقوعه في أخطاء وتحيزات غير مقصودة)
		.987	3.63	١٦- إن وقوع مراجع الحسابات في بعض الأخطاء المهنية نتيجة بعض الأمور السلوكية غير المقصودة لديه، يضعف من جودة المراجعة والأداء المهني له.	
		.990	3.67	متوسط المتوسطات للبعد	
موافق		.٩٤٥	٣.٨٤	متوسط المتوسطات للأبعاد جميعها	

يتضح من الجدول السابق اتجاه آراء فئات عينة الدراسة بشكل عام بالموافقة نحو محاور البعد الغائب (السلوكي) ، وذلك بوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري عام (٩45) ، حيث جاء في الرتبة الأولى محور "الاستعداد النفسي

السلوكي للمراجع في التضحية بالاستقلال" بوسط حسابي (4.01) وانحراف معياري (.900) ، وهي الرتبة الثانية جاء محور"مدي بقاء المراجع في منشأة العمل" بوسط حسابي (3.67) وانحراف معياري (.990).
ولاختبار الفرض الثالث: استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) وذلك كالتالي:

جدول رقم (٩)
نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

مستوى الدلالة	قيمة F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	محاور البعد الغائب (السلوكي)
.065	2.433	2.289	3	6.866	بين المجموعات	محور الاستعداد النفسي السلوكي للمراجع في التضحية بالاستقلال
		.941	348	327.313	داخل المجموعات	
			351	334.179	المجموع	
.104	2.068	1.873	3	5.619	بين المجموعات	محور الاستعداد النفسي السلوكي للمراجع في التضحية بالاستقلال
		.906	348	315.242	داخل المجموعات	
			351	320.861	المجموع	
.083	2.243	2.282	3	6.846	بين المجموعات	محور نقص الخبرة المهنية
		1.017	348	354.015	داخل المجموعات	
			351	360.861	المجموع	
.075	2.323	2.239	3	6.718	بين المجموعات	محور نقص الخبرة المهنية
		.964	348	335.529	داخل المجموعات	
			351	342.247	المجموع	

يتبين من الجدول أن قيم مستوى الدلالة لمحاور البعد الغائب (السلوكي) أكبر من مستوى المعنوية 0.05. بمعنى أنه لا توجد فروق ذات دلالة

إحصائية بالنسبة لمحاول البعد الغائب (السلوكي) ، ويتضح مما سبق صحة
الفرض الثالث العدم والذي ينص على أنه : "لا توجد فروق ذات دلالة
إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن البعد السلوكي (الغائب) يمثل
المحور المؤثر على استقلال المراجع وجوده أدائه المهني". وبالتالي رفض
الفرض البديل.

نتائج البحث والتوصيات :

لقد لفت موضوع استقلال وحياد مراجع الحسابات انتباه مراجعي الحسابات ومانحي الائتمان أو المقرضين والمستثمرين ، ومن ثم الباحثين ، منذ زمن ليس بالقليل ، وصولاً إلى أفضل فهم له وأوقع تأثير على جودة المراجعة . وحاول الباحث من خلال استقراء العديد من الدراسات التي قدمت في هذا المجال ، تحديد أهم المحاور التي أشارت لها الدراسات السابقة بشأن التأثير على استقلالية مراجع الحسابات ، وهي : أهمية العميل ، والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، ومدى بقاء مراجع الحسابات في أعمال المراجعة للمنشأة ، وأخيراً انتماء العميل لمنشآت المراجعة أو الشراكة بينهما . وكل هذه المحاور أدرجها الباحث في بعد واحد أطلق عليه البعد التقليدي .

وبناء على استطلاع كثير من النتائج التجريبية توصل الباحث إلى أن الأثر على استقلالية وحياد المراجع ربما يعود فقط لبعد آخر غائب عن كثير من الدراسات ، هو البعد السلوكي الذي يعتمد على التكوين الذاتي لممارس المهنة من ناحية ودرجه خبرته المهنية أكثر من أي محددات أخرى ، وهو ما يمكن فعلاً أن يؤثر على جوده المراجعة وأعداد التقارير المالية وقد حاول إجراء دراسة اختباريه على قطاع من المراجعين ومانحي الائتمان بالبنوك والمستثمرين ، ومن خلالها تم التأكيد على نتائج الدراسة النظرية التحليلية .

وفي هذا الشأن يوصي الباحث بأجراء مزيد من الدراسات التجريبية على كل من البعدين المشار لهما ، وخاصة مع اخذ محددات وعوامل أخرى قد يكون الباحث هنا لم يدركها .

هو امش البحث

(١) د. نبيل فهمي سلامه ، أصول المراجعة ، مكتبه دار النهضة العربية ،
بالقاهرة ، ٢٠١٤م ، ص : ٢٤ .

(2) Cormichael , D.R. and R.J. swierinage , "the
Compatibility of Aucting Independence and
Management Services – An Identification of Issues" ،
The Accounting Review , oct . 1968 , pp: 697 – 705 .

(3) Http : // Infotechaccountants .com / forums /
archive / index .: php/p_21. html .

(4) Tepalagui , Nopmanee and Ling lin. , " Auditor
Independence and
Audit Quality : A Literature Review " , Journal of
Accounting , Auditing & Finance , vol . (30) , No. (1) ,
2015 , pp: 101-121.

(٥) د. أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون
Sarban - Oxley ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٨ م ،
ص.ص : ١٠١ - ١٠٢ .

(٦) يمكن الرجوع في هذا الشأن – على سبيل المثال – إلى :-

- Magee , R.p. and M.c. Tseng , "Audit pricing and
independence" , The Accounting Review , Val -65 ,
No.1 , 1990 , pp : 315 – 336 .

- Lee , C.w.J. and z. Gu , "low balling , Legal Liability
and Auditor Independence " , The Accounting Review
 , Vol. 73 , No. 2 , 1998 , PP : 533 – 555 .

(٧) يمكن الرجوع في هذا الشأن – على سبيل المثال – إلى :

- Brandon , D.m. , A.D. Crabtree and J.J. Maher , " -
Nonaudit fees , Auhtar independence and bond
Ratings " , Auditing : A Journal of practice & Theory ,

vol. 23 , No.2 , 2004 , PP: 89 – 103 .

- Choi ,J.B . Kim and y. zang , " Do Abnotmally High Adit fees Impair Audit Quality ? " , Auditing : A Journal of Practice & Theory , Vol .29 , No .2 , 2010 , PP : 115 – 140

(8) Hunt, A.k. & A. Iulsegged , " Client importance and Non – Big 5 auditors Reporting Decisions " , Journal of accounting and public policy , vol.26 , No . 2 , 2007 , PP : 212 – 248 .

(9) Dopuch , n. & R.R. King , " The effects of lowballing on Audit Quality : An Experimental Market study ' Journal of Accounting , Auchting & Finance , vol . 11 , 1996 , PP : 45 – 68 .

(10) Gml , F.A. B. I. Jaggi and S.v. Fung , " Earnings Quality : some Evidence on the Role of Auditor Tenure and Auditors Industry Expertise " , Journal of Accounting & Economics , vol . 47 . 2009 , PP : 265 – 287 .

(11) Blay , A.D and M.A. Geiger , " Auditor fees and Auditor lanependence : Evidence from going concern Reporting Decisions " , contempotary Accounting Research , Vol . 30 , 2013 , PP : 579 – 606 .

(12) Cras well , A. , D.J. Stokes and J. lauhton , "Auditor Independence And fee Dependence" , Journal of Accounting & Economics , vol . 33 , 2002 , PP: 253 – 275 .

(13) Hope , o.k. and J.c. Langli , " Auditor landpendence in a private firm and low lirigation Risk Setting " the Accounting Review , vol . 85 , 2010 , PP : 573 – 605 .

(14) Li, c. , " does client importance affect Auditor Independence at the office level ? empirical Evidence from going – concern opinions " , Contemporary Accounting Research , vol . 26 , 2009 , PP : 201 – 230

(15) chen, s . , s.y. sum and D . wu , . " client importance , institutional improvements and AUclit Quality in china : an office and individual auditor level analysis " , The Accounting Review , vol . 85 , 2010 , PP : 127 – 158 .

(١٦) يمكن الرجوع في ذلك على الدراسات التالية – على سبيل المثال :-

- Regnolds , J.k. and J.R. francis , "does size Matter ? the influence of large clients on office – level Auditor Reporting Decisions", Journal of Accounting & Economics , vol . 30 , 2001 , PP : 375 – 400 .

- Hunt , A.k and A. lulseged , " client importance and non- Big 5 Auditors reporting Decisions " , Journal of accounting and public policy , vol . 26 , 2007 , PP : 212 – 248 .

- Chi, w. , E.B Douthett (Jr.) and I.I Ilicic , " client importance and Audit partner Independence , Journal of accounting and public policy , vol . 31 , 2012 , PP : 320 -336 .

(١٧) من هذه الدراسات علي سبيل المثال :

- Simunic, D.A. , " Auditing , consulting and Auditor Independence " , Journal of Accounting Research , Vol . 22 , 1984 , PP: 679 – 702 .

- Palmrase , z. , " The effect of Nonaudit Services on the pricing of Audit Services : Further Evidence " , Journal of Accounting Research , Vol . 24 , 1986 , PP : 405 – 411 .

(18) Dopuch , N. and R.R. King , " the Impact of mas on auditors Independ – ence : an Experimental Market study " , Journal of accounting Research , Vol .29 , suppl . 1991 , PP: 60 – 98 .

(19) Beck , P.J and M.G.H. Wu , " Learning by doing and audit Quality " , contemporary Accounting Research , vol.23 , 2006 , PP: 1 – 30 .

(20) Joe , J.R. omds.o. vandervelole , " Do Auditor – provided Nonaudit Services Improve audit Effectiveness " , contemporary Accounting research , vol .24 , 2007 , PP: 467- 487 .

(٢١) يمكن الرجوع على نسيل المثال إلى :

- collaghan , J. , m. Parkash and R.singhal , " Going - concern Audit Opinions and the Provision of Nonaudit services : im phications for Auditor Independence of Bankrupt firms " Auditing : Ajournal of practice & Theory , vol .28 , no . 2 , 2009 , PP: 153 – 169 .

- Geiger , M.A. and D.v roma , " Audit fees , Nonauchit fees and Auditor Reporting on stressed companies " , Auditing : Ajournal of practice &theory , vol. 22 , no .2 , 2003 , PP: 53 – 69 .

(22) Robinson , D. , " Auditor Independence and Auditor provided tax service : Evidence from Going – concern Audit Opinions prior to bank ruptcy Filings " , Auditing : A journal of practice & Theory , vol . 27 , no 4 , 208, PP; 31 – 54 .

(23) Schmidt , J.J. , " Perceived Auditor Independence and Audit litigation : the role of nonaudit services fees " , the Accounting Review , vol . 8 , 2012 , PP : 1033 – 1065 .

(24) Deis , D.r. (Jr) and G.A . Giroux , " Determinants of Audit Quality In the public sector " , the accounting review , vol . 67 , 1992 , PP : 462 – 479 .

(25) Corey , p. and R.simnett , " Audit partner tenure and Audit Quality " , The accounting Review , vol . 81 , 2006 , PP: 653 – 676.

(26) Bamber , E.m. and V.m. Iyer , " Auditors identification with their clients and its effect on Auditors objectivity " Auditing : A journal of Pracice & Theory , Vol . 26 , no. 2 , 2007 , PP : 1 – 24

(27) Daugherty , B.E.,D Dickins , R.c hat Field and j.l Higgs , " An Examination of partner partner perceptions of partner rotation : direct and indirect consequences to audit quality " Auditing : a journal of practice & theory , vol . 31 , no 1 , 2012 , PP : 97 – 114 .

(28) wrang , k.j. and B.m. tuttle , " the impact of Auditor Rotation on Auditor – client Negotiation " aAccounting , organizations and society vol . 34 , 2009 , PP : 222 – 243 .

(29) omer , t.c. , j.c. Bedard and o. falsetto , " Auditor – provided tax services : the effects od a changing regulatory environment" the accounting review , vol . 81 , 2006 , PP: 1095 – 117 .

(30) lu , T. and K. sivaramakrishman , " Mandatory Audit firm rotation : fresh look versms poor knowledge " , Journal of Accounting and public policy , Vol . 28 , 2009 , PP: 71 .– 91 .

(31) ye , p. E.carson and r.simnett , " Threats of auditor independence : the impact of relationship and economic bonds " , Auditing : A journal of Practice & Theory , vol . 30 , no 1 , 2011 , PP: 121 – 184 .

(٣٢) يمكن الرجوع علي سبيل المثال إلى :

- Geiger , m.a., D.S . North and B.t. o`Connell , " the Auditor – to – client Revolving Door and Earnings

Management " , Journal of Accounting , Auditing & finance , Vol . 20 , 2005 , PP: 1 – 26 .

- Geiger , m.a. , c.s. lennox and D.s. north , " the Hiring of Accounting and Finance Officers from Audit Firms : how did the market react " , review of Accoynting studies , vol . 13 , 2008 , PP : 55 – 86 .

- loeb , Stephen E. , Ethics in the Accounting profession , Jon wiley & sons , Inc. , N.Y. , 1978 , PP : 145 – 153 .

- Mautz , R.K. and H.A.sharaf , The philosophy of auditing , amrican accounting association , n.y. , 1961 , PP : 24 – 25 .

(33) tversky , A. and D . khneman , " Judgment under uncertainty : Heuristics and Biases " , Science , September 1974 , PP: 1124 – 1131 .

(٣٤) د. نبيل فهمي سلامة ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والمراجعة من منظر الجودة ، مكتبة الجامعة ببور فزاد ، بورسعيد ، ٢٠٠٨ / ٢٠٠٩ ، ص.ص : ٣١٨ – ٣٢٦ .

(٤٠) للتوسع في الأسس الإحصائية للبحوث الاجتماعية يمكن الرجوع إلى :
- د. محمد أبو يوسف ، الإحصاء في البحوث العلمية ، المكتبة الأكاديمية بالدقي ، القاهرة ، ١٩٨٩ ، ص.ص : ٦٠٥ – ٦٢٨ .

- د. عبد الجبار توفيق ، التحليل الإحصائي في البحوث التربوية النفسية والاجتماعية : الطرق اللامعلمية . مؤسسة الكويت للتقدم العلمي ، الكويت ، ٢٠٠٠ ، ص.ص : ١٨٨ – ٢٣٥ .

ملاحق البحث
ملحق رقم (١)
نموذج لقائمة الاستقصاء المستخدمة

<u>أولاً : البيانات الشخصية</u>						
الاسم :						
جهة العمل :						
الدرجة الوظيفية :						
عدد سنوات الخبرة :						
المؤهل :						
<u>ثانياً : موضوع الاستقصاء</u>						
يرجاء التكرم بالإجابة عن الاسئلة التالية بوضع علامة صواب أمام الإجابات المناسبة لكم :						
م	بيان العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
١-	أ - بالنسبة لمحاوور البعد التقليدي : لا تؤثر أهمية العميل أو حجم منشأته بدرجة تذكر على استقلال وحياد مراجع الحسابات إذا كان ذو كفاءة وخبره مهنية عالية .					
٢-	تتأثر استقلالية وحيادية مراجع الحسابات بأهمية العميل وبكبر حجم منشأته إذا كان من ذوي السمعة المهتزة أو السلوكيات المعوجة.					

				<p>٣- تتعلق استقلالية وحيادية المراجع بتكوينه الشخصي وأعداده الجيد وتدريبه المستمر وسلوكه القويم.</p>
				<p>٤- إن قيام منشأة المراجعة بخدمات بخلاف المراجعة لمنشأة العميل لا يؤثر على استقلالها أو حيادها.</p>

م	بيان العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشده
-٥-	عاده الذي يقوم بالخدمات غير الرقابية فريق آخر متخصص بخلاف فريق المراجعة الذي يراجع منشأه العميل.					
-٦-	لا يضحى مراجع الحسابات باستقلاله أو. حياله في مقابل زيادة أتعاب تأتي له في صوره غير مباشره من قيامه بخدمات غير رقابية لمنشأة العميل .					
-٧-	إن بقاء فريق المراجعة بالعمل بمنشأة العميل لفترات طويلة يكسبه خبره عريضة بطبيعة النشاط وأماكن القصور بها حتى لو تكونت صداقات بينه وبين فريق الاداره .					
-٨-	لا يضحى مراجع الحسابات بسمعته المهنية من اجل ارتباطه بأعضاء أداره منشأه العميل ، بل على العكس يمكن الاستفادة من ذلك في صميم عمله .					
-٩-	عملية دوران شريك المراجعة أو مدير المراجعة في منشآت العملاء للمكتب أمر طبيعي وقد يدعم الاستقلال ، وهو المقصود بدوران المراجع وليس تركه لمنشأة العميل					

						١٠- كليا . لا يؤثر التقارب بين عضو مكتب المراجعة الذي ترك عمله والتحق للعمل في منشأه العميل على باقي فريق العمل من حيث الاستقلال والحياد.
--	--	--	--	--	--	---

م	بيان العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١١-	لا يقبل مراجع الحسابات التضحية بسمعه المهنيه في سبيل زمالة أو صداقه بأحد أعضاء منشأه العميل ، فهذا يكون على حساب كرامته.					
١٢-	ترفض التشريعات المهنيه والتوصيات ذات الصلة أن يكون مراجع الحسابات في شراكه عمل مع منشأه العميل بأي حال ، وهو ما يراعيه عادة أعضاء منشآت المراجعة . <u>أ - بالنسبة لمحاور البعد السلوكي (الغائب) :</u>					
١٣-	إن التضحية بالسمة المهنيه ، يكون نابعا من استعداد داخلي للفرد، وليس من مؤثر خارجي عنه.					
١٤-	إن غياب الضمير المهني لدى مراجع الحسابات يجعله يمكن أن يضحى باستقلاله وحياده أمام عميله .					
١٥-	إن وقوع مراجع الحسابات في أخطاء وبعض التحيزات يرجع إلى نقص في الخبرة المهنيه أو أنجاز مهام كبيرة في وقت					

ملحق رقم ٢
التوزيعات التكرارية

البعد التقليدي
المحور الأول

Frequency Table

x1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	11	3.1	3.1	3.1
غير موافق	9	2.6	2.6	5.7
محايد	25	7.1	7.1	12.8
موافق	204	58.0	58.0	70.7
موافق بشدة	103	29.3	29.3	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	2.3	2.3	2.3
غير موافق	25	7.1	7.1	9.4
محايد	40	11.4	11.4	20.7
موافق	190	54.0	54.0	74.7
موافق بشدة	89	25.3	25.3	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	14	4.0	4.0	4.0
غير موافق	31	8.8	8.8	12.8
محايد	37	10.5	10.5	23.3
موافق	177	50.3	50.3	73.6
موافق بشدة	93	26.4	26.4	100.0
Total	352	100.0	100.0	

المحور الثاني

x4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	.6	.6	.6
محايد	24	6.8	6.8	7.4
موافق	124	35.2	35.2	42.6
موافق بشدة	202	57.4	57.4	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	21	6.0	6.0	6.0
غير موافق	34	9.7	9.7	15.6
محايد	36	10.2	10.2	25.9
موافق	190	54.0	54.0	79.8
موافق بشدة	71	20.2	20.2	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	22	6.3	6.3	6.3
غير موافق	32	9.1	9.1	15.3
محايد	42	11.9	11.9	27.3
موافق	188	53.4	53.4	80.7
موافق بشدة	68	19.3	19.3	100.0
Total	352	100.0	100.0	

المحور الثالث

x7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	9	2.6	2.6	2.6
غير موافق	15	4.3	4.3	6.8
محايد	32	9.1	9.1	15.9
موافق	232	65.9	65.9	81.8
موافق بشدة	64	18.2	18.2	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	13	3.7	3.7	3.7
غير موافق	13	3.7	3.7	7.4
محايد	24	6.8	6.8	14.2
موافق	198	56.3	56.3	70.5
موافق بشدة	104	29.5	29.5	100.0

x8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	13	3.7	3.7	3.7
غير موافق	13	3.7	3.7	7.4
محايد	24	6.8	6.8	14.2
موافق	198	56.3	56.3	70.5
موافق بشدة	104	29.5	29.5	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	2.0	2.0	2.0
غير موافق	31	8.8	8.8	10.8
محايد	41	11.6	11.6	22.4
موافق	186	52.8	52.8	75.3
موافق بشدة	87	24.7	24.7	100.0
Total	352	100.0	100.0	

المحور الرابع

x10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	12	3.4	3.4	3.4
غير موافق	32	9.1	9.1	12.5
محايد	47	13.4	13.4	25.9
موافق	185	52.6	52.6	78.4
موافق بشدة	76	21.6	21.6	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	14	4.0	4.0	4.0
غير موافق	21	6.0	6.0	9.9
محايد	48	13.6	13.6	23.6
موافق	219	62.2	62.2	85.8
موافق بشدة	50	14.2	14.2	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	1.7	1.7	1.7
غير موافق	21	6.0	6.0	7.7
محايد	42	11.9	11.9	19.6
موافق	194	55.1	55.1	74.7
موافق بشدة	89	25.3	25.3	100.0
Total	352	100.0	100.0	

البعد الغائب (السلوكي)
محور الاستعداد النفسي لسلوك المراجع

x13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	2.0	2.0	2.0
غير موافق	26	7.4	7.4	9.4
محايد	39	11.1	11.1	20.5
موافق	151	42.9	42.9	63.4
موافق بشدة	129	36.6	36.6	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	11	3.1	3.1	3.1
غير موافق	18	5.1	5.1	8.2
محايد	44	12.5	12.5	20.7
موافق	173	49.1	49.1	69.9
موافق بشدة	106	30.1	30.1	100.0
Total	352	100.0	100.0	

محور نقص الخبرة المهنية

x15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	5.4	5.4	5.4
غير موافق	33	9.4	9.4	14.8
محايد	34	9.7	9.7	24.4
موافق	212	60.2	60.2	84.7
موافق بشدة	54	15.3	15.3	100.0
Total	352	100.0	100.0	

x16

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	4.8	4.8	4.8
غير موافق	36	10.2	10.2	15.1
محايد	51	14.5	14.5	29.5
موافق	205	58.2	58.2	87.8
موافق بشدة	43	12.2	12.2	100.0
Total	352	100.0	100.0	

ملحق رقم (۳)

الإحصاء الوصفي

ملحق رقم (٣)

المحور الأول

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
x1	352	4.08	.862
x2	352	3.93	.923
x3	352	3.86	1.031
total1	352	3.9564	.90547
Valid N (listwise)	352		

المحور الثاني

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
x4	352	4.49	.649
x5	352	3.73	1.075
x6	352	3.70	1.075
total2	352	3.9754	.89387
Valid N (listwise)	352		

المحور الثالث

	N	Mean	Std. Deviation
x7	352	3.93	.819
x8	352	4.04	.919
x9	352	3.89	.941
total3	352	3.9555	.85932
Valid N (listwise)	352		

المحور الرابع

	N	Mean	Std. Deviation
x10	352	3.80	.991
x11	352	3.77	.907
x12	352	3.96	.875
total4	352	3.8428	.88741
Valid N (listwise)	352		

المحور الخامس (الملوكي)

Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation
x13	352	4.05	.976
x14	352	3.98	.956
total	352	4.0057	.90028
Valid N (listwise)	352		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
x15	352	3.71	1.014
x16	352	3.63	.987
total6	352	3.6676	.99014
Valid N (listwise)	352		

Scale: ALL VARIABLES

البعد التقليدي
المحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.959	3

المحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.930	3

المحور الثالث

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
------------------	------------

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.958	3

المحور الرابع

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.956	3

البعد السلوكي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.958	2

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.978	2

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.989	16

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
x1	58.48	175.270	.903	.989
x2	58.62	172.816	.946	.988
x3	58.69	169.690	.963	.988
x4	58.06	181.783	.824	.990
x5	58.83	169.369	.933	.989
x6	58.85	168.977	.949	.989
x7	58.62	176.850	.878	.989
x8	58.51	173.966	.900	.989
x9	58.66	172.550	.938	.989
x10	58.76	171.137	.945	.988
x11	58.79	173.775	.921	.989
x12	58.59	175.074	.898	.989
x13	58.51	171.880	.930	.989
x14	58.57	172.034	.944	.988
x15	58.85	170.466	.949	.988
x16	58.93	171.408	.938	.989

ملحق رقم (٤)
تحليل ANOVA

البعد التقليدي
المحور الاول

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
x1	Between Groups	5.089	3	1.696	2.308	.076
	Within Groups	255.840	348	.735		
	Total	260.929	351			
x2	Between Groups	5.092	3	1.697	2.008	.113
	Within Groups	294.132	348	.845		
	Total	299.224	351			
x3	Between Groups	7.615	3	2.538	2.415	.066
	Within Groups	365.840	348	1.051		
	Total	373.455	351			

المحور الثاني

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
x4	Between Groups	2.778	3	.926	2.219	.086
	Within Groups	145.211	348	.417		
	Total	147.989	351			
x5	Between Groups	7.353	3	2.451	2.140	.095
	Within Groups	398.466	348	1.145		
	Total	405.818	351			
x6	Between Groups	6.894	3	2.298	2.007	.113
	Within Groups	398.379	348	1.145		
	Total					

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
x4	Between Groups	2.778	3	.926	2.219	.086
	Within Groups	145.211	348	.417		
	Total	147.989	351			
x5	Between Groups	7.353	3	2.451	2.140	.095
	Within Groups	398.466	348	1.145		
	Total	405.818	351			
x6	Between Groups	6.894	3	2.298	2.007	.113
	Within Groups	398.379	348	1.145		
	Total	405.273	351			

المحور الثالث

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
x7	Between Groups	4.800	3	1.600	2.416	.066
	Within Groups	230.425	348	.662		
	Total	235.224	351			
x8	Between Groups	5.633	3	1.878	2.247	.083
	Within Groups	290.728	348	.835		
	Total	296.361	351			
x9	Between Groups	6.421	3	2.140	2.444	.064
	Within Groups	304.690	348	.876		
	Total	311.111	351			

المحور الرابع

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
x10	Between Groups	7.123	3	2.374	2.448	.064
	Within Groups	337.556	348	.970		
	Total	344.679	351			
x11	Between Groups	5.651	3	1.884	2.314	.076
	Within Groups	283.247	348	.814		
	Total	288.898	351			
x12	Between Groups	5.619	3	1.873	2.479	.061
	Within Groups	262.901	348	.755		
	Total	268.520	351			

البعد الغائب (السلوكي)

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
x13	Between Groups	6.866	3	2.289	2.433	.065
	Within Groups	327.313	348	.941		
	Total	334.179	351			
x14	Between Groups	5.619	3	1.873	2.068	.104
	Within Groups	315.242	348	.906		
	Total	320.861	351			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
x15 Between Groups	6.846	3	2.282	2.243	.083
Within Groups	354.015	348	1.017		
Total	360.861	351			
x16 Between Groups	6.718	3	2.239	2.323	.075
Within Groups	335.529	348	.964		
Total	342.247	351			