



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨

التحديات المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات

دراسة في مكاتب تدقيق الحسابات في سلطنة عمان

التحديات المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات

دراسة في مكاتب تدقيق الحسابات في سلطنة عمان

أ.م.د. حيدر علوان الشمري

أ.م.د. عمر اقبال توفيق

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة واسط

كلية التجارة وإدارة الأعمال/جامعة ظفار

### الملخص:

يلعب مدقق الحسابات دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية بسبب ما يضيفه تقريره من ثقة إلى القوائم المالية المدققة، وعند تطبيق المراحل المختلفة لعملية التدقيق يجب على المدقق ان يحافظ على مستوى خلقي راقى يحدد له نوع من الالتزام في سلوكياته المهنية امام الله أولاً ، وامام الذات ثانياً ، وامام المجتمع اخيراً بالشكل الذي يدعم استقلاله، على هذا الاساس هدف البحث الى بيان التحديات التي تؤثر على استقلال مدقق الحسابات، ولتحقيق هدف البحث تم صياغة الفرضية التي تؤكد على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التحديات التي تواجه المدقق واستقلاله المهني. وفي ضوء اختبار فرضيات البحث تم التوصل الى ان المصالح المالية للمدقق مع العميل يمكن لها ان تؤثر على استقلال المدقق، وان تهديدات المراجعة الذاتية يمكن ان تؤثر على استقلال ذلك المدقق أيضاً، وان التألف غير المهني ودفاع المدقق عن مصالح العميل يمكن ان تؤثران كذلك على استقلال المدقق.

### Abstract:

The auditor plays a key role in economic life because of the confidence his report adds to the audited financial statements. In applying the various stages of the audit process, the auditor must maintain a high moral level that determines his type of commitment in his professional behavior before God first, And to the society at last in a way that supports its independence. On this basis, the aim of the research is to identify the threats that affect the independence of the auditor. To achieve the objective of the research, the hypothesis that there is a statistically significant relationship between the threats facing the auditor and his professional independence was formulated. In the light of testing the hypotheses of research it was concluded that the financial interests of the auditor with the client could affect the independence of the auditor, and that the risks of self-revision may affect the independence of that auditor also, and that unprofessional harmony and the auditor's defense of the client's interests can also affect the independence Checker.

## المقدمة..

مع تطور هدف التدقيق الى إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، كان من المنطقي أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً في عمله عن أي جهة إدارية يتولى تدقيق أعمالها. حيث تركز مهنة تدقيق الحسابات على تأدية الخدمة للآخرين وعلى الثقة المتبادلة بين مراقب الحسابات والأطراف الأخرى ذات العلاقة، مما يؤدي إلى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على القوائم المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة، وإلى ازدياد مسؤولية مراقب الحسابات أمام الغير، وبالتالي برزت الحاجة إلى زيادة الإجراءات لدعم استقلالية مراقب الحسابات، لزيادة الثقة والمصداقية والاعتماد على أعمال مراقب الحسابات. من أجل ذلك بدأت التشريعات تهتم بموضوع الاستقلال كذلك تناولت حوكمة الشركات القواعد التي تضمن هذه الاستقلالية.

## منهجية البحث..

### أولاً: مشكلة البحث:

يلعب مدقق الحسابات الخارجي دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية بسبب ما يضيفه تقريره من ثقة إلى القوائم المالية المدققة، وعند تطبيق المراحل المختلفة لعملية التدقيق يجب على المدقق ان يحافظ على مستوى خلقي راقى يحدد له نوع من الالتزام في سلوكياته المهنية أمام الله أولاً ، وأمام الذات ثانياً ، وأمام المجتمع أخيراً بالشكل الذي يدعم استقلاله، على الرغم من السعي المتواصل لمدقق الحسابات لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية أثناء ممارسة عمله، إلا ان وجود مصلحة مالية للمدقق في موضوع التدقيق، بالإضافة الى قيام المدقق بدور المدافع عن مصالح العميل تعتبر وبلا شك مصدر تعارض مصالح وضغطاً غير سليماً على موقفه الذهني ، وعليه فان السؤال الرئيس لمشكلة البحث تتمثل في التساؤل الاتي: "ماهي التحديات المؤثرة على استقلال مدقق الحسابات "

ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية الاتية:

١. هل يؤثر وجود مصلحة مالية شخصية للمدقق في منشأة العميل على استقلال المدقق.
٢. هل يؤثر قيام المدقق بتدقيق ما تم اعداده بمعرفته على استقلال المدقق.
٣. هل يؤثر التالف غير المهني مع العميل على استقلال المدقق.
٤. هل يؤثر قيام المدقق بالدفاع عن مصالح العميل على استقلال المدقق.

ثانياً: اهداف البحث: يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. إبراز دور وأهمية استقلال المدقق والدوافع التي تدعم استقلال المدقق.
٢. بيان التحديات التي تؤثر على استقلال مدقق الحسابات.

### ثالثاً: أهمية البحث:

١. محاولة المساهمة في الارتقاء بالخدمات التي يقدمها المدقق.
٢. التأكيد على ان الاستقلال يكاد يكون أهم ركيزة من ركائز عملية التدقيق.
٣. يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يساير التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي تركز على الاستقلال المهني للمدقق ودوره في تحقيق شفافية التقارير المالية.

### رابعاً: فرضيات البحث:

**الفرضية الرئيسية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التهديدات التي تواجه المدقق واستقلال المدقق. وتتفرع عن الفرضية الرئيسة اعلاه الفرضيات الفرعية الآتية:

١. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود مصلحة مالية شخصية للمدقق في منشأة العميل واستقلال المدقق.
٢. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تهديدات المراجعة الذاتية واستقلال المدقق.
٣. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التالف غير المهني مع العميل واستقلال المدقق.
٤. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين قيام المدقق بالدفاع عن مصالح العميل واستقلال المدقق.

### الدراسات السابقة :

١. دراسة قايد (٢٠٠٧) "المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"

هدف البحث التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة مهنة المدققة في المملكة العربية السعودية، وقد أظهرت نتائج البحث أن هناك توافقاً كبيراً بين أفراد عينة البحث ( المكاتب الفردية، والشركات المهنية) حول العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات في المملكة العربية السعودية، كما أن هناك اتفاقاً بين أفراد عينة البحث على أن استقلالية مراجع الحسابات تعد من أهم القضايا المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بجودة عملية المدققة، بالإضافة إلى أنه كان هناك إجماع بين عينة البحث على أن المعايير المهنية وقواعد سلوك وأداب المهنة المتعلقة بالاستقلال أعطت المدقق المقومات الذاتية حتى يتمكن من المحافظة على استقلاله، و أخيراً نجد أن النتائج أيدت فرضيات الدراسة. واختتم البحث بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة وضع إطار عام للعوامل المؤثرة على استقلال المدقق ليس فقط من وجهة نظر فئة معينة، ولكن من وجهة نظر عدة فئات حتى يمكن التقليل من مخاطر فقدان المدقق لحياديته واستقلاله. والعمل على إيجاد كافة السياسات والإجراءات التي من شأنها الحفاظ على استقلال المدقق.

٢. دراسة منصور (٢٠١٣) " مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"

هدفت الدراسة التعرف على مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية. اظهرت النتائج أن إشراف لجنة التدقيق على مناقشة المدقق الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق من أهم العوامل المحددة لدور اللجنة، كما ارتبط مفهوم تغيير المدقق بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب من الدرجة الأولى مما يعزز استقلاله، بالإضافة إلى أن تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل يعتبر من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظا على استقلاله. ولقد توصلت الدراسة إلى توصيات أهمها ضرورة أن يتولى المجلس التشريعي وضع نظام عملي ينص على تغيير مراجع الحسابات كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظا على استقلاليته، وضرورة التعريف بأهمية وجود فترة التهدئة- period off cooling- لما لها من أثر واضح في الحد من الممارسات والضغوطات التي قد تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات الخارجي وتحديدها بعدد سنوات مناسب.

٣. دراسة (جربوع، ٢٠٠٧) بعنوان "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في

تحسين جودة عملية المدققة وتعزيز موضوعيته واستقلاله "

هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المدققة وتعزيز موضوعيته واستقلاله توصلت الدراسة أن فكرة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي، وأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المدقق وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله، اوصت الدراسة : ضرورة أن يمارس المدقق الخارجي الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله، ضرورة إلزام مدققي الحسابات بالشركات المساهمة في قطاع غزة لتغيير المدققين لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى وذلك بقصد الابتعاد بخدمات المدققة عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المدقق إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلبا على جودة عملية المدققة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية.

٤. دراسة (Patrick et al, 2017) **Effect of Auditor Independence on Audit**

**Quality: A Review of Literature**

هدفت الدراسة مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة باستقلالية المدقق وجودة التدقيق من أجل تحديد تأثير الأول على الثاني. وتوصلت. واستنادا الى المراجعة النظرية للمصادر الثانوية (المجلات والكتب ومواد الإنترنت الأخرى)، توصلت الدراسة بأن استقلالية المدققين تحقق جودة التدقيق، ومن ثم فإن جودة المراجعة والاستقلال لا يمكن ان يعملان بشكل منفصل، وأن هناك علاقة قوية بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق. وكشف الدراسة عن أربعة تهديدات لاستقلال مدقق الحسابات، والتي هي أهمية العميل، والخدمات غير التدقيق وحياسة التدقيق، وانتفاء العميل مع شركات التدقيق . ركزت معظم الدراسات المتعلقة باستقلال مدققي الحسابات وجودة التدقيق على واحد أو اثنين من التهديدات واكثر هذه الدراسات كانت خارج نيجيريا. وحتى تلك التي أجريت في نيجيريا كانت تركز على القطاع المصرفي. واوصت

الدراسة بإجراء مزيد من الدراسات في نيجيريا مع مراعاة التهديدات الرئيسية الأربعة وان تشمل قطاعات أخرى مثل الصناعة التحويلية ووسائل النقل والإعلام والتعليم وما إلى ذلك.

٥. دراسة (Ebimobowei & Keretu,2011)

**Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria**

هدفت الدراسة فحص دور التغيير الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق، التكاليف والاستقلالية في جنوب نيجيريا إذ قام الباحثان بجمع البيانات الأولية والثانوية طريق استبيان وزعت على المراجعين ومستخدمي القوائم ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والتدقيق. وتوصلت الدراسة بأن هناك علاقة إحصائية موجبة بين التغيير الإلزامي للمراجع وجوده تقارير المراجعة، هناك علاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلالية التدقيق ، وهناك علاقة ايجابية بين صراعات المصالح وتكاليف وأن التغيير سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف خدمات التدقيق .

٦. دراسة ( Mustaf al, et,2010)

**“The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt”**

هدفت الدراسة توضيح الأسباب الحقيقية الكامنة وراء نقص استقلالية المدقق في مصر وكيفية التغلب عليها. وكان من أهم نتائجها: أن التغلب على مشكلة نقص استقلالية المدقق يمكن أن تعالج بالدوران المتتابع للمدقق وذلك لكل الشركات التي أجريت عليها الدراسة ويتم ذلك بعد مرور فترة زمنية معينة. ان نقص الاستقلالية راجع إلى عدم تطور معايير التدقيق المصرية. أوصت الدراسة على ضرورة تطبيق قانون لدوران مراجع الحسابات الخارجي كحل لمشكلة نقص الاستقلالية على أساس شركة التدقيق وليس شريك التدقيق وكطريقة لتعزيز جودة التدقيق، نقص في وجود قواعد أخلاقيات المهنة لممارسي المهنة في مصر.

٧. دراسة (Salehi,et al ٢٠٠٩)

**"Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran"**

تناولت الدراسة العلاقة بين استقلال مراقب الحسابات وفجوة التوقعات في التدقيق. أكدت الدراسة إن استقلال مراقب الحسابات هو أمر جوهري في ظل فصل الملكية عن الإدارة، واستقلال المراقب هو الأساس في مهنة المحاسبة العامة المهنة وهو يحافظ على حماية المهنة وصيانة مكانتها في المجتمع، وهو أمر أساسي لموثوقية تقارير مراقبي الحسابات. وتوصلت الدراسة الى وجود ثغرات توقع كبيرة بين آراء المراقبين وتوقعات المستثمرين تؤثر على المستوى الفعلي لاستقلال مراقبي الحسابات في إيران. حيث يرى

المراقبين أن العوامل الخارجية (الإطار انتظمي، والتحكم المؤسسي) هي أكثر فعالية في استقلال المراقب، في حين أن المستثمرين يعتقدون ان العوامل الداخلية تضعف استقلال مراجعة الحسابات أكثر من العوامل الخارجية. وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام مراقبي الحسابات بتدعيم الجوانب التي تدعم استقلالهم إمام المستثمرين، وعلى الجهات المهنية التأكيد على هذه المسألة ودعمها، وعلى المستثمرين عدم المغالاة في توقعاتهم فيما يتعلق بآراء مراقبي الحسابات لتضيق فجوة التوقع.

#### ٨. دراسة (Ferdinand ,et al , 2007)

### **Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Non-Audit Fees**

تناولت هذه الدراسة تأثير اجور الخدمات غير التدقيق (الخدمات الاستشارية) على استقلالية المدققين. توصلت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين رسوم الخدمات الاستشارية والاستقلال ، وأن رسوم الخدمات الاستشارية قد تضعف استقلالية مراجع الحسابات عندما تكون مدة مراجع الحسابات قصيرة والعكس عندما تكون فترة التدقيق طويلة. وعلاوة على ذلك، تبين النتائج وجود ارتباط إيجابي بين رسوم الخدمات الاستشارية وأرباح الشركات .

#### ٥. متغيرات الدراسة

- ١) المصالح المالية للمدقق : تعني وجود مصلحة مالية مباشرة او غير مباشرة للمدقق او احد اعضاء فريق التدقيق مع العميل.
- ٢) تهديدات المراجعة الذاتية: قيام المدقق بإعادة تقييم رأياً او تأكيداً او شهادة او حكم شخصي سبق ان اصدره حول البيانات المالية للعميل ( تقييم عمل سبق للمدقق انجازه يخص العميل).
- ٣) التالف غير المهني: وجود علاقة وثيقة للمدقق او احد اعضاء فريق التدقيق مع العميل تجعل فريق التدقيق او احد اعضاءه متعاطف بصورة غير عادية مع مصالح العميل .
- ٤) الدفاع عن مصالح العميل: عمل المدقق كمحامي او مدافع عن العميل في قضية امام المحكمة او نزاع مع طرف اخر.

#### ٦. مجتمع الدراسة وعينته

تكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في سلطنة عمان ، اعتمد الباحث في الدراسة الميدانية على المقابلات الشخصية بالإضافة الى استمارة الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة وتم تصميمها في ضوء أهداف وفرضيات البحث. وتم ترتيب الأسئلة على مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط، وتم اختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها وكذلك مدى اتساق وثبات المقياس المستخدم في جمع البيانات باستخدام معامل ارتباط Gronbach-Alpha وهو أسلوب إحصائي يبين مدى الاتساق والثبات والترابط بين متغيرات الدراسة ككل

أو متغيرات جزئية واحدة تمثلها فرضية واحدة أو هدف واحد. وكانت قيمة معامل ارتباط Gronbach-Alpha ٠,٨٦. وهي قيمة يستدل من خلالها على إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد العينة وإمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي، بعد ذلك تم إجراء تحليل لإجابات عينة البحث باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وعلى اساس طبيعة متغيرات الدراسة وأساليب القياس ولأغراض التحليل تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١- الوسط الحسابي منسوبا للقيمة العظمى لمقياس ليكرت ،وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من ٦٠%، أي عندما يزداد الوسط الحسابي عن ٣ درجات من مساحة المقياس، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والنسب المئوية لعمل تحليل أولي لإجابات أفراد العينة

٢- تحليل T (One Sample Test) لاختبار فرضيات البحث.

٧. نتائج توزيع استمارة الاستبانة:

تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة وأسفرت نتائج التوزيع والفرز كما هو موضح بالجدول أدناه.

الجدول رقم (١) توزيع قوائم الاستبيان على أفراد عينة الدراسة

النسبة %	العدد	البيان
١٠٠%	٥٣	الاستبيانات الموزعة
١٠٠%	٥٣	الاستبيانات المستردة
-	-	الاستبيانات غير المستردة
١٠٠%	٥٣	الاستبيانات القابلة للتحليل

٩ . تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

٩-١ توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

جدول (٢) توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة %	العدد	البيان
٩٣%	٤٩	محاسبة
٥%	٣	مالية ومصرفية
٢%	١	ادارة اعمال
١٠٠%	٥٣	المجموع

يبين الجدول (٢) ان تخصص المحاسبة كان الاكثر بين افراد عينة الدراسة اذ بلغت نسبة تخصص المحاسبة ٩٣% وهذا يعطي مؤشر على أن عينة البحث كانت لها خلفية علمية مؤهلة للإجابة على أسئلة الاستبانة وأن إجاباتهم تكون واقعية ولها مصداقية عالية بما يخص موضوع المحاسبة الإبداعية و الأزمة المالية.

٩-٢ توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

جدول (٣) افراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
2	1	بكالوريوس
11	6	ماجستير
21	11	دكتوراه
66	35	شهادات مهنية
100	53	المجموع

يبين الجدول (٣) إن مؤهل الشهادات المهنية كانت الاكثر بين افراد عينة الدراسة اذ بلغت النسبة ٦٦% وهذا يدعم الإجابة على اسئلة الاستبانة بسبب كونهم يمتلكون المؤهلات العلمية والعملية المناسبة.

٣-٩ توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

جدول (٤) أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة %	العدد	الخبرة
١٣	٧	اقل من ٥ سنوات
٣٢	١٧	٥ - ١٠ سنوات
٤٠	٢١	١٠ - ١٥ سنة
١٥	٨	اكثر من ١٥ سنة
١٠٠	53	المجموع

يبين الجدول (٤) ان الخبرة ١٠ - ١٥ سنوات هي الأكثر بين افراد عينة الدراسة اذ بلغت النسبة ٢١ وهذا مما يعني احتكاك عينة الدراسة بالواقع العملي والمهني مما ينعكس ايجابيا على صحة إجاباتهم على الاستبانة.

الجانب العملي: اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الفرعية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود مصلحة مالية شخصية للمدقق في منشأة العميل واستقلال المدقق.

تناولت هذه الفرضية العلاقة وجود مصلحة مالية للمدقق واستقلال المدقق وذلك من وجهة نظر المدققين وقد أظهرت النتائج بان عينة البحث تتفق على ان وجود مصالح مالية للمدقق مع العميل هو العامل الاكثر تأثيراً على استقلالية مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات افراد العينة (3.77) وبنسبة (75.4%) وان قيمة الوسط الحسابي كان اكبر من المتوسط الفرضي للوسط الحسابي والبالغ (٣). وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الباحث، ويبين الجدول رقم (٤) نتائج اختبار T للعينة الواحدة. من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية للفرضية الاولى وهي معنوية عند مستوى ٠,٠٠٠ وهذا يعني أن عينة البحث ترى أن المصالح المالية للمدقق مع العميل تؤثر على استقلال المدقق ، لذا تقبل الفرضية الاولى وبمستوى ثقة ٩٥%.

جدول رقم (٤) اختبار One Sample T-test لفرضيات البحث

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
المصالح المالية للمدقق	3.77	0.95	١١,٤٨٥	٠,٠٠٠
تهديدات المراجعة الذاتية	3.65	0.85	٩,٤٨٩	٠,٠٠٠
التالف غير المهني	3.29	0.83	٧,٣٩٠	٠,٠٠٠
الدفاع عن مصالح العميل.	3.54	0.98	٧,٥٨٤	٠,٠٠٠

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تهديدات المراجعة الذاتية واستقلال المدقق.

تناولت هذه الفرضية العلاقة بين تهديدات المراجعة الذاتية واستقلال المدقق وذلك من وجهة نظر المدققين وقد أظهرت النتائج بان عينة البحث تتفق على ان تهديدات المراجعة الذاتية هو عامل مؤثر على استقلالية مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات افراد العينة (3.65) وبنسبة (73%) وان قيمة الوسط الحسابي كان اكبر من المتوسط الفرضي للوسط الحسابي والبالغ (٣). وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الباحث، ويبين الجدول رقم (٤) نتائج اختبار T للعينة الواحدة. من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية للفرضية الثانية وهي معنوية عند مستوى ٠,٠٠٠ وهذا يعني أن عينة البحث ترى أن تهديدات المراجعة الذاتية تؤثر على استقلال المدقق، لذا تقبل الفرضية الثانية وبمستوى ثقة ٩٥%.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التالف غير المهني للمدقق واستقلال المدقق.

تناولت هذه الفرضية العلاقة بين التالف غير المهني للمدقق واستقلال المدقق وذلك من وجهة نظر المدققين وقد أظهرت النتائج بان عينة البحث تتفق على ان بين التالف غير المهني للمدقق هو عامل مؤثر على استقلالية مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات افراد العينة (3.29) وبنسبة (66%) وان قيمة الوسط الحسابي كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3) المستخدم في هذه الدراسة. وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الباحث، ويبين الجدول رقم (٤) يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية للفرضية الثالثة وهي معنوية

عند مستوى ٠,٠٠ وهذا يعني أن عينة البحث ترى أن التالف غير المهني تؤثر على استقلال المدقق ، لذا تقبل الفرضية الثالثة وبمستوى ثقة ٩٥%.

**اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الدفاع عن مصالح العميل واستقلال المدقق.**

تناولت هذه الفرضية العلاقة بين الدفاع عن مصالح العميل واستقلال المدقق وذلك من وجهة نظر المدققين وقد أظهرت النتائج بان عينة البحث تتفق على ان بين التالف غير المهني للمدقق هو عامل مؤثر على استقلالية مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات افراد العينة (3.54) وبنسبة (70%) وان قيمة الوسط الحسابي كانت أكبر من المتوسط الفرضي (٣) المستخدم في هذه الدراسة، . وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الباحث، ويبين الجدول رقم (٤) يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية للفرضية الرابعة وهي معنوية عند مستوى ٠,٠٠ وهذا يعني أن عينة البحث ترى أن الدفاع عن مصالح العميل تؤثر على استقلال المدقق ، لذا تقبل الفرضية الرابعة وبمستوى ثقة ٩٥%.

خلاصة نتائج اختبار الفرضيات: في ضوء اختبار فرضيات البحث تم التوصل الى النتائج الآتية:

١. المصالح المالية للمدقق مع العميل تؤثر على استقلال المدقق
٢. تهديدات المراجعة الذاتية تؤثر على استقلال المدقق.
٣. التالف غير المهني تؤثر على استقلال المدقق.
٤. دفاع المدقق عن مصالح العميل تؤثر على استقلال المدقق.

#### الاستنتاجات:

١. الهدف الاساس للتدقيق موجه نحو اكتشاف الاخطاء ،اذ كانت الاستقلالية لها مفهوم النزاهة التي مثلت المتطلبات التي عُدت ضرورية من اجل اكتشاف أي احتيال او تلاعب.
٢. ان وجود مصلحة مالية للمراقب في موضوع التدقيق او في معطيات التدقيق سيكون وبلا شك مصدر تعارض مصالح وضغطاً غير سليماً على موقفه الذهني.
٣. من المهم جداً ان يحتفظ الجمهور بثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق وفي التزام اعضائها بمبدأ الاستقلال ، لذلك يجب ان لا يظهر المراقب امام الجمهور بمظهر عدم الاستقلال او يدخل في علاقات من شأنها ان تجعل الجمهور يعتقد بعدم استقلال.

٤. يجب ان تكون للمدقق شخصيته المستقلة التي تجعله لا يتأثر بآراء الآخرين ، وان يؤدي واجباته كاملة على الرغم من أي ضغط قد يقع عليه ، وان تكون لديه الشجاعة الكافية لتأدية واجباته بامانة بصرف النظر عن تأثير ذلك على مصالحه الشخصية.

#### التوصيات:

١. يجب على المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق مسؤولية توفير الحماية الكافية للمدقق للتقليل من اثار التهديدات.
٢. يجب على المراجع الافصاح في تقريره عن التهديدات التي تواجه اثناء عملية التدقيق.
٣. تفعيل دور لجان التدقيق داخل الشركات لتوفير الحماية المناسبة للمدقق.

#### المصادر..

١. جربوع ، يوسف (٢٠٠٨) "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله " مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص٧٥٧- ص ٧٩٤ يناير.
٢. قايد ، وئام (٢٠٠٧) "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية" رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز.
٣. منصور ،نسرين (٢٠١٣) " مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية) دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة" رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة.

4. Ebimobowei A. , Keretu O. J. (2011) "Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria" "International Business Management" 5(3):166-172 · March.
5. Ferdinand A. ,G., Gopal V., Bikki ,J. (2007) "Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Non-Audit Fees" Auditing A Journal of Practice & Theory 26(2) · May.
6. Mostafa , D., Hussien M. (2010) "The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt" .  
[http://mgt.guc.edu eg/wpapers/023mostafa\\_habib2010.pdf](http://mgt.guc.edu eg/wpapers/023mostafa_habib2010.pdf)
7. Salehi M., Mansoury, A., Azary, Z. (2009) "Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran" international Journal of Economics and Finance February Vol.1, No1.