

**أثر إستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات
بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار
مع دراسة ميدانية فى البيئة المصرية**

أستاذ دكتور
عارف عبدالله عبدالكريم
أستاذ المحاسبة المتفرغ
كلية التجارة – جامعة طنطا

أستاذ دكتور
رضا إبراهيم صالح
أستاذ المحاسبة المالية
نائب رئيس الجامعة لشئون خدمة المجتمع
وتنمية البيئة وعميد كلية التجارة سابقاً
كلية التجارة – جامعة كفرالشيخ

الباحث

وليد محمود إبراهيم ربيع

ممثل وزارة المالية - المديرية المالية بكفرالشيخ

المستخلص :

استهدف البحث التعرف على أثر إستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار ، ولتحقيق الهدف المرجو فقد تم تقسيم البحث إلى جزئين الجزء الأول : الدراسة النظرية ويتكون من أربعة فصول وذلك للتعرف على الجهود السابقة فى مجال الدراسة ، الجزء الثانى : الدراسة اله دانية لإختبار فروض الدراسة ، وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة التى تكونت من عدد (٣٣) مفردة. وتوصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة معنوية لإستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار .

الكلمات الدالة على البحث : إستقلال لجنة المراجعة - فرض الإستمرار - مراقب الحسابات

Abstract:

This research aimed to investigate the impact of Independence of Audit Committees on auditor's opinion about ability of Corporation to continue as Going-Concern, and to achieve the target, the thesis was divided into two parts; first part: the theoretical part which consists of four chapters to review the literature in this field, second part: empirical study to test a set of hypotheses using a questionnaire that was distributed to research sample which contained of ١٣٣ respondents.

The researcher found through empirical study that there are a significant impact of Independence of audit committees on auditor's opinion about ability of Corporation to continue as Going-Concern.

مقدمة :

إن استمرار أو شركة في المستقبل المنظور ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح يعتمد بصفة أساسية على وضعها داخل السوق ومدى قدرتها على الوفاء بسداد لزاماتها تجاه الآخرين ولذلك يعد موضوع التنبؤ بالوضع المالي للشركة من الموضوعات التي تحظى باهتمام جميع الأطراف ذوى المصلحة سواء من داخل الشركة أو من خارجها .

ومن المتفق عليه بصفة عامة أن لجان المراجعة (Audit Committees(ACs تلعب دوراً هاماً في مجال حوكمة الشركات، لاسيما في تعزيز فعالية مجلس الإدارة في مراقبة إدارة الشركة ، في هذا الصدد فقد أشار ك ل من (Forker , 1992; Mangena) ، Pike &) على أهمية زيادة كفاءة عمليات إعداد التقارير كمساهمة متميزة والتي تستطيع لجنة المراجعة الفعالة القيام بها ، وبالتالي زيادة جودة المعلومات وتحسين الإفصاح مما يؤدي إلى الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإداري وأصحاب المصلحة ، وقد قامت دراسات أخرى مثل (Peasnell, Pope, & Young, 2005) بدراسة تأثير وجود / غياب لجنة المراجعة على التقارير المالية وإدارة الأرباح، وقد قامت دراسات أخرى في الولايات المتحدة مثل (Karmanou & vafeas, 2005) بدراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة مثل : الاستقلال ، ملكية الأسهم ، والخبرة المالية والحجم وجودة الإفصاحات المالية ، وإقالة (dismissal) مراقب الحسابات بعد إصدار تقريره عن استمرار النشاط وإدارة الأرباح ، وبصفة عامة فإن نتائج هذه الدراسات تشير إلى أن لجان المراجعة تعتبر هامة في عمليات إعداد التقارير المالية . (Ji, et al., 2012, P.98-99) .

وقد حظيت لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام بالغ من الهيئات العلمية الدولية المتخصصة والباحثين، ويرجع هذا الإهتمام إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في الإشراف على إعداد ومراجعة القوائم المالية وكأداة للحد من ممارسات إدارة الأرباح وغيرها من الممارسات السلبية بالشركات وبالتالي زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وهو الأمر الذي أدى إلى قيام البورصات المالية الدولية بمطالبة الشركات التي تسجل أسهمها بها بإنشاء لجنة مراجعة . (إبراهيم . 2014 ص 2)

كما طالب معيار المراجعة الأمريكي (SAS No.59) مراقبي الحسابات بضرورة تقييم حالة استمرار العملاء وضماً بإضافة فقرة تفسيرية في تقرير المراجعة عند زيادة الشكوك الجوهرية حول مقدرة الشركة على الإستمرار في الوجود ، ويعد إفصاح مراقب الحسابات المستقل عن وضع استمرار العملاء مصدر معلومات هامة للمستثمرين منذ وصوله المفترض لتلك المعلومات والتي لا تكون متاحة للمستثمرين والمحللين . (Dong, et al., 2015, P.23) ، كما أشار معيار المراجعة المصري رقم 70) الخاص " بالإستمرارية " وكذلك معيار المراجعة الدولي رقم 70) إلى أهمية أن يتأكد مراقب الحسابات من أمرين وهما :

أ) أن إدارة الشركة تأخذ في الحسبان فرض الإستمرار في ممارستها المحاسبية عند إعداد القوائم المالية .

ب) ما إذا كانت الشركة قادرة على الإستمرار بحد أدنى في السنة التالية للسنة موضوع المراجعة .

ومم لاشك فيه أن تقرير مراقب الحسابات يمثل آخر مراحل عملية المراجعة كما يعتبر بمثابة مرآة تعكس وضع الشركات المالي أمام المستثمرين وجميع الأطراف أصحاب المصلحة . ونظراً لأهمية تقرير مراقب الحسابات بما يمثله من كون طرف محايد ومستقل

خاصة عندما يجد فيه المسامحة المعلومات المراد معرفتها إذ لا يمكن أن يكون رد فعل ذلك المستثمر يتوقف على ما يحتويه ذلك التقرير من معلومات يفترض أن تكون ما دة له . كما أن النتائج التي أفرزها الفكر المحاسبي تدعم الدعاوى القائلة بأن مستخدمي القوائم المالية يجدون إفصاح مراقب الحسابات بشأن إمرار المنشآت ذات قيمة فعلية، كما أن البحوث الأخيرة تؤكد على أهمية رأى مراقب الحسابات بشأن الإستمرار كواحدة من آليات الحوكمة . (Shimani,et al., 2009, P.239) ، ولهذا يرى الباحث أنه من خلال ما سبق فإن مسؤولية مراقب الحسابات لم تعد كونها مجرد إبداء للرأى فى الواثم المالية فقط بل تعدت ذلك وأصبحت بمثابة عملية تنبؤية بالأداء المستقبلى للشركة .

ولما كان استقلال لجنة المراجعة تلعب دورها فى كفاءة اللجنة فى القيام بهذا الدور فإن الباحث يسعى إلى دراسة أثر إستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدره الشركة . على الإستمرار مع إجراء دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية .

مشكلة البحث :

إن فرض الإستمرار (Joining-Concern Assumption) هو أحد الفروض الأساسية فى إعداد القوائم المالية ، ووفقاً لهذا الفرض يتم النظر إلى المنشأة على أنها مستمرة فى ممارسة أعمالها فى المستقبل المنظور ، وبدون قصد النية أو الضرورة على تصفيتها أو قاف أعمالها أو طلباً للحماية من الدائنين وفقاً للقوانين واللوائح . (SA, 2007, P.528)

وقد قام الإتحاد الدولى للمحاسبين (International Federation of Accountant) بإصدار معيار المراجعة الدولى رقم ١٧٠) والخاص بفرض الإستمرار بهدف توفير إرشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية ذات الصلاً بفرض الإستمرار المستخدم فى إعداد القوائم المالية ، بما فى ذلك تقييم الإدارة لمقدرة المنشأة على الإستمرار . (SA, 2007, P.528)

ولقد قام (Verschoor, 2008, P.42-43) بوضع وظائف وصلاحيات للجنة المراجعة ينبغى لها القيام بها ومنها ما يلى :

(١) التقدّم بالتوصيات لتعيين مراقب حسابات للشركة وإعادة النظر فى الإقالات المقترحة من الشركة .

(٢) مراجعة أتعاب مراقب الحسابات، والشروط المقترحة للإرتباط ، واستقلاله .

(٣) مراجعة تعيين واستبدال مديرى المراجعة الداخلية .

(٤) العمل كقناة اتصال بين مجلس إدارة الشركة وكل من مراقب الحسابات ومدير المراجعة الداخلة .

ولقد ركزت معظم الهيئات المهنية المهتمة بلجان المراجعة سواء كانت الدولية أو المحلية على أهمية إنشاء لجان المراجعة وضرورة توافر عدد من الخصائص بها والتي تمكنها من أداء المهام الملقاة على عاتقها . بالإضافة إلى اهتمام منظمات المهنية بلجان المراجعة ، اهتمت وركزت ضاً الكثير من البحوث الأكاديمية على لجان المراجعة وكان محور هذا الاهتمام يدور حول محورين أساسيين للجان المراجعة هما :

(عبد الفتاح . ٢٠١٣ ص ٤٠)

(١) خصائص لجان المراجعة المتمثلة فى (استقلالها ، وخبرتها المالية أو المحاسبية ، وحجمها ، و ورية انعقاد اجتماعاتها خلال العام) .

(٢) مهام لجان المراجعة المتعلقة بمتابعة الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية وضبط جودة التقارير المالية .

كما حظيت لجان المراجعة باهتمام كبير من قبل العديد من الباحثين والهيئات المهنية والأكاديمية نظراً لما تلعبه من دور محوري في ارتفاع جودة التقارير المالية ومساعدة مجلس الإدارة على القيام بمهامه الإشرافية والرقابية بالإضافة إلى ما تلعبه من دور أساسي في دعم استقلال مراقبي الحسابات وكذلك تفعيل دور المراجعة الداخلية مما يؤدي في النهاية إلى تحسين إعداد التقارير المالية وزيادة الإفصاح والشفافية ، وقد تزايد الإهتمام في السنوات الأخيرة بزيادة فعالية لجان المراجعة خصوصاً بعد سلسلة نهيارات والفضائح المالية التي ضربت كبرى الشركات العالمية حيث تزايد الإهتمام بالخصائص التي تؤدي إلى تحسين فعالية لجان المراجعة لضمان قيامها بالهدف الذي تكونت من أجله وتفادي حدوث مثل تلك النهيارات في المستقبل (إبراهيم . ٠١٨ ص ٦٤) . ولقد تنامت الدراسات التي تناولت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والديد من الموضوعات مثل إدارة الأرباح ومستوى الإفصاح المحاسبي ، وعلى العكس من ذلك، فإن الأبحاث التي قامت بدراسة العلاقة بين تلك الخصائص وتقارير المراجعة الخارجية ما زالت قليلة في الفكر المحاسبي .

(Wu, et al., ٢٠١٦. p. ٢٤١)

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لبحث أثر استقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار في البيئة المصرية .

وفي ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة الرئيسية من خلال السؤال البحثي الرئيسي التالي :

هل يؤثر إستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن

مقدرة الشركة على الإستمرار ؟

أهداف البحث :

سعى هذا بحث إلى إختبار أثر إستقلال لجنة المراجعة بالشركات العاملة في بيئة الأعمال المصرية على رأى مراقبي حسابات تلك الشركات بشأن مدى قدرتها على الإستمرار وذلك من خلال دراسة الهدف البحثي المتمثل في :

دراسة أثر إستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن

مقدرة الشركة على الإستمرار ؟

أهمية البحث :

ظهر أهمية البحث من خلال المجال الذي يتناوله ويمكن عرض أهمية هذه الدراسة من خلال جانبين وهما كما يلي :

(أ) الأهمية العلمية :

- (١) المحاولة في توفير إطار فكري ملائم للعلاقة بين إستقلال لجنة المراجعة ومراقب الحسابات بشأن مدى استمرار الشركة في مزاولة نشاطها في المستقبل .
- (٢) ندرة الأبحاث والدراسات التي قامت بدراسة أثر إستقلال لجنة المراجعة على مدى تمكين مراقب الحسابات من بدء رأيه بشأن مقدرة الشركات على الإستمرار .
- (٣) تعد دراسة آراء مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركات على الإستمرار من الموضوعات التي تحظى بأعلى درجات الأهمية خاصة في ظل زدياد حدة التقلبات الإقتصادية في الوقت الراهن .

(ب) الأهمية العملية :

- (١) المساعدة في تعزيز استقلال وموضوعية مراقب الحسابات من حيث بدء رأيه دون خوف من التعرض لأي ضغوط من إدارة الشركة خاصة إذا كان رأياً لا يتماشى مع رغبة الإدارة .

(٢) تسليط الضوء على الدور الهام الذى تلعبه لجان المراجعة فى مساعدة مراقب الحسابات وتوفير الحماية له للقيام بمهامه والمحافظة على استقلاله دون أى تأثير من الإدارة .

(٣) إهتمام جميع الأطراف أصحاب المصلحة فى الحصول على معلومات ذات مصداقية بشأن الوضع المالى للشركا لا سيما فى المستقبل مما يؤثر على قراراتهم وبالتالي الوضع المالى للشركة داخل السوق .

منهج البحث :

لتحقيق الأهداف المرجوة فقد اتبع الباحث المنهج الإيجابي (Positive Approach) فى إنجاز هذا البحث وذلك بهدف الإجابة على سؤالين هاميين :

- ١) كيف (How) يؤثر إستقلال لجنة المراجعة على مراقب الحسابات عند بدء رأيه ؟
- ٢) لماذا (Why) يتم التأكيد على هذا الدور وما هى الفوائد المحققة من ذلك ؟

الدراسات السابقة :

يعتبر دراسة أثر لجان المراجعة على رأى مراقبى الحسابات بشأن مدى قدرة الشركات على الإستمرار فى ممارسة أنشطتها فى المستقبل من الموضوعات التى بدأت أن تحظى باهتمام كبير من قبل الباحثين والأكاديميين .

١- دراسة (أحمد ، ٢٠٠٩) .. بعنوان :

" العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية : دراسة ميدانية "

قد تم إجراء هذه الدراسة فى جمهورية مصر العربية واسهدفت بصفة أساسية دراسة وتحليل العلاقة بين خصائص الجودة فى لجنة المراجعة وتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك فى إطار التطبيق المتنامى لحوكمة الشركات .

وكانت نتائج هذه الدراسة أن خصائص الجودة التى تتميز بها لجنة المراجعة من حيث الضوابط التى يجب مراعاتها عند تشكيل لجان المراجعة بالشركات المساهمة من حيث الأ يقل عدد أعضاء اللجنة عن ثلاثة وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية وتحديد اختصاصاتها وواجباتها واجتماعاتها ونظام العمل يكون لها دور فعال فى تفعيل نظام الرقابة الداخلية التى يستند إليها كل من المراجع الداخلى ، مراقب الحسابات فى عملهما ؛ هذا يؤدى إلى زيادة ثقة مراقبى الحسابات فى القوائم والتقارير المالية .

٢- دراسة (صالح ، ٢٠١٠) .. بعنوان :

" العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية "

فى بيئة الأعمال المصرية - دراسة نظرية وتطبيقية "

أجريت هذه الدراسة فى مصر واستهدفت دراسة أثر بعض آليات حوكمة الشركات على أداء الإدارة، وذلك من خلال تطوير نموذج لإختبار العلاقة بين جودة الأرباح وبعض جوانب حوكمة الشركات، وأثرها على جودة التقارير المالية فى بيئة الأعمال المصرية وذلك على عينة مكونة من ٤٥ شركة من الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٧ - ٢٠٠٩ م .

وكانت نتائج هذه الدراسة أنه لم يتبين وجود علاقة بين حجم واستقلال مراقب الحسابات وبين جودة الأرباح ، كما توجد علاقة طردية بين جودة الأرباح واستقلال لجنة المراجعة .

٣- دراسة (هلال ، ٢٠١٢) .. بعنوان :

" أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية "

تم إجراء هذه الدراسة فى جمهورية مصر العربية واسهدفت دراسة أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح ، كما تمثلت متغيرات الدراسة

هـ - ل الملاءمة - ل الملاءمة المؤهبة - الملكة العائلي - ملكية - كد - ار (المساهمين) كم تضمنت خصائص لجنة المراجعة في استقلال لجنة المراجعة - خب - رة أضاء لجنة المراجعة - عدد اجتماعات لجنة المراجعة ، وذلك على عينة مكونة من ٤٢ شركة مساهمة مسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠٠٩ م وكانت نتائج هذه الدراسة أنه وجد علاقة عكسية بين خصائص لجنة المراجعة وممارسات إدارة الأرباح .

٤- دراسة (Li et al., ٢٠١٢) .. بعنوان :

" The Effect of audit committee characteristics on intellectual capital disclosure "

تم إجراء هذه الدراسة في المملكة المتحدة واسهدفت دراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة (حجم اللجنة - دورية انعقاد اللجنة - الخبرة المالية - الإستقلال - ملكية أعضاء اللجنة لأسهم في الشركة) والإفصاح عن رأس المال الفكري بمكوناته رأس المال البشري - رأس المال الهيكلي - رأس مال العلاقات) وهي دراسة ميدانية وذلك باستخدام بيانات من ١٠٠ شركة مسجلة في بورصة الأوراق المالية بريطانيا ، وذلك في الام المنتهى في ٣٠ ديسمبر ٢٠٠٥ م .

وكانت نتائج هذه الدراسة أنها لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن رأس المال الفكري واستقلال لجنة المراجعة . كما تلاحظ أن العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والإفصاح عن رأس المال الفكري يختلف باختلاف مكونات رأس المال الفكري (رأس المال البشري - رأس المال الهيكلي - رأس مال العلاقات) .

٥- دراسة (Hamdan, et al., ٢٠١٣) .. بعنوان :

" The Audit committee characteristics and Earnings Quality: Evidence from Jordan "

أجريت هذه الدراسة في المملكة الأردنية الهاشمية واسهدفت دراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة المتمثلة في (حجم اللجنة - الإستقلال - الخبرة المالية - دورية انعقاد اللجنة - ملكية أعضاء اللجنة لأسهم في الشركة) وجودة الأرباح . وتشمل العينة في هذه الدراسة ٥٠ شركة صناعية أردنية مسجلة ببورصة الأوراق المالية بعمان خلال الفترة من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٩ م .

وكانت نتائج هذه الدراسة أنها لا توجد أي علاقة بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وجودة الأرباح . كما أثبتت النتائج أن أعضاء لجنة المراجعة بالشركات الصناعية الأردنية غير مستقلين ، حيث توجد علاقات عائلية ومالية بين أعضاء لجنة المراجعة ومجلس الإدارة مما يقلل من قدرتهم على إحكام الرقابة على أعمال الشركة وزيادة جودة الأرباح .

٦- دراسة (إبراهيم ، ٢٠١٨) .. بعنوان :

" أثر خصائص لجان المراجعة على مستوى الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري- دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية "

أجريت هذه الدراسة في مصر واستهدفت التعرف على أثر خصائص لجنة المراجعة على مستوى الإفصاح المحاسبي عن معلومات رأس المال الفكري ، وذلك من خلال فحص وتحليل التقارير السنوية لعينة تضم ١١٠ شركة من الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية خلال عام ٢٠١٥ م .

وكانت نتائج هذه الدراسة أنه توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح المحاسبي عن معلومات رأس المال الفكري وخصيبي دورية إجتماعات لجنة المراجعة واستقلال لجنة المراجعة .

٧- دراسة (محمود ، ٢٠١٢) .. بعنوان :

" تقييم كفاية الإفصاح فى التقارير المالية المنشورة بهدف التنبؤ باستمرارية منشآت الأعمال - دراسة ميدانية "

أجريت هذه الدراسة فى جمهورية مصر العربية واستهدفت دراسة مستوى الشفافية والإفصاح فى التقارير المالية السنوية المنشورة فى البيئة المصرية ، وتحديد ما إذا كان الإفصاح المحاسبى فى التقارير المالية وفقاً للقوائم المالية كافياً للتنبؤ بمدى استمرار المنشأة من عدمه . وقد بلغ حجم العينة ١١٣ مفردة من المستثمرين فى بورصة الأوراق المالية وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة بالجامعات المصرية ومراقبي حسابات ومراجعين داخليين بركات المساهمة المصرية. وكانت نتائج هذه الدراسة أنه توجد علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبى فى التقارير المالية المنشورة والتنبؤ بمدى استمرار منشآت الأعمال، كما توجد علاقة عكسية بين الإفصاح المحاسبى وحجم شركات المساهمة المصرية. وتوجد علاقة عكسية بين الإفصاح المحاسبى وربحية شركات المساهمة المصرية .

٨- دراسة (شعبوط ، ٢٠١٦) .. بعنوان :

" مستوى قدرة المحاسب القانونى الأردنى على إكتشاف مؤشرات الشك فى استمرارية الشركات : دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين "

أجريت هذه الدراسة فى المملكة الأردنية الهاشمية واسمها التعرف على مستوى قدرة المحاسب القانونى على إكتشاف مؤشرات الشك فى مدى استمرار الشركات ، وكذلك معرفة أثر متغيرات سنوات الخبرة على مستوى قدرة المحاسب القانونى فى الأردن . ولقد تم إجراء الدراسة على مجتمع المحاسبين القانونيين الأردنيين ، والبالغ عددهم ٨٧ محاسب قانونى . حيث تم اختيار عينة عشوائية مكونة من ٤٠ محاسب قانونى من مجتمع الدراسة .

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مستوى قدرة المحاسب القانونى الأردنى على إكتشاف مؤشرات الشك المالية فى استمرار الشركات مرتفعة وبنسبة مئوية ٦٠.٦٠ ، وأن أكثر هذه المؤشرات أهمية من وجهة نظر المحاسب القانونى كانت "عدم التمكن من تسديد الديون طويلة الأجل المستحقة فى الوقت المحدد". كما أن مستوى قدرة المحاسب القانونى الأردنى على إكتشاف مؤشرات الشك التشغيلية فى استمرار الشركات مرتفعة وبنسبة مئوية ٢٠.٢٠ ، وأن أكثر هذه المؤشرات أهمية من وجهة نظر المحاسب القانونى كانت "فقدان أسواق رئيسية". ومستوى قدرة المحاسب القانونى الأردنى على إكتشاف مؤشرات الشك الأخرى فى استمرار الشركات متوسطة وبنسبة مئوية ٩.٢٠ ، وأن أكثر المؤشرات أهمية من وجهة نظر المحاسب القانونى كانت " عدم القدرة على الإلتزام بالمتطلبات القانونية الخاصة برأس المال وغيره " .

٩- دراسة (Wu, et al., ٢٠١٦) .. بعنوان :

" Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure "

أجريت هذه الدراسة بالمملكة المتحدة وسميت دراسة درجة الارتباط بين خصائص لجنة المراجعة المتمثلة فى (استقلال اللجـة - الخبرة المالية) واحتمال حصول الشركات المفلسة (ailed) بالمملكة المتحد على تقارير مراقب الحسابات بشأن استمرارها فى ممارسة النشاط . وعلى وجه التحديد يتم دراسة مدى التهديدات المتمثلة التى تمثلها خدمات مراقب الحسابات التأكيد ، بخلاف المراجعة (JAS) Non-Audit Services على تقارير مراقب

الحسابات وما إذا كانت تخضع خصائص لجنة المراجعة من عدم . وتتكون عينة هذه الدراسة من عدد ١٦ (شركة مفلسة من عام ١٩٩٧ حتى ٢٠١٠ م . وكانت نتائج هذه دراهة أن الشركات الفاشلة المفلس (failed ذات العدد الأكبر من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين (VEDS) و خبراء اماليين فى لجنة المراجعة أكثر عرضة لحصولها على تقارير مراقب الحسابات بشأن استمرار النشاط السابق للإفلاس . كما أن العلاقة بين الخدمات الذكيدية وتقارير مراقب الحسابات تخضع لخصائص لجنة المراجع : من حيث أن لجنة المراجعة هي أكثر استقلالا وتتضمن نسبة أكبر من الخبراء الماين، وبالتالي فإن مراقبى الحسابات مُقدى خدمات اتأكيدية هم أقل عرضة لإصدار تقرير غير معدل نظيف) لاستمرار النشاط السابق ل فلاس .

الفرض البحثى :

فى ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفرض البحثى فى صورته العدمية كما يلى :

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لإستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار

مهام ومسئوليات مراقب الحسابات بشأن إستمرار الشركة وأثر إستقلال لجنة المراجعة
١- أهمية وأثر فرض الإستمرار فى كل من المحاسبة والمراجعة :

يعتبر فرض الإستمرار من الفروض الأساسية فى المحاسبة والتي تعد فى ضوئها القوائم المالية ، ويجرى إعداد القوائم المالية عادةً بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة فى المستقبل المنظور وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل كبير ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفى مثل هذه الحالة فإنه يجب أن تفصح عن الأساس المستخدم .

(الند ر . ٢٠١١ ص ١٣)

ويقوم هذا الافتراض على فكرة أن الوحدة المحاسبية كوحدة أعمال سوف تستمر فى ممارسة نشاطها لفترة غير محدودة وهذا يعنى أنه ليس من المتوقع أن يتم تصفية المنشأة فى المستقبل المنظور وأنها سوف تستمر لفترة غير محدودة من الزمن، وهذا الافتراض فى الإمرار يعكس توقعات كل الأطراف ذوى المصلحة وهكذا فإن القوائم المالية تعطى وجهة نظر مؤقتة عن الوضع المالى للمنشأة وأنها فقط جزء من سلسلة متواصلة من التقارير المالية . (عبد الكريم . ٢٠١٤ ص ٧٧)

ولقد أصبح الدور التقليدى المتعارف عليه لعمل مراقب الحسابات ، و الذى يقتصر على إبداء رأيه الفنى المحايد عن مدى تعبير كل من الحسابات الختامية والميزانية عن نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة محل المراجعة غير كافياً لبث الإطمئنان لدى الأطراف المختلفة التى تتعامل مع المنشأة وتعتمد على رأى مراقب الحسابات كأساس لإتخاذ القرارات المالية المختلفة فى مجال الإستثمار والإئتمان ، ولقد أصبح مقبولاً فى الوقت الحالى وفى ظل المشاكل المالية وغير المالية التى تحيط بمناخ النشاط الإقتصادى أن يبدى مراقب الحسابات رأيه عن قدرة المنشأة على الإستمرار فى نشاطها خلال المستقبل المنظور وعدم وجود ما يعيق قدرتها على الإستمرار ، كما أنه إذا كان فرض الإستمرار فى المحاسبة يعنى أن حياة المنشأة سوف تستمر لفترة غير محددة الزمن، فإن فرض الإستمرار فى المراجعة يعنى أن يبدى مراقب الحسابات برأيه عما إذا كانت المنشأة قادرة على الإستمرار فى نشاطها من عدمه . (الد ويل ٢٠١٣ ص ١٨)

٢- مسئولية مراقب الحسابات نحو تقييم مدى سلامة فرض إستمرار الشركة :

يجد المتتبع للإصدارات المهنية فى هذا المجال أنها سعت نحو سد، أو بالأحرى تضيق، فجوة التوقعات التى تواجه المهنة من خلال توفير الإرشادات لمراقب الحسابات فى إطار تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الإستمرار، وفى سبيل تضيق تلك الفجوة أصدر الإتحاد الدولى للمحاسبين (FAC) معيار المراجعة الدولى رقم ١٧٠ باسم "الإستمرار" والذى يسرى اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٤ م ، والذى استهدف وضع مجموعة من الإرشادات بشأن مسئولية مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية فيما يتعلق بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الإستمرار كأساس لإعداد التقارير المالية، وأشار المعيار إلى أنه يقع على عاتق الإدارة مسئولية تقييم مقدرة الشركة على الإستمرار حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية مسئولية صريحة بذلك، أما فيما يتعلق بمجال تطبيق المعيار يتضح أنه يركز على مسئولية مراقب الحسابات والذى يتوجب عليه إصدار حكم مهنى بشأن مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الإستمرار حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المستخدم فى إعداد القوائم المالية صراحة من الإدارة عمل تقييم محدد لمقدرة الشركة على الإستمرار، وفيما يتعلق بالمتطلبات المهنية التى أوردتها المعيار بشأن تقييم مراقب الحسابات لفرض الإستمرار فقد حدد المعيار مجموعة من المؤشرات والإجراءات التى تساعد مراقب الحسابات على إكتشاف حالات الشك فى إستمرار الشركة، حيث تم تصنيف المشرات إلى مؤشرات مالية - مؤشرات تشغيلية - مؤشرات أخرى . زعطوط ٢٠١٢ ص ١٣)

لذا فقد حدد معيار المراجعة المصرى رقم ١٧٠ الخاص بالإستمرارية ماهية لأحداث أو ظروف التى قد تؤدى إلى الشك فى قدرة المنشأة على الإستمرار . (معيار المراجعة المصرى رقم ٧٠ ص ٦) ، وتنقسم تلك المؤشرات إلى ما يلى :

- ١) مؤشرات مالية مثل : وجود خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور ملحوظ فى قيمة الأصول المستخدمة فى توليد التدفقات النقدية - عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين فى تواريخ الإستحقاق - وجود نسب مالية هامة بالسالب .
- ٢) مؤشرات تشغيلية مثل : خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توافر البديل المناسب - فقدان سوق هام أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسى .
- ٣) مؤشرات أخرى مثل : عدم الإلتزام بمتطلبات كذا ، رأس المال أو بالمتطلبات القانونية الأخرى - وجود دعاوى قضائية قائمة أو إجراءات قانونية ضد المنشأة قد لا تستطيع الوفاء بها لصالح الغير .

وسيتطرق الباحث لمسئولية مراقب الحسابات نحو تقييم مدى سلامة فرض إستمرار الشركة وفقاً للمعيار الدولى رقم ١٧٠ المعدل ISA ٥٧٠ Revised فى سنة ٢٠١٥ م الذى يسرى مفعوله عند مراجعة القوائم المالية للفترة التى تنتهى ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ م أو بعده . ووفقاً لمعيار المراجعة الدولى رقم ١٧٠ المعدل فإنه على مراقب الحسابات الحصول على الأدلة الكافية والملائمة عن مدى إستمرار الشركة واستنتاج مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرار كأساس محاسبى ومدى تواجد عدم تأكد جوهرى (شك جوهرى) Material Uncertainty بشأن مدى مقدرة الشركة على الإستمرار، وفى حالة ملاءمة إستخدام إدارة الشركة لفرض الإستمرار كأساس محاسبى وتوصل مراقب الحسابات لاستنتاج بعدم وجود تأكد جوهرى متعلق بالأحداث أو الظروف التى تؤدى به لشك جوهرى Significant Doubt فى مقدرة الشركة على الإستمرار هنا يكون مراقب الحسابات أمام أحد حال ن :

أولاً : حالة كفاية الإفصاح عن عدم التأكد الجوهرى فى القوائم المالية ، وفى هذه الحالة يجب على مراقب الحسابات إصدار تقرير نظيف (Inqualified Opinion) على أن يشتمل التقرير على قسم منفصل بعنوان " عدم تأكد الجوهرى متعلق بالإستمرار Material Uncertainty Related to Going-Concern " .

ثانياً : حالة عدم كفاية الإفصاح عن عدم التأكد الجوهرى فى القوائم المالية، وفى هذه الحالة يجب على مراقب الحسابات إصدار تقرير متحفظ (Qualified Opinion) عند توصله إلى وجود عدم تأكد جوهرى وأن لقوائم المالية محرفة بشكل جوهرى بسبب عدم كفاية الإفصاح أو تقرير عكسى (Adverse Opinion) عند إغفال (Omit) الشركة لإفصاحات مطلوبة تتعلق بعدم التأكد الجوهرى ، والشكل () يوضح ملخصاً لمعيار المراجعة الدولى رقم ٥٧٠ المعدل .

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولى ٥٧٠ (المعدل فإن مسئوليات مراقب الحسابات تتمثل فى الحصول على ما يكفى من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمدى واستنتاج ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الإستمرار عند إعدادها للقوائم المالية، واستنتاج - استناداً لأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها - مدى تواجد عدم كد جوهرى بشأن مقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة، مع العلم بأن هذه المسئوليات قائمة حتى إذا لم يتضمن إطار التقرير المالى المستخدم فى إعداد القوائم المالية متطلباً صريحاً للإدارة لإجراء تقدير محدد لمدى مقدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة فى المستقبل .

(ISA NO. ٥٧٠ Revised, ٢٠١٥, para.٦, P. ٤)

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن مسئولية مراقب الحسابات عند قيامه بتقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الإستمرار يتم الوفاء بها من خلال قيامه بثلاثة إجراءات تتلخص فيما يلى :

- ١) تقييم مدى وجود شك جوهرى فى مقدرة الشركة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها فى المستقبل .
- ٢) التحقق من مدى كفاية إفصاح إدارة الشركة فى القوائم المالية عن تواجد أى معوقات تحول دون إستمرار الشركة فى المستقبل المنظور .
- ٣) فى حالة وجود شك جوهرى فى مدى مقدرة الشركة على الإستمرار مع التأكد من كفاية الإفصاح يجب أن يُصدر مراقب الحسابات تقريره متضمناً قسماً منفصلاً خاصاً متعلقاً بعدم التأكد الجوهرى بمدى مقدرة الشركة على الإستمرار، وفى حالة عدم كفاية الإفصاح يجب أن يُصدر مراقب الحسابات تقريراً متحفظاً أو عكسياً .

٣- أهمية رأى مراقب الحسابات عن إستمرار الشركة :

يعذر تقرير مراقب الحسابات القناة الأساسية التى يقوم من خلالها مراقب الحسابات بتوصيل المعلومات عن عملية المراجعة لمستخدمى القوائم المالية (١٢١ ، P. ٢٠١٦ ، Chen et al.) . وبالنسبة لعملية طرح أسهم الشركات، تقوم الشركة بإعداد نشرة الإكتتاب العام (IPO prospectus) (nitial public offerings) التى تحتوى على القوائم المالية التى تم مراجعتها ، وقد تتضمن نشرة الإصدار رأياً يخص استمرار الشركة (GO) ، إذا كان لدى مراقب الحسابات شك كبير حول قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة فى مزاولة نشاطها خلال السنة القادمة ، ونظراً لمحدودية المعرفة بعمليات الشركات الخاصة ، فهناك درجة كبيرة من عدم التماثل فى المعلومات ، ويُطلع رأى مراقبى الحسابات بشأن مدى استمرار الشركة (GO) (Going - Concern Opinion)

ال - وق والمصد - رين المحته - ن به - اوف مراقبى الحسابات ، وبالنسبة لى فإن GCO لى بمذبة معلومة جوهرية ، مهمة جداً لكل من الشركات والمستثمرين والسوق بصفة عامة .

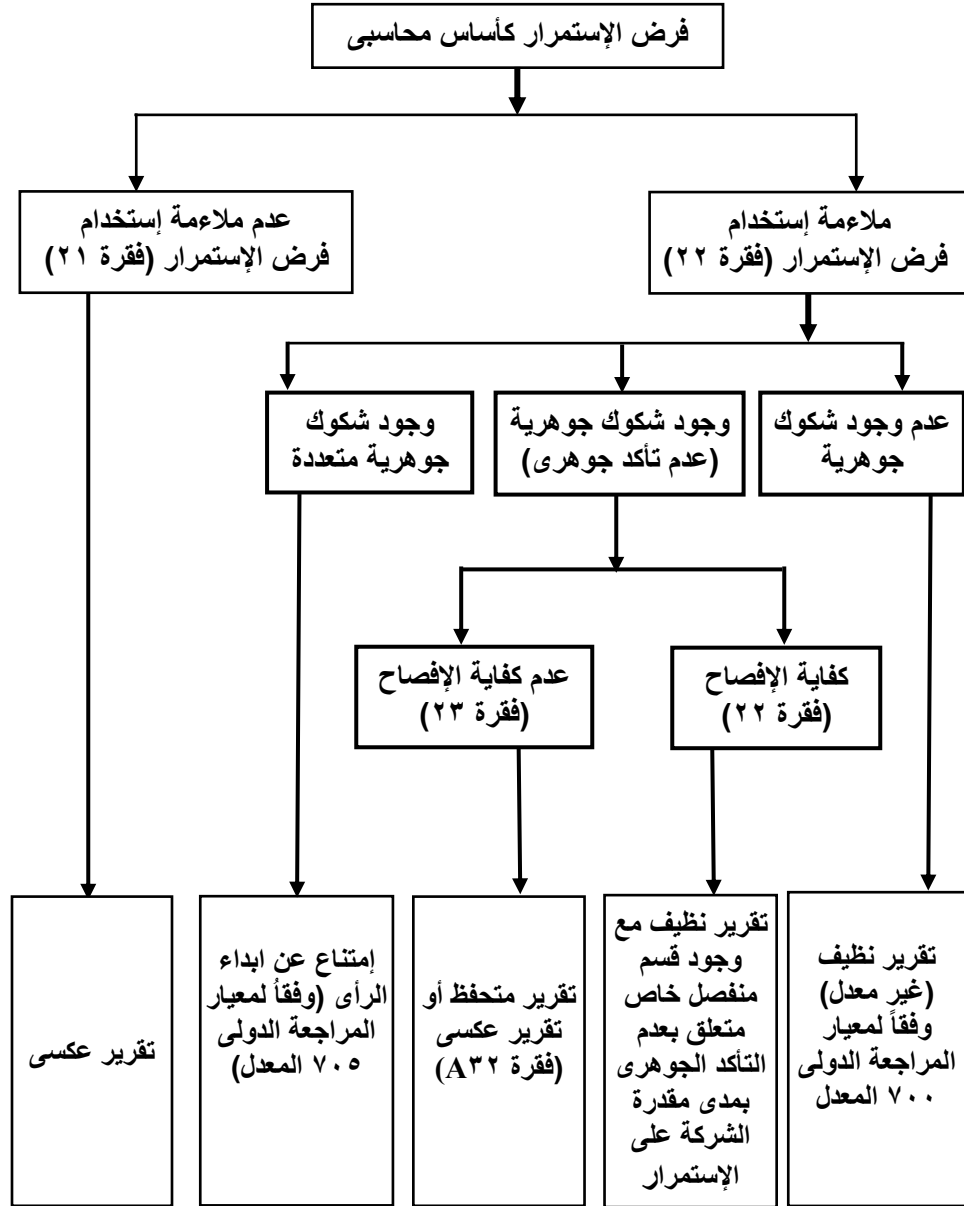
(Matanova, et al., ٢٠١٨, P. ٢)

ويعتبر موضوع إصدار مراقب الحسابات لرأيه المناسب حول مقدرة الشركة على استمرار ذو صلة بالحفاظ على حقوق أصحاب المصلد ، ويعد أصحاب المصلحة الذين يشملون المستثمرين و عملاء والموردين والدائنين هم المستفيدين الرئيسيين من إصدار ، مراجعة هذا ، ويعد رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار بمثابة إشارة مبكرة لأصحاب المصلحة حول قدرة الشركة على البقاء فى مزاوله نشاطها وبدون هذه الأداة خسرت أصحاب المصلحة مليارات عندما تنهار الشركة فجأة ؛ حيث أن المستثمرين يغيرون أساليب تحليلهم الذى بعد أن اذى شركة ما رأياً حول مدى قدرتها على الإستمرار ، مما يعكس أن صادر مراقب حسابات رياً بخصوص إستمرار الشركة (Joining-Concern Opinion) هو عامل مهم للغاية لى عملية اتخاذ القرارات الإستثمارية .

(Osman, et al., ٢٠١٦, P. ٣٧٣٣)

وعند تقرير ما إذا كان يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بإصدار رأى يخص إستمرار الشركة (JCO) من عدمه ، فعليه أن يوازن بين عواقب إصدار GCO إلى عميل لا يفشل فى المستقبل (خطأ من النوع الأول) ما بل عواقب عدم إصدار GCO إلى عميل يفشل فى مزاوله نشاطه مستقبلاً (خطأ من النوع الثانى) . (Berglund, et al., ٢٠١٦, P. ٢)

ويمكن القول فى هذا الصدد أن الحكم المهنى لمراقب الحسابات بشأن إستمرار الشركات يُعد من أكثر الإتجاهات البحثية جدلاً خلال تطور الفكر المحاسبى ، فمنذ صدور الإصدارات المهنية المتعلقة بمسئولية مراقب الحسابات فى هذا الشأن ثار الجدل حول الهدف من تلك المسئولية ونطاقها ، وماهية محددات إصدار مراقب الحسابات لأحكامه المهنية فى هذا الصدد ، وماهية أدلة الإثبات التى يجب أن يسعى للحصول عليها لترشيد حكمه المهنى فى هذا الصدد ، وماهى التكلفة الإقتصادية التى يتحملها المجتمع نتيجة إصدار أحكام مهنية غير سليمة فى هذا الشأن . (زعطوط ٢٠١٢ ص ١١)



المصدر : إعداد الباحث

شكل (١)

معيار المراجعة الدولي (٥٧٠) المعدل

طبيعة لجان المراجعة :**تمهيد :**

تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم التي تحظى باهتمام العديد من الدول، كم توصى العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور التي تقوم بها في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها ، وفي تدعيم استقلال عملية المراجعة عرفة . ٢٠١٤ ص ٣٥٥ ؛ نجم الدين . ٢٠١٦ ص ٣٠) .

حيث ظهرت أهمية لجان المراجعة وازدادت كثيراً في السنوات الأخيرة، وذلك بسبب تزايد حالات الغش الإداري ، والإختلاسات المالية، وفشل وتعثر الشركات وتوالى الإنهيار - هل شركة أنرون Enron في ٢٠٠١ م ، ووردكوم للاتصالات WorldCom في ٢٠٠٢ م ، وليمان برزرز Lemman Brothers في ٢٠٠٨ م ، وإنخفاض مستوى ثقة الجمهور في القوائم والتقارير المالية للشركات المالية ، وتعتبر لجان المراجعة إحدى الآليات الرئيسية لحوكمة الشركات ومن أهم التطورات التي تساهم في تحقيقها وتعزيز أسواق رأس المال . (السعدى ٢٠١٤ ص ٢)

(١) مفهوم لجنة المراجعة :

إن مفهوم لجنة المراجعة ليس جديداً فلقد بدأت لجان المراجعة في جذب الإنتباه لأول مرة في أواخر ثلاثينيات القرن الماضي عندما بدأت كل من هيئة تداول الأوراق المالية SEC Securities and Exchange Commission () وبورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE New York Stock Exchange () في تشجيع المؤسسات التجارية على إنشاء لجان مراجعة بعد حدوث قضية تلاعب في شركة McKesson and Robbins عام ١٩٣٩ م . (Birkett, ١٩٨٦, p. ١٠٩)

وعلى الرغم من أهمية لجان المراجعة ، إلا أنه ليس هناك اتفاق على مفهوم واضح ومحدد لها، فمفهوم لجان المراجعة يختلف وفقاً للأهداف والمهام والمسئوليات الموكلة إليهم . (ناصر . ٢٠١٦ ص ٢٦)

وعرفها (ناصر . ٢٠١٦ ، ص ٢٧) بأنها " لجنة منبثقة من مجلس الإدارة من أعضاء غير التنفيذيين ، من واجباتها الأساسية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ومراجعتها ، ومراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة ، ودعم استقلال مراقب الحسابات ومناقشته حول نتائج المراجعة وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ودعم استقلاله ، والتأكد من الإفصاح في التقارير المالية المنشورة ، والتأكد من تطبيق قواعد الحوكمة ، ومن واجباتها أيضاً حماية أصحاب المصالح من خطر الإدارة من خلال إستغلال الصلاحيات الممنوحة لها في إعداد التقارير المالية " .

وقد تم تعريف لجنة المراجعة في دليل حوكمة الشركات لمصرى على أنها " لجنة يقوم مجلس الإدارة بتشكيلها بحيث تتمتع بالإستقلال في أداء عملها . ويكون للجنة المراجعة لائحة عمل تعتمد من المجلس ، تحدد نطاق عملها ومسئولياتها واختصاصاتها بما يتماشى مع القوانين والتعليمات الرقابية . ولتحقيق استقلالية لجنة المراجعة ، إن اللجنة تختار رئيسها ، وتكليفها بأداء مهامها بموجب قرار يصدر من مجلس الإدارة . ويتم تشكيل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة على أن يكون من بينهم عضواً واحداً على الأقل ممن لديهم معرفة ودراية بالأمور المالية المحاسبية " .

(الدليل المصرى لحوكمة الشركات . ٢٠١٦ ص ٢٣)

ويتفق الباحث مع ما طرحه (حمد . ٠١٦ ، ص ٨٦) من تعريف للجنة المراجعة بأنها " لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة ، تتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء مستقلين يتمتعون

بالخبرة المالية والقانونية والمحاسبية، ويد معون على الأقل مرة كل ثلاثة شهور ، وتتركز مهامها في مراجعة التقارير المالية وتقييم كفاءة المدير المالي ، ودراسة نظام الرقابة الداخلية والقوائم المالية وترشيح مراقب الحسابات وتقييم كفاءته والعديد من المهام الأخرى .

(٢) أهمية ومهام لجان المراجعة:

تضمن أهمية لجان المراجعة في مساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامها الرقابية والإشرافية داخل الشركة، وذلك من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمها لجان المراجعة إلى مجلس الإدارة وبالتالي إلى الجمعية العامة للمساهمين وبالتالي فإن لجان المراجعة تعتبر أداة رقابية فعالة تساعد أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في تحسين قراراتهم والعمل كفئة اتصال بين مجلس الإدارة وكل من المراجعة الداخلية والخارجية، أما فيما يتعلق بمراقبي الحسابات فتظهر أهمية لجان المراجعة من خلال دعمها لإستقلالهم في بدء رأيهم بحرية ودون ممارسة أية ضغوط قد تمارس عليهم، وتعمل لجان المراجعة على تحديد الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات مقابل أعمال المراجعة والخدمات الأخرى المقدمة بخلاف المراجعة ، كما تعمل لجان المراجعة على حل المشاكل التي قد تنشأ بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة ومراجعة التقارير المقدمة من مراقب لحسابات قبل العرض على مجلس الإدارة .

(٣) إستقلال لجان المراجعة Audit Committee Independence :

يعتبر استقلال لجنة المراجعة من أهم الخصائص التي يتمتع بها أعضاء لجنة المراجعة لما تتيحه هذه الخاصية عند توافرها من حياد أعضاء لجنة المراجعة في القيام بأعمالهم وبالمهام الملقاة على عاتقهم واتخاذ القرارات اللازمة بحرية دون تحيز لطرف دون الأخر. وفيما يلي سيتناول الباحث تعريف الإستقلال ، ومعيار الإستقلال ، ومحددات الإستقلال :

تعريف استقلال أعضاء لجنة المراجعة :

تتوقف قوة لجنة المراجعة وقدرتها على القيام بمسئولياتها على مدى استقلالها ؛ وإذا لم يتوافر الإستقلال لأعضاء لجنة المراجعة أصبحت تحمي مصالح الإدارة ، ولا يمكن لها أن تقوم بدور المراقب المستقل ، وتفقد موقعها في حماية مراقب الحسابات الذي من مسئولياتها حماية استقلاله ، وتحدد استقلالية أعضاء لجنة المراجعة بمدى قوتهم على اتخاذ القرارات بموضوعية دون أن يتأثروا بالآخرين ، حتى ولو تعارضت مع رغبات ومصالح الإدارة العليا (الجندی . ٢٠١٤ ص ١٦)

وفي هذا الصدد عرفت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) واللجنة القومية لتداول الأوراق المالية (NASD) The National Association of Securities Dealers عضو لجنة المراجعة المستقل بأنه "ذلك الشخص الذي يتحرر من أى علاقة مالية أو غير مالية قد تؤثر على حكمه المستقل عند ممارسة دوره كعضو لجنة مراجعة " .

(هلال ٢٠١٢ ص ٣٢)

ولقد حدد (الدليل المصرى لحوكمة الشركات . ٢٠١٦ ص ٢٣) بأنه " يتم تشكيل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة على أن يكون من بينهم عضواً واحداً على الأقل ممن لديهم معرفة ودراية بالأمر المالي والمحاسبية " .

وهناك من يصنف استقلال أعضاء لجنة المراجعة إلى ثلاث مستويات (هلال ٢٠١٢ ص ٣٣) :

- أعضاء مستقلين تماماً : ويتمثل مستوى الاستقلال الكامل في أعضاء لجنة المراجعة الذين لا يحصلون على أية منافع من الشركة باستثناء ما يحصلون عليه مقابل العمل في مجلس الإدارة .

- أعضاء غير مستقلين تماماً : ويتمثل هذا المستوى فى أعضاء لجنة المراجعة الذين يحتلون مواقع وظيفية بالفعل داخل الإدارة التنفيذية للشركة .
- مستوى متوسط بين الاستقلال الكامل وعدم الاستقلال الكامل ويطلق عليهم الأعضاء الرماديون - Gray Members : وهم الأعضاء الذين لايشغلون مواقع وظيفية داخل الشركة، ولكنهم فى ذات الوقت يرتبطون بالشركة ارتباطاً قوياً لسبق العمل بها أو لوجود علاقات عائلية مع أفراد الإدارة التنفيذية، ويندرج ضمن هذا المستوى أيضاً كل من المديرين بالشركات الأخرى ذات العلاقة القوية مع الشركة (مثل الموردن أو العملاء) ومن يقدمون الخدمات المهنية والاستشارية للشركة (مثل المحامين والمرجعين) .

معايير استقلال أعضاء لجنة المراجعة :

- يقضى مبدأ الاستقلال أن تضم اللجنة أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ذوى القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، وتنادى كثير من الدول بالألا تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة التت يذيين فحسب، بل من أعضاء مجلس إدارة مستقلين أى غير مرتبطين حيث أكدت العديد من الأبحاث على أن أعضاء لجنة المراجعة المستقلين يمكن أن يحققوا للوذة الميزات التالية (زكى ٠١٠ ، ص ١٥) :
 - عدم وجود مشكلات فى التقارير المالية بما فى ذلك حالات التلاعب أو التضليل .
 - تقال أفضل مع وظيفة المراجعة الداخلية .
 - فهم أفضل لأداء مراقب الحسابات وتدعيم نتائج عملية المراجعة .
- وقد تم تحديد معايير لإستقلال أعضاء لجنة المراجعة فى القانون الأمريكى Sarbanes-Oxley Act (P.٧٧٦, (٣) ٣٠١, section ٢٠٠٢, OX) ؛ بأنه " لكى يعتبر عضو لجنة المراجعة مسنلاً فلا يجوز له القيام بما يلى :
- قبول أى أتعاب مقابل أعمال إستشارية أو نصائح ، أو غيرها من المكافآت من الشركة .
 - د - أو أن يكون شخصاً منتسباً (مرتبطاً) (Affiliated) للشركة أو أى فرع تابع لها " .
- ويرى (بسر ٠١١ ، ص ٥ ٦) أنه يمكن تقسيم معارر الإستقلال إلى ثلاثة أنواع:

معايير الإستقلال :

- ألا يعمل عضو لجنة المراجعة موظفاً ، أو مديراً مسنلاً بالشركة ، أو بالشركات التابعة لها .
- عدم وجود أى علاقة لعضو لجنة المراجعة بإدارة الشركة تؤثر على حكمه الشخصى فيما يتعلق بأداء مسنوليته .
- ألا يعمل عضو لجنة المراجعة فى أكثر من ثلاث لجان مراجعة لشركات مختلفة النشاط
- ألا يتقاضى عضو لجنة المراجعة سوى المكافأة المخصصة مقابل حضوره اجتماعات اللجنة أو فى نهاية السنة المالية بالإضافة لمكافأة حضوره، أو المكافأة عن نهاية السنة المالية إذا كان عضو مجلس إدارة بالإضافة لعضويته باللجنة .

معايير الكفاءات والخبرات :

- أن يتميز أعضاء لجنة المراجعة بالخبرات العملية، والكفاءات المهنية الخاصة بالنشاط الرئيسى للشركة بالإضافة لضرورة أن يكون أحدهم على الأقل من الخبراء فى مجال المحاسبة والمراجعة .
- أن تستعين لجنة المراجعة بالخبراء، والمستشارين المسقلين لمعاونتها فى أداء مسنولياتها فى الأنشطة التى لا تملك الكفاية المهنية، والخبرات اللازمة لأداء المسنوليات المتعلقة بها .

معايير ترشيح أعضاء لجنة المراجعة :

- يتم ترشيح أعضاء لجنة المراجعة من خلال لجنة الترشيحات وأن تقدم البيانات الشخصية والشهادات العلمية والمهنية، والخبرات العملية لمجلس الإدارة لدراستها .
- يتم التصويت لاختيار الأعضاء من بين المرشحين بالإجماع من مجلس الإدارة .
- تعتمد لجنة المراجعة التي تم اختيارها من الجمعية العامة للشركة .
- يتم التصويت داخل لجنة المراجعة لاختيار رئيس اللجنة ويجب أن يكون من الخبراء فى مجال المحاسبة والمراجعة والشؤون المالية .

محددات استقلال أعضاء لجنة المراجعة :

(أ) مكافآت أعضاء لجنة المراجعة (Compensations) :

أبرزت العديد من الكتابات الدور الحيوى للجنة المراجعة فى تعزيز الثقة فى التقرير المالى، واختبر العديد من الباحثين العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وعملية التقرير المالى أو جودة المراجعة .

ولقد قام (Zierstaker, et al, ٢٠١٢, P. ١٣١) بتقسيم مكافآت لجنة المراجعة إلى ثلاثة أنواع وهى: النقدية فقط - النقدية وخيارات الأسهم قصيرة الأجل - النقدية وخيارات الأسهم طويلة الأجل .

وقد قام (الجندي ٠١٤، ص ٣ ٢) بتقسيم خطط مكافآت المديرين إلى قسمين رئيسيين هما: خطط المكافآت النقدية - خطط المكافآت فى صورة أدوات ملكية .

(ب) العلاقات المؤثرة (Significant Relationships) :

طلبت بورصة نيويورك NYSE من مجلس إدارة كل شركة أن يحدد العوامل التى تؤثر على استقلال عضو لجنة المراجعة، بالإضافة إلى ذلك أوضحت أن الروابط الشخصية بالشركة تعتبر من العلاقات المؤثرة والتى تعوق استقلال عضو لجنة المراجعة ، ويندرج تحت العلاقات الشخصية المظاهر الحالية أو السابقين للشركة أو الشركات التابعة، والقائمين بالأعمال الإستشارية مثل المستشار القانونى ، وكذلك موظفى البنوك والموردين أو العملاء الأساسيين للشركة، أما اللجنة القومية لتداول الأوراق المالية (JASD) فقد حددت كلمة "مؤثرة" بأنها أى مدفوعات بين شركتين تزيد عن ٢٠٠٠٠٠٠ دولار أو ٪ من الدخل، أما قانون (OX) فلم يتعرض لذلك، واكتفى بذكر أن عضو لجنة المراجعة يجب أن يكون من الأشخاص غير المنتمين للشركة (maffiliated) . (السعدى ٠١٤، ص ٩)

(ج) الفترة البينية (فترة الهدنة/التأجيل) (Cooling-Off Period) :

فترة الهدنة هى الفترة التى يجب انقضاؤها قبل أن يعمل الشخص كعضو لجنة مراجعة فى شركة، كان له بها علاقة مؤثرة، ولم يناقش قانون (OX) تلك القضية، أما بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) ، فقد حددت فترة الهدنة بخمس سنوات للخص الذى كان يعمل لدى الشركة أو لدى مكتب المراجع الذى يقوم بمراجعة حساباتها، وكذلك طبق هذا الشرط بعينه إذا كان أحد أقارب الشخص قد عمل بالشركة أو بمكتب المراجعة، أما اللجنة القومية لتداول الأوراق المالية (JASD) فقد حددت تلك الفترة بثلاث سنوات ، معنى ذلك أنه يجب على الشركة قبل الموافقة على تعيين أعضاء لجنة المراجعة أن تدرس التاريخ الوظيفى للعضو وعائلته . (السعدى ٠١٤، ص ١٠)

فى مصر قد تم تحديد عضو مجلس الإدارة المستقل فى المادة (٠) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية بأنه "عضو مجلس الإدارة غير التنفيذى من غير مساهمى الشركة الذى لا تربط بينه وبين الشركة وشركتها القابضة أو شركاتها التابعة أو

الشقيقة وأياً من الأطراف ذات العلاقة بها أى رابطة عمل أو علاقة تعاقدية أو عضوية مجلس إدارة أياً منها خلال الثلاثة سنوات السابقة على تعيينه وليس زوجاً أو من أقارب الدرجة الثانية لأى من هؤلاء " . (قواعد قيد وشطب الأوراق المالية ٠١٧ ، ص .) ، كما نصت المادة رقم ٠٧) من قانون الشركات رقم ٥٩) لسنة ١٩٨١ على أنه ' لا يجوز لمراقب حسابات شركة المساهمة قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل بها أن يعمل مديراً أو عضواً بمجلس الإدارة ، أو أن يشغل بصفة دائمة أو مؤقتة بأى عمل فنى أو إدارى أو استشارى فى الشركة التى يعمل بها " .

(د) ملكية أعضاء لجنة المراجعة لأسهم فى الشركة (Stock Ownership) :

لا يمثل الأجر التعارض الوحيد فى المصالح المالية وإنما ملكية أعضاء لجان المراجعة لأسهم الشركة يعتبر أيضاً تعارضاً فى المصالح المالية ، ورغم أن قواعد إستقلال مراقب الحسابات تمنعه من إمتلاك أسهم فى الشركة التى يقوم بمراجعتها ، ورغم أن مسئولية مراقب الحسابات تمتد إلى لجان المراجعة ، إلا أنه لم يكن هناك مانع أو يحد من ملكية أعضاء لجنة المراجعة للأوراق المالية وكان ذلك يعتبر قصوراً فى القوانين المنظمة ، وهذا القصور أدى إلى تجاوزات كبيرة مثل ملكية ثلاثة أعضاء للجنة من شركة
للأسهم قيمته ٧.٥٠ مليون دولار . (السعدى ٠١٤ ، ص ٩)

ورى الباحث أنه بداية من ظهور مثل تلك الفضائح المالية بدأ الإهتمام بمثل هذه القضايا لذا تم إصدار القانون الأمريكى (Sarbanes-Oxley ٢٠٠٢) واشترط القانون أنه يجب لعضو لجنة المراجعة ألا يكون منتسباً (منتبياً) (Affiliated) بالشركة أو أحد فروعها كما سبق ذكر ، ولكن لم يحدد القانون معنى مصطلح عضو لجنة المراجعة المنتسب أو المنتمى Affiliated بالتحديد لذا قام بعض الباحثين مثل (Marcello and Neal, ٢٠٠٣, P. ٩٧) بتعريف مصطلح أعضاء اللجنة المنتسبين للشركة Affiliated بأنهم " الأشخاص الذين يتمتعون بعلاقات اقتصادية أو شخصية قوية بالشركة أو إدارتها بما فيهم المدراء أو الموظف من الحاليين أو السابقين للشركة أو أحد الشركات ذات الصلة ، أقارب الإدارة ، والمستشارين المهنيين للشركة والعلماء والموردين المؤثرين للشركة .

تطوير الفرض البحثى :

لقد تناوت العديد من الدراسات السابقة مجموعة من خصائص لجنة المراجعة والتي تؤثر على مدى فعالية لجان المراجعة ولها علاقة برأى مراقب الحسابات عن مدى مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة نشاطها فى المستقبل وكانت أهم تلك الخصائص هى إستقلال لجنة المراجعة ، والخبرة المية للجنة المراجعة ، وحجم اللجنة ، ودورية إنعقاد اللجنة . (هلال ٠١٢ ؛ السعدى ٠١٤ ؛ Wu, et al., ٢٠١٦؛ Beasley, et al., ٢٠٠٩)

ويعتبر الحفاظ على إستقلال وموضوعية مراقب الحسابات واحدة من أهم مهام لجنة المراجعة بالشركات وذلك من خلال التخفيف من الضغوط التى قد تُمارس به من قبل إدارة الشركة ، وأيضاً لضمان نزاهة القوائم المالية ، ووفقاً لتقرير (Blue Ribbon Committee, ١٩٩٩) فإن لجنة المراجعة هى عبارة عن "الرقابة القصوى (ultimate nonitor)" على عملية إعداد التقارير المالية ، حيث أن مسألة إستقلال لجنة المراجعة تحظى باهتمام هيبأت المعنية بحوكمة الشركات ، وطبقاً لنظرية الوكالة فإن العضو المستقل لا يوجد لديه أية مصالح إقتصادية أو روابط شخصية بإدارة الشركة وبالتالي فهو الأكثر ملاءمة للقيام

بمهام الرقابة، وفي الفكر المحاسبى فإن الدراسات التى تناولت موضوع العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة وتقارير مراقب الحسابات قليلة وجميعها أجريت فى الولايات المتحدة الأمريكية (Nu,et al., ٢٠١٦, P.٢٤٣) فعلى سبيل المثال قام كل من (Carcello,et al. ٢٠٠٣, p.٩٥) بدراسة ما إذا كانت لجان المراجعة تستطيع حماية مراقبى الحسابات من ممارسة الضغوط عليهم من قبل لإدارة العليا للشركة وتوصلت الدراسة إلى أن وجود لجنة مراجعة بها عدد أكبر من الأعضاء المستقلين أكثر فاعلية فى حماية مراقبى الحسابات من الفصل بعد إصدار رأيهم بما يخص شكوكهم حول مدى قدرة الشركة على الإستمرار فى المستقبل .

من خلال ما سبق يتضح لدى الباحث أن وجود أعضاء لجنة المراجعة المستقلين يؤدى إلى حماية إستقلال مراقب الحسابات للحيلولة دون ممارسة أى ضغوط عليه من قبل الإدارة خاصة إذا كان تقريره ضد رغبة إدارة الشركة، وبالتالي فإن مراقب الحسابات يقوم بإصدار تقريره بشأن استمرار الشركة فى ممارسة نشاطها فى المستقبل من عدمه بدون تخوف من إحتمال نهاء تعاقدته أو استبداله فى حالة صدور التقرير بالشكل الذى لا ترغب فيه الإدارة العليا بالشركة .

لذا يمكن صياغة الفرض لبحثى فى صورته العدمية كما يلي :

" لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار "

الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء مراقبى الحسابات والأكاديميين وذلك بغرض التعرف على مدى قبول تلك الفئات لهدف هذه الدراسة ، وهو أثر إستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار ، وذلك من خلال إستخدام قائمة استقصاء لتجميع البيانات من أجل اختبار مدى صحة فرض البحث وهو كما يلي :

عينة البحث : تم توزيع عدد (٤٥) إستمارة ، تم استرجاع عدد (٣٨) إستمارة ، وتم استبعاد عدد (١) استمارات ، وذلك بسبب عدم إجابة بعض المستقصى منذم على بعض الفقرات ، وبذلك بلغ عدد مفردات العينة الصحيحة والصالحة للتحليل الإحصائى عدد (٣٣) إستمارة ، كما هو موضح بالجدول التالى :

جدول (١)

توزيع عينة البحث

النوع	الموزع	المسترجع	الصالح
أعضاء هيئة التدريس بالجامعات	٩٠	٨٥	٨٤
مراقبو الحسابات بمكاتب المراجعة	٥٥	٥٣	٤٩
الإجمالى	١٤٥	١٣٨	١٣٣

التحليل الإحصائى واختبار الفرض البحثى :

إختبار الصدق والثبات للإستمارة باستخدام (إختبار ألفاكرونباخ) :

إختبار الصدق : يقيس الإتساق الداخلى لفقرات قائمة الإستقصاء ، أى أنه يشير إلى قوة ارتباط فقرات قائمة الإمد قضا ، وتعتبر فقرات قائمة الإستقصاء صادقة إن كانت تقيس فعلياً ما وُضعت لقياسه .

اختبار الثبات : يقصد بثبات الإستمارة أن تعطى نفس النتائج لو م إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والذروط، أى أن الثبات يتعلق بمدى استقرار الإستجابات على أنه ثلة استمارة الإستقصاء وعدم تغييرها بشكل جوهري إذا تم إعادة توزيعها على نفس العينة أكثر من مرة .

ويقيس معامل ألكرونباخ Cronbach's Alpha ثبات الإستمارة ، أما معامل الصدق فيم للحصول عليه من خلال الجذر التربيعى لمعامل ألفا كرونباخ . والجدول التالى يوضح درجة صدق وثبات استمارة الإستقصاء .

جدول (٢)

قياس درجة الثبات والصدق للإستمارة (اختبار ألفا كرونباخ)

القسم	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
استقلال لجنة المراجعة	٨	٠,٨٤١	٠,٩١٧
الإستمارة ككل	٨	٠,٨٤١	٠,٩١٧

يتضح من جدول رقم (٢) ما يلى :

أن معامل ألكرونباخ لثبات إستمارة الإستقصاء ككل يساوى (٠.٨٤١) ، ومعامل الصدق وهو الجذر التربيعى لمعامل الثبات يساوى (٠.٩١٧) مما يشير إلى أن التناسق الداخلى للإستمارة ككل يعد مقبولاً بدرجة كبيرة .

آراء واتجاهات عينة البحث :

الجدول رقم (٢) يوضح آراء عينة البحث فى فترات الفرض الفرعى الأول التى تقيس أثر استقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار ، عدد فقرات الفرض الأول (٨) ، (ن ٣٣) .

وكما يتضح من بيانات الجدول التالى أن أغلبية عينة البحث بمتوسط حسابى يتراوح بين ٥٠ .٦٢ () والى تقع فى مدى الموافقة التامة مع نسبة اختلاف تتراوح بين ٢٠٠٠ .٣٥٦ () والى يقابلها نسبة اتفاق تتراوح بين ٧٠٣٤ .٦٠٤٤ () ترى أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يتيح لمراقب الحسابات الحصول على ما يلزمه من معلومات من إدارة المراجعة الداخلية أو من غيرها سواء كانت تلك معلومات مالية أو تشغيلية أو معلومات تتعلق بعدم التأكد الذى يحيط بمقدرة الشركة على الإستمرار فى المستقبل أو أية معلومات أخرى لتقييم مقدرة الشركة على الإستمرار ومدى مراعاة الشركة لفرض الإستمرار كأساس محاسبى عند إعدادها للقوائم المالية، كما ترى أغلبية مفردات عينة البحث أن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات فى الحصول على أى معلومات تخص تواجد ثغرات فى نظم الرقابة الداخلية قد تؤدى إلى وجود تحريفات هامة نسبياً الهدف منها إخفاء أى مشكلات تخص مدى قدرة الشركة على مزاوله نشاطها فى المستقبل مما يؤدى إلى تمكن مراقب الحسابات من تقييم مدى الإفصاح الذى تقوم به الشركة فى القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بمراعاة الشركة لفرض الإستمرار عند إعداد قوائمها المالية ، وترى أغلبية عينة البحث أن استقلال لجنة المراجعة يمكن أن تحمى مراقب الحسابات عند الفحص واتخاذ إجراءات لمراجعة اللازمة عند زيادة شكوكه حول مقدرة الشركة على الإستمرار مما يؤدى فى النهاية إلى حمايته من ممارسة أى ضغوط من قبل إدارة الشركة عند بدء رأيه النهائى فى التقرير حول مدى قدرة الشركة على الإستمرار من كافة جوانبه .

جدول (٣) آراء عينة البحث في فقرات الفرض الفرعي الأول

م	الوسط الحسابي	الإتحراف المعياري	معامل الإختلاف	معامل الإتفاق
١-١	٤,٥٩	٠,٥٤	١١,٧٤	٨٨,٢٦
٢-١	٤,٥٢	٠,٦٢	١٣,٧٨	٨٦,٢٢
٣-١	٤,٥٤	٠,٥٤	١١,٩٧	٨٨,٠٣
٤-١	٤,٥٤	٠,٥٨	١٢,٨٦	٨٧,١٤
٥-١	٤,٦٢	٠,٥٩	١٢,٦٦	٨٧,٣٤
٦-١	٤,٥٠	٠,٦١	١٣,٥٦	٨٦,٤٤
٧-١	٤,٥٢	٠,٦٦	١٤,٥٧	٨٥,٤٣
٨-١	٤,٥٤	٠,٦٢	١٣,٦٩	٨٦,٣١

المصدر : إعداد الباحث في ضوء تحليل بيانات قائمة الإستقصاء .

اختبار صحة فروض البحث :

باستخدام اختبار كا^٢ سيتم مقارنة كا^٢ المحسوبة لكل استجابة مع قيمة كا^٢ الجدولية، وذلك بهدف التعرف على الفروق بين الإستجابات . حيث يتم مقارنة مستوى المعنوية أو الدلالة (λ symp.sig) المحسوبة لكل فقرة مع مستوى المعنوية أو الدلالة الجدولية ، حيث تكون الفقرة معنوية إذا كان مستوى المعنوية المحسوبة أقل من ٠.٠٥ ، وفي هذه الحالة يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل . ويوضح الجدول رقم (:) التالي قيمة كا^٢ المحسوبة كما يلي :

الفرض البحثي : لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لإستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار .

جدول (٤)

اختبار كا^٢ لقياس أثر استقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار

مستوى الدلالة	قيم كا ^٢ المحسوبة	الفقرة
*٠,٠٠٠	٦٩,٣٥	١-١ إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يتيح لمراقب الحسابات الحصول على ما يلزمه من معلومات عن مدى مراعاة إدارة الشركة لفرض الإستمرار كأساس محاسبي عند إعداد القوائم المالية.
*٠,٠٠٠	٦٢,٣٢	٢-١ إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات في الحصول على ما يلزمه من معلومات لتقييم مدى مقدرة الشركة على الإستمرار سواء معلومات مالية أو تشغيلية أو معلومات أخرى.
*٠,٠٠٠	٦٢,٣٢	٣-١ إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات على تقييم مدى الإفصاح الذي تقوم به الشركة في القوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بمراعاة الشركة لفرض الإستمرار عند إعداد القوائم المالية.
*٠,٠٠٠	٥٩,٢٠	٤-١ إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات في الحصول على أى معلومات تتعلق بعدم التأكد الذي يحيط بمقدرة الشركة على الإستمرار.
*٠,٠٠٠	٨٠,٠٥	٥-١ إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات في الحصول على أى معلومات بأى ثغرات في نظم الرقابة الداخلية قد يترتب عليها تحريفات هامة لإخفاء أى مشاكل تحيط بمقدرة الشركة على الإستمرار.
*٠,٠٠٠	٥١,٧١	٦-١ إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات في الحصول على أى معلومات من إدارة المراجعة الداخلية عن ما تقوم به من أعمال ومراجعة الإلتزام بالقوانين واللوائح والعهود والتي قد توفر له معلومات عن أى مخاطر تهدد مقدرة الشركة على الإستمرار.
*٠,٠٠٠	١٢٢,٧٣	٧-١ إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يمكن أن يحمي مراقب الحسابات عند الفحص واتخاذ إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على معلومات تثير الشكوك حول مقدرة الشركة على الإستمرار.
*٠,٠٠٠	٦٥,٤٣	٨-١ إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يحمي مراقب الحسابات من ضغوط الإدارة عند إبداء رأيه حول مدى مراعاة إدارة الشركة لفرض الإستمرار ، أو عند إبداء رأيه النهائي في التقرير حول مدى مقدرة الشركة على الإستمرار.

يتضح من بيانات الجدول السابق :

١. أن جميع قيم كا^٢ المحسوبة للفقرات من رقم () حتى افقرة رقم () أكبر من قيم كا^٢ الجدولية عند درجات حرية (lf) ٢ ، ومستوى معنوية ٠.٥ ، كما بلغ مستوى الدلالة ٠.٠٠٠ وهو أقل من ٠.٥ ، كما أن الوسط الحسابي بلغ في متوسطه ٤.٥٥ مما يعنى أن آراء عينة البحث إيجابية وهي تقع في مدى الموافقة التامة، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة معنوية لاستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار .
٢. أن قيمة كا^٢ المحسوبة للفقرة من رقم () بلغت ١٢٢.٧٣ وهي أكبر من قيمة كا^٢ الجدولية عند درجات حرية (lf) ٣ ، ومستوى معنوية ٠.٥ ، كما بلغ مستوى الدلالة ٠.٠٠٠ وهو أقل من ٠.٥٥ ، كما أن الوسط الحسابي بلغ ٤.٥٢ مما يعنى أن آراء عينة البحث إيجابية وهي تقع في مدى الموافقة التامة ، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة معنوية لاستقلال لجنة المراجعة في حماية مراقب الحسابات عند الفحص واتخاذ قرارات المراجعة اللازمة حول المعلومات التي تثير الشكوك بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار .
٣. أن قيمة كا^٢ المحسوبة للفقرة رقم () قد بلغت ٦٥.٤٣ وهي أكبر من قيمة كا^٢ الجدولية عند درجات حرية (lf) ٢ ، ومستوى معنوية ٠.٥ ، كما بلغ مستوى الدلالة ٠.٠٠٠ وهو أقل من ٠.٥ ، كما أن الوسط الحسابي بلغ ٤.٥٤ مما يعنى أن آراء عينة البحث إيجابية وهي تقع في مدى الموافقة التامة، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة معنوية لاستقلال لجنة المراجعة في حماية مراقب الحسابات من ضغوط الإدارة عند ابداء رأيه حول مدى مراعاة إدارة الشركة لفرض الإستمرار ، أو عند بقاء رأيه النهائي في التقرير حول مدى قدرة الشركة على الإستمرار .

القرار :

- (١) **عدم صحة الفرض القائل :** لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لإستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار .
- (٢) **قبول الفرض البديل القائل :** يوجد أثر ذو دلالة معنوية لإستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار .

نتائج البحث :

- (١) أن هناك مجموعة من المحددات تمثل عوامل أو محددات تقيّد رأى مراقب الحسابات فيما يخص رأيه عن مدى استمرار الشركة من عدمه في المستقبل، وهي تنقسم إلى أربعة أقسام (عوامل مرتبطة بالعمد - عوامل مرتبطة بمراقب الحسابات - العلاقة بين العميل ومراقب الحسابات - العوامل البيئية) .
- (٢) أن إصدار مراقب الحسابات لرأى يخص شكوكه حول مقدرة الشركة على الإستمرار، هي واحدة من أصعب القرارات التي يتخذها لأنه في هذه الحالة بين أمرين، ففي حالة إصداره لهذا الرأى فهو يرض شركة متعثرة مالياً إلى مخاطر متصاعدة، وفي حالة عدم إصداره لهذا الرأى فقد أخفى حقائق تخص واقع هذه الشركة عن أصحاب المصلحة .
- (٣) أظهرت الدراسة النظرية أن هناك تطوراً واتساعاً في مسؤوليات مراقب الحسابات تجاه الأطراف أصحاب المصلحة فلم تعد قاصرة على الشركة بل المراجعة فقط ، بل

- امتدت لتشمل جميع مستخدمي التقارير المالية للشركة .
- ٤) أظهرت الدراسة النظرية أنه توجد علاقة وثيقة بين لجان المراجعة بالشركات والمراجعة الخارجية ، حيث أن لجنة المراجعة لها العديد من المسؤوليات والواجبات المتعلقة بأعمال مراقب الحسابات .
- ٥) يوجد أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لإستقلال لجنة المراجعة على رأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار ، عند مستوى معنوية ، وهو ما يشير إلى أن لجان المراجعة الأكثر استقلالاً لها دوراً أكثر فعالية مع مراقبي الحسابات بشأن عملية المراجعة عامة وبشأن عهده تقييمه لمدى قدرة الشركة على الإستمرار بوجه خاص .

توصيات البحث :

- في ضوء هدف البحث وأهميته ، وما خلصت إليه الدراسة النظرية ، وما توصلت إليه الدراسة الميدانية، يوصى الباحث بما يلي :
- ١) ضرورة توجيه الإهتمام لزيادة التركيز على تعزيز وتدعيم جودة المراجعة، خاصة فيما يتعلق بتطوير تقرير مراقب الحسابات، حيث يساهم مراقبي الحسابات فى تدعيم وتعزيز الثقة فى التقارير المالية من خلال التحقق من المعلومات المحاسبية التى تم إعدادها من قبل إدارة الشركة ، مما يساهم فى تدعيم الإستقرار المالى للشركة .
- ٢) ضرورة مراعاة ألا يقل عدد أعضاء لجنة المراجعة عن ثلاثة وألا يزيد عن خمسة أعضاء للحصول على وجهات نظر مختلفة، وفى الوقت نفسه تقليل التباين والاختلافات فى الرؤى حول ما يطرحه مراقب الحسابات من تساؤلات أو شكوك حول مدى مقدرة الشركة على الإستمرار .
- ٣) توجيه الإهتمام بتفعيل آلية لجان المراجعة بالشركات من حيث زيادة عدد أعضائها المستقلين ، مع ضرورة توافر عنصر الخبرة المالية باللجنة .
- ٤) العمل على تدعيم استقلال مراقب الحسابات، للحفاظ على موضوعية وحياد عملية المراجعة من بداية قبول العميل، وصولاً بإصدار تقرير المراجعة .
- ٥) ضرورة العمل على عقد دورات تدريبية لمراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، وذلك لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة خاصة فيما يتعلق بالرأى المهني نحو تقييم مدى قدرة الشركة على الإستمرار .
- ٦) ضرورة توافر خبرات متنوعة فى لجان المراجعة بالإضافة إلى الخبرات المالية حتى ينتسنى القيام بمهام لجنة المراجعة بكفاءة وفعالية .

المراجع

(أ) الكتب (Books) :

- (١) عب الكريم ، عارف عبدالله (٢٠١٤)، ' محاضرات فى نظرية المحاسبة ' ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .
- (٢) Brunelli, Sandro, (٢٠١٨), "Audit Reporting for Going Concern Uncertainty Global Trends and the Case Study of Italy", Springer International Publishing AG.
- (٣) Verschoor, Curtis C., (٢٠٠٨), " Audit Committee Essentials", John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, USA.

(ب) الدوريات والمؤتمرات :

- (٤) إبراهيم ، فريد محرم فريد (٢٠١٤) ، " دور لجنة المراجعة فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية " ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ' .
- (٥) أحمد ، خالد حسين (٢٠٠٩) ، " العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفاعلية نظام الرقابة الداخلى - دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ١٣ ، عدد .
- (٦) صالح ، رضا إبراهيم (٢٠١٠) ، " العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية فى بيئة الأعمال المصرية - دراسة نظرية وتطبيقية " ، مجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد ' .
- (٧) عرفة : نصر طه حسن (٢٠١٤) ، " مدخل إجرائى لتطوير آلية عمل لجان المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مجلد ٥١ ، عدد .

(ج) الرسائل العلمية :

- (٨) إبراهيم ، وائل محمد سعد (٢٠١٨) ، " أثر خصائص لجان المراجعة على مستوى الإفصاح المحاسبى عن رأس المال الفكرى - دراسة تطبيقية فى بيئة الأعمال المصرية" رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ .
- (٩) الجندى ، حسن ياسين حسن (٢٠١٤) ، " الانعكاسات المحاسبية لخطط مكافآت أعضاء لجان المراجعة على جودة نظم الرقابة الداخلية والتقارير المالية : دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- (١٠) السعدى ، عصام حسين محمد (٢٠١٤) ، " دراسة تأثير خصائص لجان المراجعة فى الحد من التعثر المالى وتحسين أداء الأسهم بسوق الأوراق المالية - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- (١١) الطويل ، سلمى محمد على (٢٠١٣) ، " أثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة فى تدعيم قرار المدقق عند زيم القدرة على الإستمرارى - دراسة تطبيقية على مدققى الحسابات القانونيين فى قطاع غزة " ، رسالة ماجستير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
- (١٢) النجار ، سامح محمد أمين (٢٠١١) ، " أثر الإفصاح الإختيارى عن تنبؤات الإدارة بالأرباح وعلاقته بدرجة الشركة على الإستمرارى - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة بنها .

- ٣ (حمد ، صلاح الدين محسن صلاح الدين '٠١٦) ، " أثر دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وأتاعاب مراقب الحسابات فى بيئة الأعمال المصرية " ، رسالة ماجستير غير منذ ورة ، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ .
- ٤ (زعطوط ، محمود محمد ناجى '٠١٢) ، " آليات دعم كفاءة مراقب الحسابات فى الحكم على تقييم الإدارة لمقدرة المنشأة على الإستمرار فى ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية - دراسة تطبيقية فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .
- ٥ (زكى ، جابر عبد الرحمن جابر '٠١٠) ، " تطوير دور لجان المراجعة فى رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحسين جودة التقارير المالية : بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- ٦ (شعبوط ، حامد أحمد مصطفى '٠١٦) ، " مستوى قدرة المحاسب القانونى الأردنى على اكتشاف مؤشرات الشك فى إستمرارية الشركات : دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين " ، رسالة ماجستير ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة جرش : الأردن .
- ٧ (عبد الفتاح ، سعيد توفيق أحمد '٠١٣) ، " علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية - دراسة إختبارية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق .
- ٨ (محمود ، مروة عماد عبد الله '٠١٢) ، " تقييم كفاية الإفصاح فى التقارير المالية المنشورة بهدف التنبؤ باستمرارية منشآت الأعمأ - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- ٩ (ناصر ، ثائر طعمة '٠١٦) ، " دراسة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- '٠ (نجم الدين ، يوسف إبراهيم '٠١٦) ، " تطوير تقارير لجان المراجعة فى ضوء مبادئ الحوكمة مع دراسة تطبيقية فى البنوك العراقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- '١ (هلال ، أحمد كمال بيومى '٠١٢) ، " أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- '٢ (يس ، عمرو عبدالحكيم '٠١١) ، " دراسة تحليلية لأثر التزام لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية بمعايير الإستقلال على أداء كل منهم - دراسة تطبيقية على شركات الأعمال المصرية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .

ثانياً : المراجع الأجنبية

- ١) Bratten, Brian; Monika, Causholli; Valbona, Sulcaj, (٢٠٠٢), "Overseeing the External Audit Function: Evidence from Audit Committees' Reported Activities", January, ٢٠١٩.
- ٢) Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., & Neal, T. (٢٠٠٩), " The audit committee oversight process", **Contemporary Accounting Research**, Vol.٢٦, No.١, pp. ٦٥-١٢٢.

- ٣) Berglund, Nathan Robert; John Daniel Eshleman; Peng Guo, (٢٠١٦), "Auditor Size and Going-Concern Reporting".
- ٤) Bhimani, Alnoor, Gulamhussen ,Mohamed Azzim, & Lopes, Samuel, (٢٠٠٩), "The effectiveness of the auditor's going-concern evaluation as an external governance mechanism: Evidence from loan defaults", **The International Journal of Accounting**, ٤٤(٢٠٠٩), PP. ٢٣٩-٢٥٥.
- ٥) Bierstaker, James L.; Cohen, Jerry R.; DeZoort, F. Todd; Hermanson, Dana R., (٢٠١٢), "Audit Committee Compensation, Fairness and the Resolution of Accounting Disagreements", **Journal of Practice & Theory**, Vol. ٣١, No. ٢, PP. ١٣١-١٥٠.
- ٦) Birkett, Brenda S., (١٩٨٦), "The recent history of corporate audit committees", **The Accounting Historians Journal**, vol. ١٣, No. ٢ (Fall ١٩٨٦), PP. ١٠٩-١٢٤.
- ٧) Blue Ribbon Committee, (١٩٩٩), "Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees".
- ٨) Carcello, Joseph V.; Neal, Terry L., (٢٠٠٣), "Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals Following new going-concern reports", **The Accounting Review**, Vol. ٧٨, No. ١, PP. ٩٥-١١٧.
- ٩) Dong, Bei, Robinson, Dahlia, & Robinson, Michael, (٢٠١٥), "The market's response to earnings surprises after first-time going-concern modifications", **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, ٣١(٢٠١٥), PP. ٢١-٣٢.
- ١٠) Hamdan, Allam Mohammed Musa; Mushtaha, Sabri Maher Sabri, & Al-Sartawi, Abd Almutaleb Mohammed, (٢٠١٣), "The Audit committee characteristics and Earnings Quality: Evidence from Jordan", **Australian Accounting, Business and Finance Journal**, vol. ٧, (٤), PP. ٥١-٨٠, doi: ١٠.١٤٤٥٣/aabfj.v٧i٤.٥.
- ١١) Li, Jing, Mangena, Musa, & Richard Pike, (٢٠١٢), "The Effect Of Audit committees characteristics on intellectual capital disclosure", **The British Accounting Review**, ٤٤(٢٠١٢), PP. ٩٨-١١٠.
- ١٢) Mangena, Musa & Richard Pike, (٢٠٠٥), " The effect of audit committee shareholding, financial expertise and size on interim financial disclosures", **Accounting and Business Research**, Vol. ٣٥, NO. ٤, PP. ٣٢٧-٣٤٩, DOI: ١٠.١٠٨٠/٠٠١٤٧٨٨, ٢٠٠٥, ٩٧٢٩٩٩٨
- ١٣) Matanova, Natalia; Tanja Steigner; Bingsheng Yi; Qiancheng Zheng, (٢٠١٨), " Going concern opinions and IPO pricing accuracy", **Review of Quantitative Finance and Accounting**, <https://doi.org/10.1007/s11106-018-0747-0>.

- ١٤) Osman, Mohammad Noor Hisham; Haslinah Muhamad, (٢٠١٦), "Auditor characteristics and the issuance of going concern opinion", International Business Management, ١٠(١٧), PP. ٣٧٣٣-٣٧٣٨.
- ١٥) Wu, Chloe Yu-Hsuan; Hwa-Hsien, Hsu & Jim, Haslam, (٢٠١٦), "Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure", **The British Accounting Review**, ٤٨(٢٠١٦), PP. ٢٤٠-٢٥٦, Available at: <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2015.03.001>.

ثالثاً : مصادر أخرى (Others) :

- ٣) قانون التجارة المصرى رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ ، الهيئة العامة للمطبع الأميرية ، الطبعة الثامنة . ٢٠٠٩ م .
- ٤) قانون الشركات المصرى رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ م .

أولاً : المصطلحات المستخدمة فى الإستقصاء**(١) لجنة المراجعة :**

هى لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء مستقلين، وتتركز مهامها فى تقييم كفاءة المدير المالى، وترشيح مراقب حسابات الشركة وأتعايه مقابل العمليات الأخرى بخلاف المراجعة، ودراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة ، والعديد من المهام الأخرى .

(٢) استقلال اللجنة :

تشكل لجنة المراجعة وفقاً لدليل حوكمة الشركات المصرى من عدد من أعضاء مجلس الإدارة المسذلين ، والعضو المستقل هو الذى لا يشغل منصباً تنفيذياً فى الشركة ولا يتقاضى راتباً شهرياً منها بخلاف ما يتقاضاه عن عضويته بمجلس الإدارة، ولا يجوز أن يقدم أى إستشارات أو خدمات مدفوعة الأجر سواء للشركة أو شركاتها التابعة أو الأطراف المرتبطة بها .

(٣) رأى مراقب الحسابات بشأن الإستمرار :

لقد طالب معيار المراجعة الدولى رقم (١٧٠) أنه يجب على الشركة أن تأخذ بعين الإعتبار فرض الإستمرار كأساس محاسبى عند إعدادها للقوائم المالية، وأن على مراقب الحسابات التأكيد من ذلك وإبداء رأيه فيما يخص شكوكه من إمكانية إستمرار الشركة فى مز اولة نشاطها فى المستقبل المنظور (لا يقل عن ١٢ شهر).

ثانياً : البيانات الشخصية للمُستقصى منه

(١) الإسم (إختيارى) :

(٢) جهة العمل :

(٣) ما هى الدرجة العلمية التى تحملها حالياً ؟

بكالوريوس دبلوم فى المحاسبة والمراجعة

ماجستير دكتوراه

حاصل على شهادة مهنية فى مجال المحاسبة والمراجعة (برجاء ذكر اسم الشهادة).

.....

(٤) الوظيفة الحالية ؟

مراقب حسابات (مكتب محلى) مراقب حسابات(شريك أجنبى)

أكاديمى مراجع تحت التمرين

(٥) سنوات الخبرة ؟

أقل من ٥ سنوات من ٥ - ١٠ سنوات

من ١٠ - ١٥ سنة أكثر من ١٥ سنة

ثالثاً : الفرض البحثي

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استقلال لجنة المراجعة ورأى مراقب الحسابات بشأن مقدرة الشركة على الإستمرار .

رابعاً : أسئلة قائمة الإستقصاء

م	الفقرات	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
١-١	إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يتيح لمراقب الحسابات الحصول على ما يلزمه من معلومات عن مدى مراعاة إدارة الشركة لفرض الإستمرار كأساس محاسبي عند إعداد القوائم المالية باعتبار أن اللجنة مسؤولة عن الإشراف على إعداد القوائم المالية للشركة .					
٢-١	إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات في الحصول على ما يلزمه من معلومات لتقييم مدى مقدرة الشركة على الإستمرار سواء معلومات مالية أو تشغيلية أو معلومات أخرى.					
٣-١	إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات على تقييم مدى الإفصاح الذى تقوم به الشركة فى القوائم المالية وخاصةً فيما يتعلق بمراعاة الشركة لفرض الإستمرار عند إعداد القوائم المالية.					
٤-١	إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات فى الحصول على أى معلومات تتعلق بعدم التأكد الذى يحيط بمقدرة الشركة على الإستمرار .					
٥-١	إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات فى الحصول على أى معلومات بأى ثغرات فى نظم الرقابة الداخلية قد يترتب عليها وجود تحريفات هامة نسبياً لإخفاء أى مشاكل تحيط بمقدرة الشركة على الإستمرار باعتبار أن اللجنة مسؤولة عن الإشراف على الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية.					
٦-١	إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يساعد مراقب الحسابات فى الحصول على أى معلومات من إدارة المراجعة الداخلية عن ما تقوم به من أعمال وما تؤديه من وظائف بشأن الإعتماد على البيانات وتحليل المخاطر وخاصة مخاطر الغش وكذلك مراجعة الإلتزام بالقوانين واللوائح والعقود والتي قد توفر له معلومات عن أى مخاطر تهدد مقدرة الشركة على الإستمرار أو تعطى فكرة عن مدى إتخاذ إدارة الشركة لفرض الإستمرار فى الحسبان عند إعداد القوائم المالية.					
٧-١	إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يمكن أن يحمى مراقب الحسابات عند الفحص واتخاذ إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على معلومات تثير الشكوك حول مقدرة الشركة على الإستمرار أو حول عدم إتخاذ فرض الإستمرار فى الحسبان عند إعداد القوائم المالية أو عند التأكد من الإفصاح عن الأمور الجوهرية.					
٨-١	إن استقلال أعضاء لجنة المراجعة يحمى مراقب الحسابات من ضغوط الإدارة عند إبداء رأيه حول مدى مراعاة إدارة الشركة لفرض الإستمرار، أو عند إبداء رأيه النهائى فى التقرير حول مدى استمرار الشركة من كافة جوانبه.					

Frequencies Statistics

		الوظيفة الحالية	الدرجة العلمية	سنوات الخبرة
N	Valid	١٣٣	١٣٣	١٣٣
	Missing	٠	٠	٠
Mean		٢,٦٣٩١	٣,١٥٠٤	٢,٥٩٤٠
Std. Deviation		.٩٤٨١٩	١,٠١١٢٧	١,٠٣٠١٣
Minimum		١,٠٠	١,٠٠	١,٠٠
Maximum		٤,٠٠	٤,٠٠	٤,٠٠

Frequency Table

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مراقب حسابات محلي	٢٩	٢١,٨	٢١,٨	٢١,٨
	مراقب حسابات أجنبي	٥	٣,٨	٣,٨	٢٥,٦
	أكاديمي	٨٤	٦٣,٢	٦٣,٢	٨٨,٧
	مراجع	١٥	١١,٣	١١,٣	١٠٠,٠
	Total	١٣٣	١٠٠,٠	١٠٠,٠	

الدرجة العلمية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بكالوريوس	١٤	١٠,٥	١٠,٥	١٠,٥
	دبلوم محاسبة	١٧	١٢,٨	١٢,٨	٢٣,٣
	ماجستير	٣٧	٢٧,٨	٢٧,٨	٥١,١
	دكتوراه	٦٥	٤٨,٩	٤٨,٩	١٠٠,٠
	Total	١٣٣	١٠٠,٠	١٠٠,٠	

سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من ٥ سنوات	٢٣	١٧,٣	١٧,٣	١٧,٣
	من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات	٣٩	٢٩,٣	٢٩,٣	٤٦,٦
	من ١٠ سنوات الى ١٥ سنة	٤٠	٣٠,١	٣٠,١	٧٦,٧
	أكثر من ١٥ سنة	٣١	٢٣,٣	٢٣,٣	١٠٠,٠
	Total	١٣٣	١٠٠,٠	١٠٠,٠	

Reliability
Scale: ALL VARIABLES إستقلال لجنة المراجعة

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	١٣٣	١٠٠,٠
	Excluded ^a	٠	.٠
	Total	١٣٣	١٠٠,٠

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.٨٤١	٨

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
مجموع الفقرة الاولى	١٣٣	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠	٣٦,٣٧٥٩	٣,٢٨٣٥٧
Valid N (listwise)	١٣٣				

Descriptives

Descriptive Statistics

variables	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
١-١	١٣٣	٣,٠٠	٥,٠٠	٤,٥٨٦٥	.٥٣٨٣٥
١-٢	١٣٣	٢,٠٠	٥,٠٠	٤,٥١٨٨	.٦٢٢٨٢
١-٣	١٣٣	٣,٠٠	٥,٠٠	٤,٥٤١٤	.٥٤٣٧١
١-٤	١٣٣	٣,٠٠	٥,٠٠	٤,٥٤١٤	.٥٨٤٠٢
١-٥	١٣٣	٣,٠٠	٥,٠٠	٤,٦٢٤١	.٥٨٥١٩
١-٦	١٣٣	٣,٠٠	٥,٠٠	٤,٥٠٣٨	.٦١٠٨١
١-٧	١٣٣	٢,٠٠	٥,٠٠	٤,٥١٨٨	.٦٥٨٣٠
١-٨	١٣٣	٢,٠٠	٥,٠٠	٤,٥٤١٤	.٦٢١٧٢
Valid N (listwise)	١٣٣				

Descriptives

(٢٢٢)

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	٩٥% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
مراقب حسابات محلي	٢٩	٣٦,١٧٢٤	٤,٢٢٦٣٥	.٧٨٤٨١	٣٤,٥٦٤٨	٣٧,٧٨٠٠	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠
مجموع	٥	٣٧,٤٠٠٠	١,١٤٠١٨	.٥٠٩٩٠	٣٥,٩٨٤٣	٣٨,٨١٥٧	٣٦,٠٠	٣٩,٠٠
مراقب حسابات أجنبي	٨٤	٣٦,٤١٦٧	٣,٢٦٧٩٨	.٣٥٦٥٧	٣٥,٧٠٧٥	٣٧,١٢٥٩	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠
الفقرة الأكاديمي	١٥	٣٦,٢٠٠٠	١,٣٢٠١٧	.٣٤٠٨٧	٣٥,٤٦٨٩	٣٦,٩٣١١	٣٤,٠٠	٣٩,٠٠
مراجع تحت التمرين								
Total	١٣٣	٣٦,٣٧٥٩	٣,٢٨٣٥٧	.٢٨٤٧٢	٣٥,٨١٢٧	٣٦,٩٣٩١	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مجموع الفقرة الأولى	Between Groups	٧,٠٤٨	٣	٢,٣٤٩	.٢١٤	.٨٨٧
	Within Groups	١٤١٦,١٥٥	١٢٩	١٠,٩٧٨		
	Total	١٤٢٣,٢٠٣	١٣٢			

One-way

Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	٩٥% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
بكالوريوس	١٤	٣٧,٢١٤٣	٢,٦٣٦٣٩	.٧٠٤٦٠	٣٥,٦٩٢١	٣٨,٧٣٦٥	٣١,٠٠	٤٠,٠٠
مجموع	١٧	٣٦,٧٠٥٩	١,٦١١٠٨	.٣٩٠٧٥	٣٥,٨٧٧٥	٣٧,٥٣٤٢	٣٤,٠٠	٤٠,٠٠
دبلوم محاسبة	٣٧	٣٥,٦٤٨٦	٣,٥٩٩٥١	.٥٩١٧٦	٣٤,٤٤٨٥	٣٦,٨٤٨٨	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠
ماجستير	٦٥	٣٦,٥٢٣١	٣,٥١٨٢٩	.٤٣٦٣٩	٣٥,٦٥١٣	٣٧,٣٩٤٩	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠
مجموع الفقرة الأولى								
Total	١٣٣	٣٦,٣٧٥٩	٣,٢٨٣٥٧	.٢٨٤٧٢	٣٥,٨١٢٧	٣٦,٩٣٩١	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مجموع الفقرة الأولى	Between Groups	٣٢,٦٦٩	٣	١٠,٨٩٠	١,٠١٠	.٣٩١
	Within Groups	١٣٩٠,٥٣٤	١٢٩	١٠,٧٧٩		
	Total	١٤٢٣,٢٠٣	١٣٢			

One-way

Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
					أقل من ٥ سنوات	٢٣		
من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات	٣٩	٣٦,٧١٧٩	٣,١١١٥١	.٤٩٨٢٤	٣٥,٧٠٩٣	٣٧,٧٢٦٦	٢٨,٠٠	٤٠,٠٠
مجموع الفقرات الأولى	٤٠	٣٥,٧٢٥٠	٣,٤٠٤٢٨	.٥٣٨٢٦	٣٤,٦٣٦٣	٣٦,٨١٣٧	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠
أكثر من ١٥ سنة	٣١	٣٧,٣٨٧١	٢,٨١٢٨٠	.٥٠٥١٩	٣٦,٣٥٥٤	٣٨,٤١٨٨	٣١,٠٠	٤٠,٠٠
Total	١٣٣	٣٦,٣٧٥٩	٣,٢٨٣٥٧	.٢٨٤٧٢	٣٥,٨١٢٧	٣٦,٩٣٩١	٢٥,٠٠	٤٠,٠٠

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مجموع الفقرات الأولى	Between Groups	٦٨,٣٢٤	٣	٢٢,٧٧٥	٢,١٦٨	.٠٩٥
	Within Groups	١٣٥٤,٨٧٩	١٢٩	١٠,٥٠٣		
	Total	١٤٢٣,٢٠٣	١٣٢			

NPar Tests

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
١-١	١٣٣	٤,٥٨٦٥	.٥٣٨٣٥	٣,٠٠	٥,٠٠
١-٢	١٣٣	٤,٥١٨٨	.٦٢٢٨٢	٢,٠٠	٥,٠٠
١-٣	١٣٣	٤,٥٤١٤	.٥٤٣٧١	٣,٠٠	٥,٠٠
١-٤	١٣٣	٤,٥٤١٤	.٥٨٤٠٢	٣,٠٠	٥,٠٠
١-٥	١٣٣	٤,٦٢٤١	.٥٨٥١٩	٣,٠٠	٥,٠٠
١-٦	١٣٣	٤,٥٠٣٨	.٦١٠٨١	٣,٠٠	٥,٠٠
١-٧	١٣٣	٤,٥١٨٨	.٦٥٨٣٠	٢,٠٠	٥,٠٠
١-٨	١٣٣	٤,٥٤١٤	.٦٢١٧٢	٢,٠٠	٥,٠٠

Chi-Square Test Frequencies

١-١

	Observed N	Expected N	Residual
٣	٣	٤٤,٣	-٤١,٣-
٤	٤٩	٤٤,٣	٤,٧
٥	٨١	٤٤,٣	٣٦,٧
Total	١٣٣		

١-٢

	Observed N	Expected N	Residual
٢	٣	٤٤,٣	-٤١,٣-
٤	٥٥	٤٤,٣	١٠,٧
٥	٧٥	٤٤,٣	٣٠,٧
Total	١٣٣		

١-٣

	Observed N	Expected N	Residual
٣	٣	٤٤,٣	-٤١,٣-
٤	٥٥	٤٤,٣	١٠,٧
٥	٧٥	٤٤,٣	٣٠,٧
Total	١٣٣		

١-٤

	Observed N	Expected N	Residual
٣	٦	٤٤,٣	-٣٨,٣-
٤	٤٩	٤٤,٣	٤,٧
٥	٧٨	٤٤,٣	٣٣,٧
Total	١٣٣		

١-٥

	Observed N	Expected N	Residual
٣	٧	٤٤,٣	-٣٧,٣-
٤	٣٦	٤٤,٣	-٨,٣-
٥	٩٠	٤٤,٣	٤٥,٧
Total	١٣٣		

١-٦

	Observed N	Expected N	Residual
٣	٨	٤٤,٣	-٣٦,٣-
٤	٥٠	٤٤,٣	٥,٧
٥	٧٥	٤٤,٣	٣٠,٧
Total	١٣٣		

١-٧

	Observed N	Expected N	Residual
٢	٣	٣٣,٢	-٣٠,٢-
٣	٣	٣٣,٢	-٣٠,٢-
٤	٤٩	٣٣,٢	١٥,٨
٥	٧٨	٣٣,٢	٤٤,٨
Total	١٣٣		

١-٨

	Observed N	Expected N	Residual
٢	٣	٤٤,٣	-٤١,٣-
٤	٥٢	٤٤,٣	٧,٧
٥	٧٨	٤٤,٣	٣٣,٧
Total	١٣٣		

Test Statistics	١-١	١-٢	١-٣	١-٤	١-٥	١-٦	١-٧	١-٨
Chi-Square	٦٩,٣٥ ^a	٦٢,٣٢ ^a	٦٢,٣٢ _a	٥٩,٢٠ _a	٨٠,٠٥ _a	٥١,٧١ _a	١٢٢,٧٣ _b	٦٥,٤٣ _a
df	٢	٢	٢	٢	٢	٢	٣	٢
Asymp. Sig.	.٠٠٠	.٠٠٠	.٠٠٠	.٠٠٠	.٠٠٠	.٠٠٠	.٠٠٠	.٠٠٠