

## دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي

د. يوسف شعبان محمد المبروك

كلية الاقتصاد الزاوية / قسم المحاسبة / جامعة الزاوية

[y.shaeban@zu.zdu.ly](mailto:y.shaeban@zu.zdu.ly)

### الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة وزعت على مكاتب المراجعة، وبعد جمع البيانات وتحليلها باستخدام الطرق والأساليب الإحصائية المناسبة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها: يوجد هناك دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي وذلك على النحو الآتي: يوجد هناك دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة، أيضاً يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه، وبناء عليه خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: العمل على اصدار تشريع ملزم، يلزم كافة الشركات بتشكيل لجان مراجعة داخل كل شركة لأهمية الدور الذي تقوم به هذه اللجان داخل الشركات التي من بينها دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي، أيضاً التوصية باختيار لجان المراجع من خارج الشركة ومن غير الأعضاء التنفيذيين مع التأكيد على استقلاليتهم عن إدارة الشركة، والعمل على تفعيل دور لجان المراجعة مع منحهم الصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من أداء مهامهم على أكمل وجه لاسيما اختيار المراجع وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه مما يدعم يعزز استقلاليته، مع إقامة الدورات التدريبية وورش العمل والمؤتمرات العلمية والمهنية للتعريف بلجان المراجعة وبيان أهميتها والدور الذي تقوم به داخل الشركات.

## Abstract

The study aimed to demonstrate the role of audit committees in supporting and enhancing the independence of the external auditor. To achieve the study objectives, a questionnaire was prepared and distributed to audit offices. After collecting and analyzing the data using appropriate statistical methods and techniques, a set of results were reached, the most important of which are: There is a role for audit committees in supporting and enhancing the independence of the external auditor, as follows: There is a role for audit committees in supporting and enhancing the independence of the external auditor when selecting audit committee members from outside the company. There is also a role for audit committees in supporting and enhancing the independence of the external auditor when selecting, appointing, dismissing and determining the fees of the external auditor. Accordingly, the study concluded with a set of recommendations, the most important of which are: Working to issue binding legislation, obligating all companies to form audit committees within each company due to the importance of the role played by these committees within companies, including supporting and enhancing the independence of the external auditor. Also, recommending the selection of audit committees from outside the company and from non-executive members, while emphasizing their independence from the company's management, and working to activate the role of audit committees while granting them the necessary powers that enable them to perform their tasks to the fullest extent Especially the selection, appointment, dismissal and determination of the auditor's fees, which supports and enhances his independence, along with holding training courses, workshops and scientific and professional conferences to introduce audit committees and explain their importance and the role they play within companies.

## المقدمة:

نظرا لان مهنة المراجعة تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة، استوجب الأمر بان يتمتع كل من أعضاء فريق المراجعة والعاملين بمؤسسة المراجعة بالاستقلال التام عن العملاء محل المراجعة وبالنظر إلى الظروف الاقتصادية التي مر بها العالم والأزمات الاقتصادية التي عصفت به وما ترتب عنها من خسائر في أموال المساهمين وتداعيات عديدة في أسواق المال، تجلت في الفساد المحاسبي والإداري، وضعف آليات الرقابة بالمؤسسات المالية، ومع ازدياد فرض القيود القانونية في كثير من الدول المتقدمة اقتصاديا، وضخامة حجم مجلس الإدارة، وعدم التجانس بين أعضائه، بما لا يتناسب مع تناول العملية الخاصة باستعراض مراجعة القوائم المالية للشركات، وكذلك تضارب المصالح بالإدارة مع مصلحة جودة التقارير المالية، كل ذلك أدى إلى ظهور لجان المراجعة في الشركات لمساعدة مجالس الإدارة على الالتزام والوفاء بمسئوليتها الإشرافية، وكذلك لدعم استقلال المراجع الخارجي وتحديد أتعابه ومراجعة القوائم المالية والتقارير للتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، حيث تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها، نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي، والتأكد من مصداقيتها في تدعيم استقلال عملية المراجعة، الأمر الذي فرض على بعض الدول إصدار التشريعات الملزمة لوجود هذه اللجان داخل الشركات المساهمة العاملة بها (مجدي 2009، ص ص 175 - 182).

إن خصائص لجان المراجعة تؤدي دوراً هاماً في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وبالتالي تعزيز شفافية وموثوقية وجودة التقارير المالية وهو ما تناوله المشرع الأمريكي من خلال إدخال تحسينات تتعلق بتأسيس لجنة المراجعة والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها لضمان جودة المعلومات وموثوقية الرأي المقدم من المراجع الخارجي وسلامته من أي ممارسات إدارية تؤثر على استقلاليته وحياده (Helles, Abu, 2019, pp 90-118) بالتالي سوف تسهم هذه الدراسة في بيان دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي من خلال الاطلاع على أدبيات المراجعة في هذا الجانب واستقراء آراء المشاركين في الدراسة.

### مشكلة الدراسة:

يتعرض المراجع الخارجي في كثير من الأحيان إلى الإحراج عند قيامه بأداء مهامه لدى العميل، وذلك من ناحيتين، الناحية الأولى محاولة الاحتفاظ باستقلاله وأداء مهامه بكل موضوعية، والناحية الثانية هي حقيقة أن المنشأة هي التي تعينه وهي التي تدفع أتعابه، لذلك فإن عليه أن يلتزم الحذر في كل خطوة يخطوها، وأن المبالغة في الاحتفاظ بالاستقلال قد تقود إلى الاستغناء عن خدماته، وفي نفس الوقت أن مجاملة العميل قد تدفع بالمراجع إلى الموافقة على بيانات يتضح فيما بعد أنها كانت مضللة، مما يؤثر على سمعة المراجع ومركزه وتعرضه للمسألة القانونية، ويأتي ذلك نتيجة للضغوطات التي تمارسها الإدارة على المراجع، بالتالي على المراجع أن يوازن أو يقلل الفجوة بين هاتين الناحيتين المتضاربتين.

وفي هذا السياق يؤكد التقرير الصادر عن مجلس الشيوخ الأمريكي عام (2002) إلى أن المستثمرين يبحثون دائما عن الحماية وان دراسات وتحليلات البورصة هي مجرد خط دفاع ثاني ويظل المراجع الخارجي هو خط الدفاع الأول.

إن السبب الرئيسي المباشر وراء اهتزاز الثقة في استقلال المراجع يرجع إلى عدم تكافؤ السلطة التي يمتلكها المراجع اذا ما قورنت بالسلطة التي تمتلكها إدارة الشركة، فالمراجع المستقل يجب أن يؤدي عمله بكل موضوعية وحياد، ولكنه لا يملك السلطة الكافية لذلك، حيث أدت المنافسة الشديدة بين المراجعين إلى التأثير على استقلاليتهم وإضعافها، فقيام المراجع بتقديم استقالته قد تكون وسيلة فعالة وتعبيرا صريحا عن عدم الانصياع لضغوط إدارة الشركة، ولكن في المقابل تجد مراجعين آخرين يقبلون العمل وحسب رغبة العميل المتمثلة في الحصول على تقرير نظيف، ومن هنا دعت المنظمات الدولية إلى ضرورة تكوين لجان مراجعة بالشركات لدعم استقلالية المراجع وحمايته من ضغوط ادراه الشركة محل المراجعة من خلال تعينه وتحديد أتعابه مع التأكيد على استقلاليتهم عن إدارة الشركة ( عبدالعزيز، 2009، ص 162).

وفي هذا الشأن أكدت دراسة كل من (شابون، الطيري، 2023، ص 95-118) على وجود علاقة ارتباط قوية لدور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة مع وجود علاقة قوية أيضا لدور لجان المراجعة في دعم جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.

وفي هذا السياق أيضا، يرى كل من (النعيم، والبراك، 2021، ص 259 - 267 ) أن الاستقلالية تعتبر من اهم الخصائص للجنة المراجعة، إذ يجب أن يتم تشكيل لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة لدورهم في منع وقوع المخالفات، والانفراد التام بالسلطة من قبل مجلس الإدارة. وعلى ضوء هذا العرض فإن السؤال الرئيسي لمشكلة الدراسة هو: هل يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي؟

ومن هذا السؤال الرئيسي للمشكلة نتفرع التساؤلات التالية:

- 1- هل هناك دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة؟
  - 2- هل يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه؟
- أهداف الدراسة:

- 1- تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي في الشركات المساهمة.
  - 2- بيان أهمية هذه اللجان داخل الشركات المساهمة في مواجهة أي ضغوط قد يتعرض لها المراجع الخارجي من جانب الإدارة.
- أهمية الدراسة:

- 1- تتبع أهمية الدراسة في إبراز دور لجنة المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي من منظور المراجعين أنفسهم.
  - 2- ان وجود لجان مراجعة داخل الشركات يوفر الموثوقية والشفافية في القوائم والتقارير المالية للشركات، ومن ثم توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية.
- فرضيات الدراسة: بناءً على مشكلة الدراسة وتحقيقاً للأهداف السابقة يمكن صياغة فروض الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية: يوجد هناك دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي. ويتفرع منها:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد هناك دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد هناك دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.

**منهجية الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها من جهة والالتزام بحدودها من جهة أخرى اتبع الباحث أسلوب المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي معاً وذلك من خلال إتباعه للخطوات التالية:

1. تكوين الإطار النظري للدراسة بالاعتماد على مراجعة أدبياتها.
- 2- بناء الإطار النظري للدراسة في ضوء خصائص البيئة المحلية واستنباط دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي (الفرضيات).
- 3- استخدام الاستبانة وسيلة لجمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات.
- 4- تحليل البيانات ومقارنة نتائج التحليلات الإحصائية (النتائج العملية) بالاستنتاجات النظرية للدراسة (الفرضيات).
- 5- مقارنة النتائج العملية بالاستنتاجات النظرية (الاستقراء) فإذا كانت النتائج العملية للدراسة تؤيد استنتاجاتها النظرية فإن الباحث يكون قد أضاف دليلاً عملياً من واقع البيئة المحلية يؤيد الاستنتاجات النظرية للدراسة، وفي حالة عدم تطابقها فإن الباحث سوف يبحث على الأسباب التي أدت إلى ذلك.

**حدود الدراسة:** تقتصر الدراسة على بيان المتغيرات والعوامل التي تتعلق بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي، بالإضافة إلى ذلك فقد اقتصرَت الدراسة على المراجعين الخارجيين بالمنطقة الغربية.

#### الجزء الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الدراسات السابقة:

- دراسة (السعودي، 2007) بعنوان "العوامل المؤثرة في قرار اختيار وتغيير المدقق الخارجي في الشركات المساهمة الأردنية من وجهة نظر لجان التدقيق". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في قرارات لجان التدقيق عند اختيارها أو تغييرها للمحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة الأردنية والتطورات التي تنشأ عن حدوث هذا النوع من التغيير، وتتلخص نتائجها في: أن الصلاحيات الممنوحة للجنة التدقيق التي تتمثل في سهولة وصولها واتصالها مع المحاسبين

القانونيين وعقد اجتماعات منفصلة عن الإدارة من العوامل التي تؤثر في قرار اختيار أو تغيير المحاسب القانوني في الشركات المساهمة العامة الأردنية، كما أظهرت الدراسة أن وجود استقلالية لدى المحاسبين القانونيين تمكنهم من التدقيق الأمثل للشركات المساهمة الأردنية، وضمان الحماية للمستثمرين، وبذلك ينعكس إيجاباً على استقلالية لجان التدقيق وأبرز ما جاء في توصيات الدراسة: ضرورة الإفصاح التام عن كل ما يتعلق بلجان التدقيق من حيث عدد أعضائها والوظائف التي يشغلونها وبيان المؤهلات والخبرات العلمية والعملية لديهم ومهامها ومسئولياتها في جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية. بالإضافة إلى إصدار التقارير المفصلة بالإنجازات التي حققتها خلال العام لذوي العلاقة. وضرورة عقد دورات تدريبية مستمرة ومكثفة لأعضاء لجان التدقيق

- دراسة (إسماعيل، 2018) بعنوان: "أثر لجان المراجعة والتغيير الدوري على استقلالية المراجع الخارجي، وهدفت الدراسة إلى معرفة بعض المؤثرات التي يمكن أن تمارس على المراجع الخارجي، وأن يكون له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته ومسئولياته باستقلالية تامة تحكمها قواعد وآداب السلوك المهني، عند إبداء رأيه الفني المحايد وأثره على مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم، ودعم استقلاله بشكل يعيد الثقة في التقارير المالية المنشورة ومهنة المراجعة ككل حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج منها أن تكوين لجان المراجعة يزيد من استقلال المراجع الخارجي، تعمل لجان المراجعة على الحد من خلافات الإدارة والمراجع الخارجي، طول بقاء المراجع الخارجي بمنشأة العميل يؤدي إلى خلق علاقات شخصية تؤثر على استقلاليته. على ضوء النتائج قدمت الباحثة مجموعة من التوصيات التي تسهم في تحسين استقلالية المراجع الخارجي مما ينعكس إيجاباً على الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

- دراسة (حيدر 2018) بعنوان: "دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الخارجي وزيادة الثقة في التقارير المالية"، هدفت الدراسة للتعرف على الخصائص التي يتمتع بها أعضاء لجان المراجعة، دراسة ومعرفة العلاقة بين لجان المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي، دراسة ومعرفة العلاقة بين لجان المراجعة والثقة في التقارير المالية. اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل ووصف الظاهرة، والمنهج الاستقرائي والاستنباطي لاختبار مجال الدراسة وكشف الفجوة المعرفية، وكذلك لتكوين إطار نظري واختبار الفرضيات استناداً على توزيع الاستبانة، ولتحقيق أهداف البحث تم صياغة

الفرضيات الآتية: الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي، الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة والثقة في التقارير المالية. لقد توصل البحث لعدة نتائج من أهمها: وجود لجان المراجعة بالمصارف يساعد في استقلالية المراجع الخارجي كما أن استقلال أعضاء لجان المراجعة عن الوحدات التنفيذية يزيد الثقة في التقارير المالية. أوصى البحث بضرورة تكوين لجان المراجعة بالمصارف السودانية، أن يكون للجان المراجعة دورا في التوجيه بتعيين مراجع حسابات خارجي وتحديد أتعابه وآليات الاستغناء عن خدماته.

- دراسة (شابون، 2023) بعنوان: "دور لجان المراجعة في دعم جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي"، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في دعم جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي. وانتهت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية لدور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي في بيئة الأعمال، أيضا توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية لدور لجان المراجعة في دعم جودة الأداء المهني للمراجع الخارج، وأوصت الدراسة بالعمل على تفعيل دور لجان المراجعة وضرورة وضع معايير واضحة للمؤهلات المطلوبة في أعضائها عند اختيارهم، وأن يكون للجان المراجعة دور في التوجيه وتعيين المراجع الخارجي، وتحديد أتعابه وآليات الاستغناء عن خدماته.

علاقة هذه الدراسة بالدراسات السابقة: يرى الباحث أن الدراسات السابقة تناولت بعض العوامل المؤثرة على المراجع الخارجي بالإضافة إلى التعرف على الخصائص المتعلقة بلجان المراجعة، مع بيان العلاقة بين لجان المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي، وكل هذه الدراسات أجريت على بيئة خارجية تختلف عن البيئة المحلية من عدة جوانب والتي من أبرزها اختلاف اللوائح والتشريعات، أما فيما يتعلق بالدراسة المحلية فقد تناولت دور لجان المراجعة في دعم جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي وأفردت جزئية لدور لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي، لذلك تأتي هذه الدراسة للتأكيد على ما توصلت إليه الدراسات السابقة مع استكمال لبعض النقاط التي لم تتطرق إليها الدراسات السابقة في هذا الجانب.



### ثانياً: الإطار النظري للدراسة

- مفهوم لجان المراجعة: تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول، وفي هذا الشأن فقد أوصت عديد المنظمات المهنية في هذا المجال بضرورة العمل على إنشاء لجان مراجعة في الشركات لما لها من أهمية ودور كبير في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح، الأمر الذي جعل من بعض الدول فرضها داخل الشركات من خلال إصدار تشريع ملزم لوجودها (أبو الهيجاء، 2012، ص 444 - 447).

وبينما تكون لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على التقرير الخارجي وضوابط الرقابة الداخلية وعملية المراجعة، فأنها يجب أن تؤدي دوراً في حماية استقلال المراجع، وذلك خصوصاً فإن Sarbanes - Oxley والممارسة الأفضل Best Practice تركز على أن لجنة المراجعة مسؤولة مباشرة على تعيين وتحديد أتعاب المراجع والإشراف عليه (لظفي، 2010، ص 239).

كما عرفها (الكبيسي، 2021، ص 336) "بأنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتتكون من عدد مختار من الأعضاء غير التنفيذيين، تتولى مهمة الإشراف والرقابة على أعمال المراجعة في الشركة، وذلك بهدف زيادة فاعلية وظيفة المراجعة ومساءلة الإدارة".

- أهداف لجان المراجعة: من الصعب تحديد هدف دقيق للجان المراجعة، نظراً لاختلاف الأهداف مع اختلاف المهام والوظائف المناطة بهذه اللجان في الشركات والبيئة المختلفة والجهات التي تقوم بختيار أعضائها والأهداف التي تسعى لتحقيقها، إلا أنه يبقى الهدف الأساسي هو الحرص على فعالية المراجعة الخارجية وكشف الإدارة في حالات الغش والاحتيال وتحقيق استقلالية ونزاهة الوظيفة المالية، ونزاهة البيانات المالية، وتحسين فعالية وكفاءة مجلس الإدارة، والأهم هو دعم استقلالية المراجع الخارجي والداخلي عن الإدارة كونهما توجه تقاريرهم إلى لجنة مختصة يتكون أعضاؤها من مديريين خارجيين، بالإضافة إلى ذلك تعمل على تحسين جودة المراجعة وحماية مصالح المستثمرين الذين يعتمدون على تقرير المراجعة (قطيشات، 2010، ص 123).

- مفهوم استقلال المراجع الخارجي: ويعني الاستقلال في المراجعة وخدمات التأكد وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار تقرير المراجعة، فإذا ما كان المراجع مدافعاً عن العميل أو متحيزاً له، فلن يكون مستقلاً من وجهة نظر رجال البنوك أو أي فرد

من الطرف الثالث، وعلى ذلك ينظر إلى استقلال المراجع عموماً على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع، ويرجع ذلك السبب في رغبة عملاء متنوعين في الاعتماد على تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع عن عدالة القوائم المالية، وعلى ذلك ليس من المستغرب أن يتم التأكيد على الاستقلال في معايير المراجعة (لظفي، المرجع السابق)

– أهمية استقلال المراجع: بما أن أصحاب الشركة يعتمدون على القوائم المالية المدققة كأساس لتقييم أعمال الإدارة، وإظهار مدى اتجاهها في تحقيق السياسات والأهداف المرسومة لها، وكذلك استفادة الأطراف الخارجية مثل المقرضين سواء كانوا أفراد أو بنوك في معرفة مدى قوة المركز المالي للشركة، وبالتالي مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وبالقروض التي تحصل عليها، لذلك يصبح استقلال المراجع في مثل هذه الظروف عنصراً حاسماً باعتباره الضمان الوحيد عندما يتضمن تقريره رأياً محايداً يوضح فيه حقيقة المشاكل المالية التي تعاني منها الشركة محل المراجعة، كما أن فقدان المراجع لاستقلاله وتقديمه تقريراً متحيزاً، سيؤثر على عمل المراجع ومهنة المراجعة على السواء، فلا تعود هناك ثقة من قبل المجتمع المالي بمهنة المراجعة والمراجعين وبالتالي تفقد مهنة المراجعة أهميتها (سعيد، 2009، ص 57).

### الجزء الثاني: الدراسة الميدانية

#### أولاً- أداة جمع البيانات

1- تصميم استمارة الاستبيان: لقد قام الباحث بإعداد الصورة المبدئية لعبارة استمارة الاستبيان بعد الاطلاع على عديد من المراجع العلمية، والدراسات السابقة في مجال البحث الحالي ومن خلال ما تم استخلاصه من الجانب النظري لهذه الدراسة، وقد راعى الباحث في إعداد استمارة الاستبيان وضوح الفقرات وسهولة الإجابة عليها، حيث طلب من المستبين وضع علامة (✓) أمام الإجابة التي يراها مناسبة.

2- اختبارات الصدق "الصلاحية" للتأكد من صدق وصلاحية استمارة الاستبيان قام الباحث باختبارات الآتية:

أ- صدق المحتوى أو (صدق المضمون) Content validity لقد راعى الباحث جانب صدق المحتوى في استمارة الاستبيان، من خلال التأكد من أن جميع العبارات التي تحتويها استمارة الاستبيان

تغطي جميع أبعاد المشكلة قيد الدراسة، كما تغطي جميع جوانب وأبعاد الفرضيات الرئيسية والفرضيات الفرعية المنتقاة من الإطار النظري للدراسة.

ب-الصدق الظاهري: Face validity لتأكد من أن عبارات استمارة الاستبيان تحقق الغرض الذي أعدت من أجله وهو هدف الدراسة، تم عرض استمارة الاستبيان علي عدد من المحكمين وذلك للتأكد من مدى ملائمة عبارات استمارة الاستبيان لمجتمع البحث، وأن العبارات تقيس ما وضعت لقياسه، وتجيب عن أسئلة المحاور، بالإضافة إلى مدى ملائمة معيار الإجابات المستخدمة للعبارات الواردة في استمارة الاستبيان، وقد أشار الأساتذة المحكمون إلى عديد الملاحظات والاقتراحات التي تم أخذها بعين الاعتبار، ومن تم التوصل إلى الصورة النهائية لاستمارة الاستبيان وهي تضم 3 مجموعات رئيسية من الأسئلة وهي كالاتي:

المجموعة الأولى: وتضم 4 أسئلة شخصية وتشمل المركز الوظيفي داخل المكتب، المؤهل العلمي، عدد سنوات ممارسة المهنة وعدد المنظمات المهنية التي تنتمي إليها.

المجموعة الثانية: وتشمل 8 عبارات حول دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة.

المجموعة الثالثة: وتشمل 8 عبارات حول دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه. وبعد عملية تحكيم الاستبيان قام الباحث بتوزيع عدد (48) نسخة من استمارة الاستبيان على الذين تم اختيارهم من المراجعين الخارجيين. وبعد فترة زمنية تم الحصول على عدد (38) استمارة استبيان من الاستمارات الموزعة. والجدول رقم (1) يبين عدد نسخ استمارة الاستبيان الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها.

جدول رقم (1) عدد نسخ استمارة الاستبيان الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها.

عدد النسخ الموزعة	عدد النسخ المسترجعة	نسبة النسخ المسترجعة %
49	38	79.17

من خلال الجدول رقم (1) نلاحظ أن نسبة المسترجع الكلية 79.17% من جميع استمارات الاستبيان الموزعة وهي نسبة كبيرة.

ثانيا: ترميز البيانات: بعد تجميع استمارات الاستبيان استخدم الباحث الطريقة الرقمية في ترميز البيانات حيث تم ترميز الإجابات كما بالجدول التالي رقم (2)

جدول رقم (2) توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

من خلال الجدول رقم (2) يكون متوسط درجة الموافقة (3). فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يزيد معنويًا عن (3) فيدل على ارتفاع درجة الموافقة. أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يقل معنويًا عن (3) فيدل على انخفاض درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة لا تختلف معنويًا عن (3) فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة، وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة الموافقة يختلف معنويًا عن (3) أم لا. وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات وإدخال البيانات الأولية باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة (SPSS) (Statistical Package for Social Science) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات الأولية كما يلي:

**ثالثًا: اختبار الثبات والصدق: Reliability and Validate** للتأكد من ثبات وصدق " أداة الدراسة " قام الباحث بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cornbach Alpha) ومعامل الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل كرونباخ ألفا (Cornbach Alpha) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور. فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3).

جدول رقم (3) نتائج اختبار الثبات والصدق

م	المحور	عدد العبارات	معامل ألفاء الثبات	معامل الصدق
1	دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة	8	0.603	0.777
2	دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.	8	0.691	0.831
3	دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي	16	0.695	0.834

من خلال الجدول رقم (3) يلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا ( $\alpha$ ) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان تتراوح بين (0.603 إلى 0.691) ولجميع المحاور (0.695) وهي قيم كبيرة أكبر من 0.60 وهذا يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات. وكذلك فإن معاملات الصدق تتراوح بين (0.777 إلى 0.831) ولجميع المحاور (0.834) وهي قيم كبيرة وهذا يدل على توفر درجة عالية من الصدق مما يمكننا من الاعتماد على إجابات مفردات العينة في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

#### رابعاً: خصائص مفردات عينة الدراسة:

1- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي داخل المكتب.

جدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المنوي لمفردات عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي داخل المكتب

النسبة %	العدد	المركز الوظيفي
84.2	32	شريك أو صاحب مكتب
2.6	1	مشرف أو مدير المراجعة
13.2	5	مراجع
100.0	38	المجموع

من خلال الجدول رقم (4) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة مركزهم الوظيفي شريك أو صاحب مكتب ويمثلون نسبة (84.2%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليه ممن مركزهم الوظيفي مراجع ويمثلون نسبة (13.2%) من جميع مفردات العينة والباقي ممن مركزهم الوظيفي مشرف أو مدير المراجعة ويمثلون نسبة (2.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة.

2- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المنوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
89.5	34	بكالوريوس
10.5	4	ماجستير
100.0	38	المجموع

من خلال الجدول (5) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن مؤهلاتهم العلمية بكالوريوس ويمثلون نسبة (89.5%) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي هم ممن مؤهلاتهم العلمية ماجستير ويمثلون نسبة (10.5%) من جميع مفردات عينة الدراسة. وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة مؤهلاتهم العلمية جامعي فما فوق مما يدل على أن مفردات العينة مؤهلة بشكل كافي للتفاعل مع موضوع الدراسة مما يجعل آراءهم قابلة للاعتماد عليها لكونها نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج من مؤهلاتهم العلمية.

3- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات ممارسة المهنة

جدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المنوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات ممارسة المهنة

النسبة %	العدد	عدد سنوات ممارسة المهنة
52.6	20	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
39.5	15	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
7.9	3	من 15 سنة فما فوق
100.0	38	المجموع

من خلال الجدول رقم (6) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن عدد سنوات ممارستهم للمهنة من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ويمثلون نسبة (52.6 %) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليه ممن عدد سنوات ممارستهم للمهنة من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ويمثلون نسبة (39.5%) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي ممن عدد سنوات ممارستهم للمهنة من 15 سنة فما فوق ويمثلون نسبة (7.9 %) من جميع مفردات عينة الدراسة. وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة لهم خبرة كبيرة مما يجعلهم يدركون استمارة الاستبيان بشكل صحيح والإسهام بشكل فعال في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

4- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد المنظمات المهنية.

جدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسبي المنوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد المنظمات المهنية

النسبة %	العدد	عدد المنظمات المهنية
2.6	1	منظمة واحدة
97.4	37	لا يوجد
100.0	38	المجموع

من خلال الجدول رقم (7) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة لا ينتمون لأي منظمة مهنية ويمثلون نسبة (97.4%) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي ينتمون لمنظمة مهنية واحدة ويمثلون نسبة (2.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة

خامسا: اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة

1- يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء

لجنة المراجعة من خارج الشركة

جدول رقم (8) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يوجد تأثير إيجابي على تدعيم استقلال المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة.	00	00	00	19	19	عالية
		0.0	0.0	0.0	50.0	50.0	عالية جدا
2	يؤدي اختيار لجنة المراجعة من خارج الشركة إلى استقلالها عن الإدارة مم يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	00	00	2	24	12	عالية
		0.0	0.0	5.3	63.2	31.6	عالية جدا
3	عدم دمج لجنة المراجعة مع لجان أخرى مكلفة من مجلس إدارة الشركة يضمن استقلال اللجنة ويعزز استقلالية المراجع الخارجي.	00	4	9	21	4	عالية
		0.0	10.5	23.7	55.3	10.5	عالية جدا
4	عند تعيين لجنة المراجعة يراعى عدم وجود ارتباط أو خلافات مع مجلس الإدارة مما يعزز استقلالية المراجع الخارجي.	00	00	4	31	3	عالية
		0.0	0.0	10.5	81.6	7.9	عالية جدا
5	تتكون لجنة المراجعة من أعضاء من مختلف التخصصات، مالية وغير مالية حتى يتسنى لها العمل بكل كفاءة وفاعلية عند تقييم ومتابعة مهام المراجعة الخارجية مم يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	00	00	3	31	4	عالية
		0.0	0.0	7.9	81.6	10.5	عالية جدا
6	عند اللجوء إلى اختيار أعضاء لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين بمجلس الإدارة يجب أن يؤخذ في الاعتبار استقلاليتهم عن إدارة الشركة الأمر الذي يدعم ويعزز استقلالية المراجع الخارجي.	00	1	1	30	6	عالية
		0.0	2.6	2.6	78.9	15.8	عالية جدا
7	عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة عن طريق مجلس إدارة الشركة يمكن أن يؤدي إلى عدم قدرة اللجنة على دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي بالشكل المطلوب.	00	2	1	32	3	عالية
		0.0	5.3	2.6	84.2	7.9	عالية جدا
8	اختيار لجنة المراجعة من خارج الشركة تعتبر الآلية المناسبة لدعم استقلالية المراجع باعتبارها حلقة وصل بين المراجع وإدارة الشركة في قضايا تؤثر على استقلاليتها.	00	00	00	35	3	عالية
		0.0	0.0	0.0	92.1	7.9	عالية جدا

من خلال الجدول رقم (8) يلاحظ أن:

- أ- درجات الموافقة عالية جدا على العبارات (من العبارة رقم 2 إلى العبارة رقم 8) بالجدول السابق.  
ب- درجة الموافقة عالية على العبارة رقم 1 بالجدول السابق:

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بدور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (9)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها لكل عبارة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3) مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3) جدول رقم (9) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسط كل عبارة من العبارات المتعلقة بدور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يوجد تأثير إيجابي على تدعيم استقلال المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة.	4.50	.507	-5.542	.000
2	يؤدي اختيار لجنة المراجعة من خارج الشركة إلى استقلالها عن الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	4.58	.599	-5.454	.000
3	عدم دمج لجنة المراجعة مع لجان أخرى مكلفة من مجلس إدارة الشركة يضمن استقلال اللجنة ويعزز استقلالية المراجع الخارجي.	4.11	1.110	-4.534	.000
4	عند تعيين لجنة المراجعة يراعى عدم وجود ارتباط أو خلافات مع مجلس الإدارة مما يعزز استقلالية المراجع الخارجي.	4.71	.654	-5.621	.000
5	تتكون لجنة المراجعة من أعضاء من مختلف التخصصات، مالية وغير مالية حتى يتسنى لها العمل بكل كفاءة وفاعلية عند تقييم ومتابعة مهام المراجعة الخارجية مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	4.74	.601	-5.652	.000
6	عند اللجوء إلى اختيار أعضاء لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين بمجلس الإدارة يجب أن يؤخذ في الاعتبار استقلاليتهم عن إدارة الشركة الأمر الذي يدعم ويعزز استقلالية المراجع الخارجي.	4.71	.654	-5.619	.000
7	عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة عن طريق مجلس إدارة الشركة يمكن أن يؤدي إلى عدم قدرة اللجنة على دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي.	4.71	.768	-5.673	.000
8	اختيار لجنة المراجعة من خارج الشركة تعتبر الآلية المناسبة لدعم استقلالية المراجع باعتبارها حلقة وصل بين المراجع وإدارة الشركة في قضايا تؤثر على استقلاليتها.	4.92	.273	-5.962	.000

من خلال الجدول رقم (9) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3) لجميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة



من خارج الشركة. لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات. ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (10)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3)

الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3)

الجدول رقم (10) نتائج اختبار (Z) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة	4.6217	.29990	33.334	.000

من خلال الجدول رقم (10) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (33.334) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.6217) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة.

2- دور لجنة المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.

جدول رقم (11) التوزيع التكراري والنسبي المنوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بدور لجنة المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يتضمن تقرير لجان المراجعة الإفصاح عن التوجيه باختيار المراجعين الخارجيين الأمر الذي يدعم إلى حد كبير استقلالية المراجع.	00	00	3	21	14	عالية
	النسبة %	0.0	0.0	7.9	55.3	36.8	عالية
2	إن قيام لجان المراجعة بدورها في اختيار المراجع الخارجي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله من شأنه أن يحد من ضغط الإدارة على المراجع وبالتالي تعتبر أحد الأساليب التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي،	00	1	2	5	30	عالية جدا
	النسبة %	0.0	2.6	5.3	13.2	78.9	عالية جدا
3	لجنة المراجعة هي الجهة الوحيدة بالشركة التي لها حق اختيار المراجع الخارجي والتعامل معه سعياً منها لحمايته من تدخلات الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	00	1	2	5	30	عالية جدا
	النسبة %	0.0	2.6	5.3	13.2	78.9	عالية جدا
4	يؤدي اختبار لجنة المراجعة للمراجع الخارجي وتحديد أتعابه وعزله إلى تقليل الصعوبات التي تقابل أداء المراجعة التي تضعها الإدارة، مما يعزز استقلاليتها.	00	1	5	4	28	عالية جدا
	النسبة %	0.0	2.6	13.2	10.5	73.7	عالية جدا
5	تراعي لجنة المراجعة عند ترشيح واختيار المراجع الخارجي مدى استقلالية المراجع وكفاءته المهنية والعلمية التي تمكنه من أداء مهامه على أحسن وجه.	00	00	2	1	35	عالية جدا
	النسبة %	0.0	0.0	5.3	2.6	92.1	عالية جدا
6	إن اختيار المراجع وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه من قبل الإدارة في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يعتبر من بين العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي.	00	5	1	1	31	عالية جدا
	النسبة %	0.0	13.2	2.6	2.6	81.6	عالية جدا
7	تقوم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين وتحديد أتعابهم وأن الاستغناء عنهم لا يتم لمجرد تمسكهم بوجهات نظر تخالف وجهات نظر الإدارة مما يخلق توازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة ويعزز استقلاليتهم.	00	00	00	1	37	عالية جدا
	النسبة %	0.0	0.0	0.0	2.6	97.4	عالية جدا
8	إن قيام لجان المراجعة بترشيح وتعيين أو عزل المراجع الخارجي عن طريق التأكد من استيفائه لشروط أهليته وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتها من خلال الأعمال التي يقوم بها لحساب الشركة يساهم في دعم واستقلال المراجع الخارجي.	00	00	00	1	37	عالية جدا
	النسبة %	0.0	0.0	0.0	2.6	97.4	عالية جدا

من خلال الجدول رقم (11) يلاحظ أن:

1- درجات الموافقة عالية جدا على العبارات (من العبارة رقم 2 إلى العبارة رقم 8) بالجدول السابق.

2- درجة الموافقة عالية على العبارة رقم 1 بالجدول السابق: ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل

عبارة من العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه. وتم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (12)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبدلية لها لكل عبارة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3).  
مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3).  
جدول رقم (12) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسط كل عبارة من العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يتضمن تقرير لجان المراجعة الإفصاح عن التوجيه باختيار المراجعين الخارجيين الأمر الذي يدعم إلى حد كبير استقلالية المراجع.	4.29	.611	-5.341	.000
2	إن قيام لجان المراجعة بدورها في اختيار المراجع الخارجي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله من شأنه إن يحد من ضغط الإدارة على المراجع وبالتالي تعتبر أحد الأساليب التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي.	4.68	.702	-5.581	.000
3	لجنة المراجعة هي الجهة الوحيدة بالشركة التي لها حق اختيار المراجع الخارجي والتعامل معه سعياً منها لحمايته من تدخلات الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة مما يدعم استقلالية المراجع الخارجي.	4.68	.702	-5.581	.000
4	يؤدي اختيار لجنة المراجعة للمراجع الخارجي وتحديد أتعابه وعزله إلى تقليل الصعوبات التي تقابل أداء المراجعة التي تضعها الإدارة، مما يعزز استقلاليته	4.55	.828	-5.367	.000
5	تراعي لجنة المراجعة عند ترشيح واختيار المراجع الخارجي مدى استقلالية المراجع وكفاءته المهنية والعلمية التي تمكنه من أداء مهامه على أحسن وجه.	4.87	.475	-5.925	.000
6	إن اختيار المراجع وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه من قبل الإدارة في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يعتبر من بين العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي.	4.53	1.059	-5.440	.000
7	تقوم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين وتحديد أتعابهم وأن الاستغناء عنهم لا يتم لمجرد تمسكهم بوجهات نظر تخالف وجهات نظر الإدارة مما يخلق توازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة ويعزز استقلاليتهم.	4.97	.162	-6.091	.000
8	إن قيام لجان المراجعة بترشيح وتعيين أو عزل المراجع الخارجي عن طريق التأكد من استيفائه لشروط أهليته وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته من خلال الأعمال التي يقوم بها لحساب الشركة يساهم في دعم واستقلال المراجع الخارجي.	4.97	.162	-6.091	.000

من خلال الجدول رقم (12) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05)

ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3) لجميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه. لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه. تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار ((Z حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (13)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي: الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3).

الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3).  
الجدول رقم (13) نتائج اختبار (Z) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.	4.6941	.30715	34.000	.000

من خلال الجدول رقم (13) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (34.000) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.6941) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.

### سادسا: اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة

لاختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية والمتمثلة في (دور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة، ودور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه. وعند استخدام اختبار ((Z حول متوسط المقياس (3) كانت النتائج كما بالجدول رقم (14)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).  
الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

الجدول رقم (14) نتائج اختبار (Z) حول متوسط درجة الموافقة على جميع العبارات المتعلقة بدور لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي	4.6579	.25157	40.624	.000

من خلال الجدول رقم (14) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (40.624) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.6579) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي حيث أن:

1- يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة.

2- يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.

### سابعا: النتائج والتوصيات

#### النتائج المتعلقة بوصف أفراد الدراسة:

1. معظم مفردات عينة الدراسة مركزهم الوظيفي شريك أو صاحب مكتب ويمثلون نسبة (84.2%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليه ممن مركزهم الوظيفي مراجع ويمثلون نسبة (13.2%) من جميع مفردات العينة.
2. معظم مفردات عينة الدراسة ممن مؤهلاتهم العلمية بكالوريوس ويمثلون نسبة (89.5%) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي هم ممن مؤهلاتهم العلمية ماجستير ويمثلون نسبة (10.5%) من جميع مفردات عينة الدراسة.
3. معظم مفردات عينة الدراسة ممن عدد سنوات ممارستهم للمهنة من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ويمثلون نسبة (52.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليه ممن عدد سنوات ممارستهم للمهنة من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ويمثلون نسبة (39.5%) من جميع مفردات عينة الدراسة.
4. معظم مفردات عينة الدراسة لا ينتمون لأي منظمة مهنية ويمثلون نسبة (97.4%) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي ينتمون لمنظمة مهنية واحدة ويمثلون نسبة (2.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة.

#### النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة: وجود دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي على النحو الآتي:

- أ- يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة وذلك من خلال:
- 1- يوجد تأثير إيجابي على تدعيم استقلال المراجع الخارجي عند اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خارج الشركة، كما أن عدم دمج لجنة المراجعة مع لجان أخرى مكلفة من مجلس إدارة الشركة يضمن استقلال اللجنة ويعزز استقلالية المراجع الخارجي.
  - 2- ان عدم وجود ارتباط أو خلافات مع مجلس الإدارة عند تعيين لجنة المراجعة يعزز من استقلالية المراجع الخارجي، كما أن احتوائها على تخصصات مختلفة، مالية وغير مالية يمكنها من العمل بكل كفاءة وفاعلية عند تقييم ومتابعة مهام المراجعة الخارجية مم يدعم استقلالية المراجع الخارجي.
  - 3- عند اللجوء إلى اختيار أعضاء لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين بمجلس الإدارة يجب أن

يؤخذ في الاعتبار استقلاليتهم عن إدارة الشركة الأمر الذي يدعم ويعزز استقلالية المراجع الخارجي.  
ب- يوجد دور للجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي عند قيامها باختيار المراجع الخارجي وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه وذلك من خلال الآتي:

1- إن قيام لجان المراجعة بدورها في اختيار المراجع الخارجي وتعيينه وتحديد أتعابه وعزله من شأنه إن يحد من الصعوبات والضغوطات التي تقابل أداء المراجعة التي تضعها الإدارة على المراجع وبالتالي تعتبر أحد الأساليب التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي،

2- تراعي لجنة المراجعة عند ترشيح واختيار المراجع الخارجي مدى استقلالية المراجع وكفاءته المهنية والعلمية التي تمكنه من أداء مهامه على أحسن وجه، وفي المقابل فإن اختيار المراجع وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه من قبل الإدارة في حالة عدم وجود لجنة مراجعة يعتبر من بين العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي.

3- تقوم لجنة المراجعة بدور فعال في عملية تغيير المراجعين وتحديد أتعابهم وأن الاستغناء عنهم لا يتم لمجرد تمسكهم بوجهات نظر تخالف وجهات نظر الإدارة مما يخلق توازن في العلاقة بين المراجعين الخارجيين والإدارة ويعزز استقلاليتهم.

#### التوصيات:

1- العمل على إصدار تشريع ملزم، يلزم كافة الشركات بتشكيل لجان مراجعة داخل كل شركة لأهمية الدور الذي تقوم به هذه اللجان داخل الشركات والتي من بينها دعم وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي.

2- اختيار لجان المراجع من خارج الشركة ومن غير الأعضاء التنفيذيين مع التأكيد على استقلاليتهم عن إدارة الشركة.

3- العمل على تفعيل دور لجان المراجعة مع منحهم الصلاحيات اللازمة التي تمكنهم من أداء مهامهم على أكمل وجه لاسيما اختيار المراجع وتعيينه وعزله وتحديد أتعابه.

4- لضمان استقلالية المراجع الخارجي يجب أن يتم اختيار المراجع الخارجي عن طريق لجان المراجعة مما يساعد في عملية الاتصال بين المراجع ولجان المراجعة بالإضافة إلى دعم وتعزيز استقلاليتهم.

5- إقامة الدورات التدريبية وورش العمل والمؤتمرات العلمية والمهنية للتعريف بلجان المراجعة وبيان أهميتها والدور الذي تقوم به داخل الشركات.

## المراجع:

- 1- أبو الهيجاء، "خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون العدد الثاني، يونيو (2012).
- 2- أمين السيد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، جامعة بني سويف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 239.
- 3- وائل الكبيجي "تأثير ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة، مجلة جرش للبحوث والدراسات 2021.
- 4- محمود مهدي البياتي "تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS"، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، (2005).
- 5- سامي، مجدي "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 46، يوليو، 2009.
- 6- سعيد، عهد، "الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة" جامعة تشرين، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، 2009.
- 7- سمير كامل عاشور وسامية أبو الفتوح سالم (2005). العرض والتحليل الإحصائي باستخدام SPSSWIN الجزء الثاني الإحصاء التطبيقي المتقدم. معهد الدراسات والبحوث الإحصائية. القاهرة.
- 8- عابدة نخلة رزق الله "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي"، الطبعة الأولى، دار الكتب، القاهرة، الطبعة الأولى، 1997.
- 9- عبد العزيز، ناصر "إطار مقترح لدور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة في الشركات المساهمة المصرية" رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 2007 مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية
- 10- قطيشات، عادل "مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية" رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال قسم المحاسبة، (2010)
- 11- نعيم، البراك، "دور لجان المراجعة في الحد من إدارة الأرباح"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، 2021، ص 260 - 267.
- 12- ربيعة شابون، إيناس الطيري "دور لجان المراجعة في دعم جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي"، جامعة سرت، مجلة البيان العلمية، (9) 2023، ص ص 95 - 118.

- 1- Helles, S., & Abu Raida, M. (2014). The Role of Boards in Improving the Performance of Audit Committees in Banks Listed in the Palestine Exchange. Islamic University Journal for Economic and Administrative Studies, Gaza, 23(2), 90-118.