جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة
الدراسات العليا

أثر التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية مراقبي الحسابات

((دراسة استطلاعية على عينة من معدي البيانات المالية في دوائر محافظة كربلاء المقدسة))

رسالة ماجستير مقدمة إلى:

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد– جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة

تقدمت بها الطالبة:

ريام فاهم كاظم فارس الغانمي

بإشراف

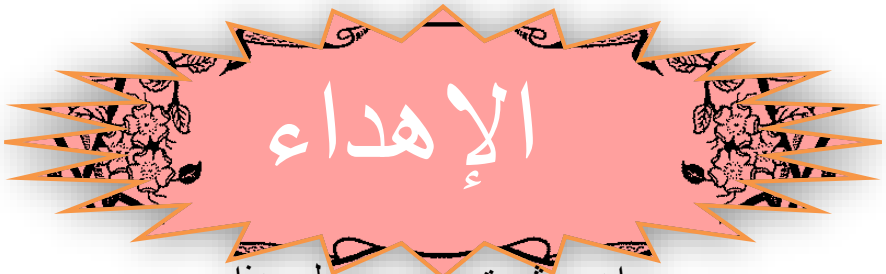
أ.م.د اسعد محمد علي وهاب العواد

(1440) هجرية (2019)ميلادية

{ما يلفظ من قول إلا لديه رقيب عتيد }

السورة (ق) : الآية (١٨)

صدق الله العلي العظيم



اهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء دون انتظار إلى من احمل أسمة بكل فخر أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار وستبقى كلماته نجوما اهتدي بها اليوم وفي الغد والى الأبد

أبي العزيز

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحضنها بلسم جراحي إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي

أمي الغالية

إلى من هم اقرب إلي من روحي إلى من شاركني حضن الأم وبهم استمد عزي وإصراري

أخي وأخواتي

(حسين , سارة , ختام , هدى , سها , مها) .

ريام

الشكر والامتنان

من حق النعمة الذكر واقل جزاء للمعروف الشكر فبعد شكر المولى عز وجل المتفضل بجليل النعم وعظيم الجزاء يجدر بي أن أتقدم ببالغ الامتنان وجزيل العرفان إلى كل من وجهني وعلمني واخذ بيدي من اجل انجاز هذا البحث,واخص بذلك أستاذي ومشرفي الأستاذ المساعد الدكتور **(اسعد محمد علي العواد)** الذي ما كان يوما إلا نبراسا متلألئا أنار لي دروب العلم والمعرفة و ما بخل يوما عن مد يد العون والمساعدة فكان الأستاذ الفاضل والأب المعلم والناصح الأمين وادعوا من الله أن يمتعه دوما بالصحة والعافية ليظل منبرا لطالب العلم , كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى السيد رئيس جامعة كربلاء(**أ. د منير السعدي**) والى السيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد(**أ . دعلاء فرحان**) لما قدموه من دعم لطلبة الدراسات العليا ,كذلك أتقدم بالشكر الوافر إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الأجلاء على ما بذلوه من جهد في قراءة رسالتي فلهم مني كل الامتنان والتقدير ,كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى مكتبة الدراسات العليا في جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد والى جميع الأشخاص العاملين فيها , وأخيرا لا يفوتني أن أقدم خالص الشكر والتقدير إلى كل من الدكتور طلال الججاوي والدكتور صلاح الكواز والدكتور حيدر المسعودي والدكتور محمد وفي الشمري على ما قدموه لي خلال دراستي , والشكر الموصول إلى زملاء الدراسة في مرحلة الماجستير الذين وقفوا معي طوال مشوار دراستي وأثناء كتابة الرسالة .

ريام

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الآية	
الإهداء	أ
شكر وتقدير	ب
قائمة المحتويات	ج
قائمة الجداول	د – هـ
قائمة الإشكال	و
قائمة بمعاني مختصرات المصطلحات الأجنبية وترجمتها العربية	ز
المستخلص – باللغة العربية	ح
المقدمة	2-1
الفصل الأول:الإطار العام للبحث	22-3
المبحث الأول: أبحاث سابقة وما يسهم به البحث الحالي	15-3
المبحث الثاني: الإطار المنهجي للبحث	22-16
الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث	104 -23
المبحث الأول:مدخل إلى مهنة تدقيق الحسابات	48 -23
المبحث الثاني: التهديدات التي يتعرض لها مراقب الحسابات وأثرها على استقلاليته.	74 -49
المبحث الثالث: استقلالية مراقبي الحسابات والقواعد العامة لآداب المهنة وسلوكها	103 -75
الفصل الثالث: الجانب العملي للبحث	167 -104
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي	112 -104
المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات	167 -113
الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات	172 -168
المبحث الأول: الاستنتاجات	170 -168
المبحث الثاني: التوصيات	172 -171
المصادر	185 -173
الملاحق	
المستخلص باللغة الإنكليزية	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	إعداد معدي القوائم المالية في كل دائرة من دوائر محافظة كربلاء وعدد الاستبانات الذي خصصت لكل دائرة.	114- 115
2	عدد ونسبة الذكور والإناث في عينة الدراسة	116
3	عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب الأعمار	117
4	عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب العنوان الوظيفي	119
5	عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب سنوات الخبرة	119
6	عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب نوع الدورة داخل العراق	120
7	عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب نوع الدورة خارج العراق	121
8	استجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الأول	122-123
9	استجابات أفراد العينة للعبارة الأولى ضمن المحور الأول	123
10	استجابات أفراد العينة للعبارة الثانية ضمن المحور الأول	124
11	استجابات أفراد العينة للعبارة الثالثة ضمن المحور الأول	125
12	استجابات أفراد العينة للعبارة الرابعة ضمن المحور الأول	126
13	استجابات أفراد العينة للعبارة الخامسة ضمن المحور الأول	126
14	استجابات أفراد العينة للعبارة السادسة ضمن المحور الأول	127
15	استجابات أفراد العينة للعبارة السابعة ضمن المحور الأول	128
16	استجابات أفراد العينة للعبارة الثامنة ضمن المحور الأول	128
17	استجابات أفراد العينة للعبارة السابعة ضمن المحور الأول	129
18	استجابات أفراد العينة للعبارة العاشرة ضمن المحور الأول	130
19	استجابات أفراد العينة للعبارة الحادية عشر ضمن المحور الأول	131
20	استجابات أفراد العينة للعبارة الثانية عشر ضمن المحور الأول	131
21	استجابات أفراد العينة للعبارة الثالثة عشر ضمن المحور الأول	132
22	استجابات أفراد العينة للعبارة الرابعة عشر ضمن المحور الأول	133
23	استجابات أفراد العينة للعبارة الخامسة عشر ضمن المحور الأول	134
24	استجابات أفراد العينة للعبارة السادسة عشر ضمن المحور الأول	134
25	استجابات أفراد العينة للعبارة السابعة عشر ضمن المحور الأول	135
26	استجابات أفراد العينة للعبارة الثامنة عشر ضمن المحور الأول	136
27	يعرض استجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثاني: قياس	137

	تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي	
28	استجابات أفراد العينة للعبارة الأولى ضمن المحور الثاني	138
29	استجابات أفراد العينة للعبارة الثانية ضمن المحور الثاني	138
30	استجابات أفراد العينة للعبارة الثالثة ضمن المحور الثاني	139
31	استجابات أفراد العينة للعبارة الرابعة ضمن المحور الثاني	139
32	استجابات أفراد العينة للعبارة الخامسة ضمن المحور الثاني	140
33	استجابات أفراد العينة للعبارة السادسة ضمن المحور الثاني	141
34	استجابات أفراد العينة للعبارة السابعة ضمن المحور الثاني	142
35	استجابات أفراد العينة للعبارة الثامنة ضمن المحور الثاني	142
36	قيم متغيري الاستقلالية وتهديدات التآلف	144
37	نتائج علاقات الارتباط (سيبرمان) بين استقلالية مدققي الديوان وعبارات تهديدات التالف والعلاقات الاجتماعية.	150- 151
38	نتائج علاقات الارتباط (سيبرمان) بين تهديدات التالف والعلاقات الاجتماعية وعبارات استقلالية مدققي الديوان.	156- 158
39	نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد، لاختبار صلاحية أنموذج الانحدار	164
40	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط، لاختبار أثر المتغيرات المختارة من تهديدات التآلف في المتغير التابع	165
41	نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي، لاختبار أولوية دخول مؤشرات الإبداع في أنموذج الانحدار	167

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	كيفية تحقيق الأهداف التطبيقية للبحث	17
2	معايير التدقيق المتعارف عليها	31
3	المراحل التي تمر بها عملية التدقيق	37
4	مراحل التخطيط لعملية التدقيق	38
5	هيكل التقرير في حالة الرأي النظيف	44
6	هيكل التقرير المنطقي بخلاف التقرير النظيف	45
7	العوامل التي أدت إلى الاهتمام المتزايد بعملية التدقيق	46
8	مكونات فجوة التوقعات	48
9	حقوق مدقق الحسابات	51
10	واجبات مدقق الحسابات	53
11	التهديدات التي يتعرض لها مدقق الحسابات	54
12	التهديدات التي تهدد استقلالية المدقق	58
13	العوامل التي تهدد استقلالية المدقق	60
14	مكونات مخاطر التدقيق	71
15	أبعاد استقلالية مراقب الحسابات	85
16	صفات مراقب الحسابات الخارجي	93
17	السلبيات التي يجب على مراقب الحسابات إن يتجنبها	94
18	العناصر التي تدعم استقلالية المدقق	96
19	نظريات استقلال مراقب الحسابات	100
20	عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب الشهادات	117
21	عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب التخصص الأكاديمي	118

قائمة بمعاني مختصرات المصطلحات الأجنبية وترجمتها العربية

الترجمة العربية للمصطلح	المصطلح الأجنبي كاملاً	لمصـــــــطلح الأجنبـــــــي مختصراً
معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	Generally Accepted Auditing Standards	GAAS
مجلـــس معـــايير المحاســبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
لجنة ممارسة التدقيق الدولي	International Audit Practice Committee	IAPC
البرنـــامج الإحصـــائي للعلـــوم الاجتماعية	Statistical Packages for Social Sciences	SPSS

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى التعرف على أثر التهديدات التي يتعرض لها مدققي الديوان نتيجة قيامهم بأعمال الرقابة والتدقيق لأكثر من فترة مالية مع نفس العميل (تهديد التآلف والعلاقات الاجتماعية) والتي ربما تؤثر على استقلاليتهم , من خلال استخدام الاستبيان كأسلوب أساسي لجمع البيانات من عينة الدراسة والتي بلغت (70) استبانة ,تم استردادها جميعها , كما استخدمت الباحثة المقاييس الإحصائية المناسبة منها المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار آلفا كورنباخ واختبار (t) للوصول إلى النتائج التي خلص لها هذا البحث ، ومن أهم الاستنتاجات التي توصل لها هذا البحث هي ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية ,كما وأوصى البحث بعدد من التوصيات من أهمهاعلى ديوان الرقابة المالية الاتحادي أن يتبنى سياسة التوعية المستمرة لمدققيه بشان مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية وأثرها على استقلاليتهم عن طريق الدورات التدريبية المعدة بهذا الصدد.

المقدمة:

جاء هذا البحث للتعرف على التهديدات التي يتعرض لها مراقبي الحسابات وأثرها على استقلاليتهم ، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول كل فصل منهما مقسم إلى عدة مباحث ، تم تقسيم الفصل الأول إلى مبحثين ، المبحث الأول أبحاث سابقة وما يسهم به البحث الحالي ، والمبحث الثاني يضم الإطار المنهجي للبحث مكون من أهمية البحث وأهدافه ومشكلة البحث وفرضياته ، أما الفصل الثاني كان بعنوان الإطار النظري للبحث مقسما إلى ثلاثة مباحث نظرية ، المبحث الأول منها بعنوان مدخل إلى مهنة تدقيق الحسابات ، والمبحث الثاني جاء بعنوان التهديدات التي يتعرض لها مراقب الحسابات وأثرها على استقلاليتهم ، أما المبحث الثالث كان بعنوان استقلالية مراقب الحسابات والقواعد العامة لآداب المهنة وسلوكها ، أما الفصل الثالث وهو الجانب العملي للبحث تم تقسيمه إلى مبحثين ، المبحث الأول هو عبارة عن نبذه مختصره عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، أما المبحث الثاني من هذا الفصل يضم تحليل نتائج البحث واختبار فرضياته ، أما الفصل الرابع من البحث وهو الفصل الأخير يضم مبحثين ، مبحث خاص بالاستنتاجات التي توصل لها هذا البحث ، أما المبحث الثاني يضم التوصيات التي يوصي بها ، وتتمحور مشكلة البحث حول إن الكفاءة التي يتمتع بها مدققي ديوان الرقابة المالية مسالة مفترضة الوجود وليس محل شك، نظراً للخبرة الطويلة لهذه المؤسسة الحيوية التي مر على تأسيسها أكثر من تسعة عقود ، وان استقلالية الديوان نابعة من ارتباطه بأعلى سلطة تشريعية الذي يعطيه قدر كبير من الحياد والاستقلال ولا شك بذلك، أما استقلالية مدققي الديوان تبقى مسالة نسبية نظرا لاختلاف الرؤى حول هذه المسالة عند أصحاب المهنة والمستفيدين والأكاديميين على حد سواء لما لهذا المفهوم من أبعاد ذهنية وموضوعية.ومن هذا المنطلق والدور المهم لديوان الرقابة المالية الاتحادي يمكن صياغة المشكلة بالتساؤلات الآتية :

١- هل هناك علاقة اثر لتهديدات التالف و العلاقات الاجتماعية على استقلاليته من وجهة نظر معدي البيانات المالية ؟
٢- هل هناك علاقة اثر لإجراءات ديوان الرقابة المالية الاتحادي في حماية المدققين من تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية ؟
٣- هل هناك علاقة اثر مشترك بين تهديدات التالف و إجراءات ديوان الرقابة الاتحادي على استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي ؟،

كما جاء هذا البحث ليشمل ثلاثة فرضيات رئيسة تتمثل بما يأتي :

١- الفرضية الرئيسية الأولى : وجود علاقة ارتباط بين عبارتي متغير تهديدات التآلف و متغير الاستقلالية .

٢- الفرضية الرئيسية الثانية : وجود علاقة ارتباط بين عبارات متغير الاستقلالية و متغير التهديدات .

٣- الفرضية الرئيسية الثالثة : توجد علاقة اثر لعبارات متغير تهديدات التالف على متغير استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

الباحثة

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

المبحث الأول

أبحاث سابقة وما يسهم به البحث الحالي

المبحث الثاني

الإطار المنهجي للبحث

المبحث الأول

أبحاث سابقة وما يسهم به البحث الحالي

تمهيد :

تعد الاستقلالية وتهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية من الموضوعات المهمة لذا تم تناولها في هذا المجال المهني من الجانب النظري والجانب التطبيقي ، إذ تعد نقطة انطلاق الباحثة نحو تحقيق هذا البحث الذي هو إكمال لحقل المعرفة والاختصاص ضمن الأبحاث السابقة ، لذا سيقوم هذا المبحث بتسليط الضوء على بعضها وذلك ، من اجل إرساء قواعد البحث العلمي...

أولاً : أبحاث عراقية :

١- بحث (توفيق،١٩٩٩)	
عنوان البحث	أثر بعض العوامل في استقلال وحياد مراقب الحسابات دراسة اختباريه في مكاتب التدقيق ومراقبة الحسابات في العراق .
عينة البحث	عينة البحث تتكون من ٥٩ مراقب حسابات و٣٦ شركة ماسكة و٢٢ دائرة حكومية متمثلة بالهيئة العامة للضرائب ومسجل الشركات في وزارة التجارة.
هدف البحث	١- دراسة واقع استقلال مراقب الحسابات وبيان اثر (٥) عوامل على استقلاليته وهي: - تقديم الخدمات الاستشارية بالإضافة إلى خدمات التدقيق. - دور الإدارة في تعيين مراقب الحسابات . - المنافسة بين مكاتب التدقيق وحجم مكتب التدقيق. - مدة العلاقة الزمنية بين المراقب والعميل. ٢- التعرف على انعكاسات تلك العوامل وتأثيرها في استقلال وحياد مراقب الحسابات ومالها من تأثيرات على مهنة التدقيق في العراق .
مشكلة البحث	هل إن لعوامل التدقيق الخمسة تأثير على استقلال وحياد مراقب الحسابات وما هو العامل الأكثر تأثيرا ؟
نتائج البحث	توصل الباحث من خلال نتائج بحثه إلى إن أكثر العوامل تأثيرا على استقلالية مراقب الحسابات هو دور الإدارة في تعيين مراقب الحسابات ، وتعد المكاتب

	الكبيرة أكثر استقلالية من المكاتب الصغيرة أما بقية العوامل ليس لها تأثير على استقلالية مراقب الحسابات.
نوع البحث	رسالة ماجستير

٢- بحث (السبعاوي،٢٠٠٧)	
عنوان البحث	تقويم الإجراءات التحليلية للمدقق الخارجي في تقليل مخاطر التدقيق .بالتطبيق على محافظة نينوى.
عينة البحث	مراقبي الحسابات في محافظة نينوى .
هدف البحث	يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى التزام المدققين الخارجيين باستخدام الأساليب والإجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق . كما ويهدف إلى محاولة تخفيض مخاطر التدقيق إلى اقل أو أدنى مستوى مقبول.
مشكلة البحث	يواجه عمل المدقق الكثير من الأخطاء والتي قد يتم اكتشاف البعض منها في حين يعجز عن اكتشاف البعض الآخر وذلك بسبب القصور في الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق في عمله عند قيامة بتدقيق الوحدات الاقتصادية وكذلك بسبب عدم كفاية الإجراءات التي يستخدمها المدقق والتي ينتج عنها ظهور مخاطر التدقيق.
نتائج البحث	من أهم النتائج التي توصلت لها الباحثة هي عدم الاستخدام لأساليب الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بالرغم من تعرضهم لمخاطر التدقيق .
نوع البحث	رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الموصل

٣- بحث (كاظم ،٢٠١٣)	
عنوان البحث	تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلالية مراجع الحسابات .
عينة البحث	مجتمع البحث هو ديوان الرقابة المالية وتتكون العينة من ٢٠ فرد ٦ منهم دبلوم عالي مراقب حسابات و١٢ بكالوريوس و٢ دبلوم فني .

هدف البحث	يهدف البحث إلى تشخيص العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات .
مشكلة البحث	ما هي العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات وما هي أولويات تأثيرها ؟.
نتائج البحث	١- يعد الاستقلال من السمات الأساسية التي تميز مدقق الحسابات الخارجي لتمكنه من القيام بعملة بنزاهة وموضوعية ويكون لرأيه قيمة عند الأطراف المستفيدة . ٢- إن استقلال مراقب الحسابات الخارجي يعتمد على مجموعة من المقومات التي يجب إن تكون متوفرة فيه كالنزاهة والأمانة والصدق فضلا عن التخصيص العلمي والخبرة العملية التي يجب إن تكون متوفرة في مجال التدقيق ومالها من أهمية في تدعيم استقلاليته. ٣- قيام المدقق بتقديم خدمات أخرى إلى العميل توطد العلاقة بين المدقق والعميل وبالتالي سيكون المدقق مدافعا عن العميل بدلا من إن يكون رقيبا علية وكذلك المصالح المالية والهدايا كل ذالك سيؤثر على استقلاليته . ٤- إن المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق تؤثر على جودة الخدمات التدقيقية وتدفع بمكاتب التدقيق بالتضحية بجودة الخدمة المقدمة من اجل الاحتفاظ بالزبائن .
نوع البحث	بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية .المعهد التقني – الديوانية .

ثانيا : أبحاث عربية :

١- بحث (جربوع ، ٢٠٠٤)	
عنوان البحث	العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين.
عينة البحث	مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزه والموزعين على مكاتب المراجعة التي بلغ عددها ٨٥ مكتبا.
هدف البحث	١- يهدف إلى دراسة وتقيم العوامل التي يمكن إن تؤثر على استقلالية وحياد مدقق الحسابات الخارجي سواء كان من الناحية الفكرية أو من ناحية الممارسة العملية.

	٢- يهدف إلى إظهار الواجبات والمسؤوليات الخاصة بالمنظمات المهنية من اجل حماية استقلالية المدقق وتحديد الدور الذي يؤديه في خدمة المجتمع والمحافظة على حقوقه.
مشكلة البحث	١- هل إن استقلال المدققين ما زال حتى الآن محل جدل ومناقشة مما يؤدي ذلك على تهديد دور المدقق الخارجي في المجتمع وعدم رضائه عنه ؟ ٢- هل إن المنافسة الشديدة ما بين المدققين تؤثر على استقلالهم وحيادهم ؟ ٣- هل إن قيام المدققين بتقديم الخدمات الاستشارية والإدارية إلى جانب خدمات التدقيق لزبائن التدقيق يؤثر على استقلالهم وحيادهم ؟
نتائج البحث	١- إن قيام المدقق الخارجي بتقديم خدمات الاستشارية والإدارية إلى جانب الخدمات التدقيقية قد يهدد من استقلاله وحياده . ٢- عدم هيمنة الجمعيات المهنية في قطاع غزه حتى الآن على مهنة التدقيق والمحاسبة مما أدى ذلك إلى عدم قدرتها على القيادة لهذه المهنة وتوجيهها . ٣- في حال اعتماد المدقق الخارجي على زبون واحد فأن ذلك سوف يهدد استقلاله وحياده ولا سيما في حالة مكاتب التدقيق الصغيرة التي تكون تابعة لمدقق واحد . ٤- عدم وجود التزام من قبل بعض المدققين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية وكذلك قواعد السلوك المهني أثناء ممارستهم لأعمال التدقيق . ٥- قيام بعض المدققين بتخفيض أتعاب التدقيق إلى النصف وذلك من اجل اجتذاب زبائن يدركون إن زملائهم يقومون بتدقيق حساباتهم مخالفين بذلك قواعد السلوك المهني. ٦- عدم وجود قانون لمزاولة المهنة في فلسطين حتى الآن .
نوع البحث	بحث منشور في مجلة تنمية الرافدين المجلد ٧٦ (٢٦) ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل.

٢- بحث (أسامة و أبو القمصان،٢٠٠٧)	
عنوان البحث	العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي.

	(دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزه – فلسطين).
عينة البحث	تتكون عينة البحث من المراجعين الخارجين حيث انه قد بلغ حجم عينة البحث من ٦٧ مراجع تم توزيع الاستبيانات عليهم وتم استرجاع ٥٧ استبانه وبعد الفحص تم استبعاد استبانتين لعدم تحقيق الشروط المطلوبة لعملية الاستبيان فبالتي قد بلغ عدد الاستبيانات الخاضعة للبحث ٥٥ استبانه .
هدف البحث	١- الوقوف عند رأي المدققين حول العوامل التي تؤثر على استقلاليتهم وحيادهم. ٢- الوقوف على الضوابط التي تحكم استقلالية المدقق الخارجي . ٣- التعرف على العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي في قطاع غزه ٤- تحديد مدى الوضوح لمفهوم الاستقلالية في قطاع غزه.
مشكلة البحث	١- هل إن ظروف المنافسة القوية من اجل اجتذاب العملاء تؤثر على استقلالية وحياد المدقق ؟ ٢- هل إن عمل المدقق الخارجي بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية بجانب الخدمات التدقيقية التي يقدمها للعملاء تؤثر على استقلالية وحياد المدقق ؟ ٣- "هل إن العوامل التي من أمثالها حجم المنشأ محل التدقيق وتحديد أتعاب عملية التدقيق تؤثر على استقلالية وحياد المدقق ؟ ٤- هل إن قيام المدقق بتدقيق حسابات العميل نفسه لمدة تزيد عن(٥سنوات) يؤثر على استقلالية وحياد المدقق ؟ ٥- هل إن وجود المصالح للمدقق داخل المنشأ يؤثر على استقلالية وحياد المدقق ؟
نتائج البحث	٢- إن قيام المدقق بتقديم الخدمات الاستشارية والإدارية إلى جانب الخدمات التدقيقية في نفس الوقت تؤثر وبشكل كبير على استقلالية وحياد المدقق . ٣- إن بقاء المدقق في تدقيق حسابات نفس العميل لمدة تزيد عن خمسة سنوات تؤثر سلبا على استقلالية وحياد المدقق . ٤- إن اعتماد المدقق على عميل معين التي تشكل الأتعاب منه نسبة كبيرة من دخله يكون له تأثيرا سلبيا على استقلاليه وحياد المدقق . ٥- إن المنافسة القوية بين المدققين من اجل جذب عملاء جدد يشكل خطرا كبيرا على استقلالية وحياد المدقق مما سيؤثر على كفاءة عملية التدقيق .
نوع البحث	رسالة ماجستير . كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة الإسلامية – غزة .

٣- بحث (قايد ، ٢٠٠٧)	
عنوان البحث	العوامل المؤثر على استقلال مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية : دراسة ميدانية .
عينة البحث	مكاتب مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية (المكاتب الفردية ، الشركات المهنية).
هدف البحث	معرفة العوامل التي تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية وذلك من اجل توعية المدققين الخارجيين لتفادي الآثار السلبية لتلك العوامل على استقلاليتهم .
مشكلة البحث	تتمحور مشكلة البحث في محاولة تلمس العوامل التي تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية وذلك من اجل الوصول إلى حالة من الثقة والحياد عند القيام بعملية أبداء الرأي من قبل المدقق حول مصداقية القوائم المالية التي قام بتدقيقها وزيادة مصداقيتها وفي حالة تعرض استقلال المدقق إلى الشك فهنا سوف تهتز الثقة في القوائم المالية التي قام بتدقيقها وبالتالي يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ألاقتصاديه من الأطراف المستفيدة من هذه القرارات .
نتائج البحث	استنتج البحث إن هناك توافق كبير ما بين أفراد عينة البحث وهم (المكاتب الفردية ، الشركات المهنية) حول العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في المملكة العربية السعودية كما انه يوجد اتفاق ما بين افرد عينه البحث على إن استقلالية مدقق الحسابات تعد من أهم القضايا التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بجودة عملية التدقيق كما انه كان هناك اتفاق ما بين أفراد عينة البحث على إن المعايير المهنية وقواعد السلوك وآداب المهنة المتعلقة بالمهنة أعطيت للمدقق مقومات ذاتية تمكنه من استقلاله .
نوع البحث	رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة الملك عبد العزيز .

٤ - بحث (درغام ، ٢٠٠٩)	
عنوان البحث	المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزه.

عينة البحث	مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزه وكان عددهم (٣٠) مدققا.
هدف البحث	يهدف البحث إلى التعرف على المشكلات التي تواجه عمل مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في غزه سواء كانت تلك المشكلات متعلقة بالتشريعات والقوانين المنظمة للمهنة أو بالجمعيات المهنية الفلسطينية أو بالعملاء أو أي مشكلات أخرى أضف إلى ذلك اقتراح الحلول لتلك المشكلات.
مشكلة البحث	ما هي المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة ؟. وما هي الأهمية النسبية لهذه المشكلات ؟ وما هي أهم الحلول المقترحة لحل هذه المشكلات ؟
نتائج البحث	١- عدم وجود إلزام من الجهات المنظمة للمهنة بمعايير المحاسبة والتدقيق . ٢- عدم قيام الجمعيات المهنية بالدور الفاعل والمناط بها بنشر الوعي وتثقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته وتطوير وتنظيم مهنة التدقيق . ٣- التشريعات والقوانين الموجودة والمتعلقة بمهنة التدقيق تحتاج إلى تعديل . ٤- الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو اكتشاف الغش والأخطاء . ٥- لا تتناسب أتعاب المدقق مع حجم العمل ومع مسؤولياته التي فرضها القانون. ٦- تدني مستوى الاهتمام من قبل الحكومة بمهنة التدقيق مقارنتا بالمهن الأخرى. ٧- التنافس غير الشريف بين مدققي الحسابات .
نوع البحث	بحث منشور في مجلة جامعة نجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد ٢٣ (١) .

٥- بحث (الرشيدي ،٢٠١٢)	
عنوان البحث	مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.
عينة البحث	مجتمع الدراسة لهذا البحث يتكون من المدققين الخارجيين والمستثمرين الحاليين والمحتملين والمحللين الماليين والمقرضين وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق حيث انه تم اختيار عينة مقصودة من أفراد هذا المجتمع واشتملت على (٧٥) فردا وتم استرداد(٦٢) استبانه كانت صالحة لأجراء الاستبيان .

هدف البحث	كان الهدف من إجراء هذا البحث هو من اجل معرفة مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجين في دولة الكويت.
مشكلة البحث	١- ما مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين من وجهة الأطراف المشمولة بالبحث . ٢- هل توجد معوقات لتوفير شروط الاستقلالية لمدقق الحسابات في دولة الكويت من وجهة نظر الأطراف المشمولة بالبحث . ٣- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات في دولة الكويت بين أراء الأطراف المشمولة بالبحث .
نتائج البحث	١- عدم توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات في دولة الكويت من وجهة نظر الجهات المشمولة بالدراسة وتعد جهات الرقابة والإشراف هي الأكثر تأثيرا لهذا الرأي . ٢- وجود معوقات لتوفير شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت وتعد جهات الرقابة والإشراف هي الأكثر تأثيرا لهذا الرأي . ٣- لا توجد فروقا ت ذا ت دلالة إحصائية حول توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجين في دولة الكويت بين أراء الجهات المشمولة بالبحث .
نوع البحث	رسالة ماجستير منشوره في كلية الأعمال – جامعة الشرق الأوسط .

٦- بحث (منصور ، ٢٠١٣)	
عنوان البحث	مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية .
عينة البحث	مكاتب مراجعة الحسابات العامة في قطاع غزه.
هدف البحث	١- يهدف البحث إلى دراسة وتحليل دور لجنة التدقيق في دعم تغيير مدقق الحسابات الخارجي وأثره على استقلاليته . ٢- يهدف البحث إلى دراسة وتحليل الآثار المترتبة من عملية دفع الأتعاب في تغييرمدقق الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية. ٣- يهدف البحث إلى دراسة وتحليل تداعيات وجود مدة التهدئة في تغير مدقق الحسابات الخارجي وأثره على استقلاليته.

مشكلة البحث	ما هو اثر دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية في مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزه ؟ .
نتائج البحث	١- توصل البحث إلى إن هناك اثر لوجود فترة التهدئة في تغيير مدقق الحسابات على استقلاليته . ٢- توصل البحث إلى إن هناك اثر للمصالح المالية المرتبطة بتغيير مدقق الحسابات على استقلاليته. ٣- توصل البحث إلى إن هناك اثر لدفع الأتعاب في تغيير مدقق الحسابات على استقلاليته . ٤- توصل البحث إلى إن هناك اثر للخدمات المحظورة في تغيير مدقق الحسابات على استقلاليته . ٥- توصل البحث إلى إن هناك اثر للتقاضي في تغيير مدقق الحسابات على استقلاليته .
نوع البحث	رسالة ماجستير ، كلية التجارة – الجامعة الإسلامية – غزة

ثالثاً : أبحاث أجنبية :

١- بحث (Abu Baker&0ther،2005)	
عنوان البحث	Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian Loan Officers Perceptions العوامل المؤثرة على استقلال المدقق: توقعات موظفي القروض الماليزيين .
عينة البحث	تتكون عينة البحث من ٨٦ موظفا موجودين في بنوك ماليزية تجارية ، حيث تم استخدام المنهج الوصفي واستخدام الاستبانة التي تم توزيعها على أفراد العينة .
هدف البحث	الهدف من هذا البحث هو القيام بتحديد وتوضيح العوامل التي تكون مؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات من وجهة نظر الأطراف التي تكون مسئوله عن عملية الاقتراض.
مشكلة البحث	هل إن مدقق الحسابات الخارجي يتمتع بالاستقلال والحياد في ظل بيئة تنافسية عالية ؟.
نتائج البحث	من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في هذا البحث هي وجود شركات صغيرة

	تتولى عملية التدقيق في ظل بيئة تنافسية عالية مما يؤدي ذلك بالتأثير سلبا على استقلالية وجودة المدقق الخارجي بالإضافة إلى ذلك وجود شركات تدقيق تقوم بخدمة العملاء والزبائن لمدة طويلة تهتم بتقديم خدمات الإرشاد الإداري إضافتا إلى وجود أجور تدقيق عالية علاوة على عدم وجود آلية تدقيق رقابية تعمل على ضبط عملية تدقيق الحسابات ، كما بينت نتائج هذا البحث أهم العوامل التي يكون لها تأثير على استقلالية المدقق ومن أهم العوامل التي تتصدر المرتبة الأولى هي حجم شركه التدقيق والتملك والمنافسة وعدم وجود آلية تدقيق رقابية كذلك مقدار وحجم أتعاب التدقيق .
نوع البحث	بحث منشور في مجلة المحاسبة الإدارية Managerial Accounting vol.20,no.8

٢- بحث (Salehi ، 2009)	
عنوان البحث	Non-Audit Service and Audit Independence: Evidences from Iran الخدمات غير التدقيقية واستقلالية المدقق . أدلة من إيران
عينة البحث	مدققي الحسابات والمساهمين في إيران .
هدف البحث	معرفة رد فعل مدققي الحسابات والمساهمين حول الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدققين إلى العملاء .
مشكلة البحث	هل إن للخدمات الغير تدقيقية كالخدمات الاستشارية اثر على استقلالية مدققي الحسابات ؟.
نتائج البحث	من أهم النتائج التي توصل لها الباحث هي إن العميل يستأجر المدقق ويحدد الأتعاب له من اجل القيام بعملية التدقيق ولكن يفترض على المدقق إن يقوم بعملية التدقيق بطريقة مستقلة تلتزم باستقلال المهن الأخرى ، كما وأكدت نتائج هذه الدراسة بأن قيام المدقق بخدمات أخرى غير خدمات التدقيق تضعف من استقلاله.
نوع البحث	بحث منشور في المجلة الدولية للأعمال والإدارة International Journal of Business and Management, Vol. 4 ,No.2

٣- بحث (Rahmina &Agoes ، 2014)	
عنوان البحث	Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market. accountant forum in Indonesia تـأثير اسـتقلالية المـدقق ، وطـول فتـرة التـدقيق ، وأتعـاب التـدقيق علـى جـودة التـدقيق لأعضاء منتدى محاسبين سوق رأس المال في اندونيسيا .
عينة البحث	يستخدم هذا البحث البيانات الأولية التي تم جمعها من خلال توزيع الاستبانات في شركات التدقيق المدرجة في منتدى المحاسبين لسوق رأس المال في اندونيسيا حيث تم توزيع الاستبانات على المدققين والمشرفين والمدراء العاملين في شركات التدقيق
هدف البحث	يهدف البحث إلى تحديد اثر استقلالية المدقق وطول مدة التدقيق وأتعاب التدقيق على جوده التدقيق .
مشكلة البحث	تتمحور مشكلة البحث في الإجابة عن السؤال التالي وهو هل إن لاستقلالية المدقق وطول فترة التدقيق ورسوم التدقيق اثر على جودة التدقيق ؟.
نتائج البحث	يلاحظ إن نتائج هذا البحث توضح إن هناك اثر لاستقلالية المدقق وطول مدة التدقيق وأتعاب التدقيق على جودة التدقيق.
نوع البحث	بحث منشور في مجلة العلوم الاجتماعية والسلوكية Procedia - Social and Behavioral Sciences 164(2014)324– 331

٤- بحث (Aizsila &Ikaunieks ,2014)	
عنوان البحث	Changes and challenges facing the audit profession in Latvia التغييرات والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق في لاتفا.
عينة البحث	شركات التدقيق ومدققي الحسابات المعتمدين في لاتفا .
هدف البحث	الهدف الرئيسي من هذا البحث هو وصف التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في لاتفا، وكذلك وصف دور الرابطة الاتفية لمدققي الحسابات المعتمدين في لاتفيا.
مشكلة البحث	أين توجد عوامل الخطر التي تواجه مهنة التدقيق ؟.

نتائج البحث	من الضروري النظر في عوامل الخطر التي تواجه مهنة التدقيق والعمل على فهمها من خلال تعليم التدقيق والسلوك والاتصالات والتطبيق القياسي للتدقيق والمراجعة ، كما ويجب على المدققين المعتمدين التركيز على جوده التدقيق ، كما ويتوجب على شركات التدقيق إن تحقق نوعا من الجودة بهدف جعل عمليات التدقيق أكثر كفاءة وفاعلية وتحسين التواصل مع العملاء.
نوع البحث	بحث منشور في مجلة العلوم السلوكية والاجتماعية Social and Behavioral Sciences 156(2014) 627 – 632

٥- بحث (Al Nawaiseh& Al Nawaiseh, 2015)	
عنوان البحث	The Effects of the Threats on the Auditor's Independence اثر التهديدات على استقلالية المدقق.
عينة البحث	٦٥ مشاركا من المدققين الأردنيين.
هدف البحث	التعرف على اثر التهديدات على استقلال المدقق الظاهري والذهني .
مشكلة البحث	يمثل الاستقلال القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها المدقق دون أي تدخل للحكم على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها ، ولكن أذا كان هناك الكثير من التهديدات التي تؤثر على استقلاليته هل سيقوم بالحكم على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها بصورة عادلة ؟.
نتائج البحث	وجد الباحث إن تهديدات التألف وتهديدات العلاقات الحميمة وتهديدات المصالح الذاتية تؤثر على استقلال المدقق الظاهري والذهني .
نوع البحث	International Business Research Vol .8,NO.8 بحث منشور في مجلة بحوث الأعمال الدولية

ما يميز البحث الحالي عن الأبحاث السابقة

من خلال الاطلاع على بعض الأبحاث ذات العلاقة بموضوع البحث اتضح إن هذه الأبحاث قد ركزت على دراسة العوامل المؤثرة على استقلالية مراقبي الحسابات وبعضها ركز على دراسة مخاطر التدقيق والتحديات والمشاكل التي تواجه عمل مراقبي الحسابات ، في حين إن البحث الحالي تناول التهديدات التي يتعرض لها مراقب الحسابات ومنها تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية والقبلية التي لم يتناولها أي بحث أخر وعلى الأخص الأبحاث العربية ، كما لم تتناول أية دراسة سابقة حالة تطبيقية في القطاع العام بهذا الموضوع وإنما جاءت تطبيقاتها في مكاتب مراقبي الحسابات .

المبحث الثاني

الإطار المنهجي للبحث

1-2 أهمية البحث:

1-1-2 الأهمية الفكرية للبحث: يكتسب البحث أهميته من أهمية موضوع الاستقلالية سواء عند أصحاب المهنة أو في أدبيات التدقيق لما له تأثير على مصداقية البيانات المدققة والتي تمثل متغيرات البحث، إن الاستقلال يفترض وجود وجهة نظر غير متحيزة عند القيام بعملية التدقيق أو أداء الاختبارات وتقييم النتائج وبالنتيجة إصدار التقرير النهائي عن نتيجة الأعمال.

2-1-2 الأهمية التطبيقية للبحث: إن المستفيدين من نتائج أعمال الرقابة والتدقيق لديوان الرقابة المالية المتمثلة بممثلي الشعب في مجلس النواب والجمهور والإعلام وغيرهم يبحثون عن الثقة والمصداقية بان التصرفات التي قامت بها الإدارات المختلفة بالأموال العامة قد تمت وفق التشريعات والتعليمات النافذة وهي تخلو من أي أخطاء جوهرية متعمدة أو غير متعمدة وإنها خالية أيضا من الهدر والإسراف بالأموال العامة دون مبرر قانوني، وعليه إن تمتع مدققي ديوان الرقابة المالية بدرجة عالية من الحياد والاستقلال سوف يضفي على هذه البيانات المصداقية والثقة لكل المستفيدين من التقارير المالية التي يصدرها ديوان الرقابة، ومن هنا جاءت أهمية البحث التطبيقية لقياس مدى تمتع مدققي ديوان الرقابة المالية بالاستقلالية ومدى تأثير ذلك على مصداقية البيانات المالية.

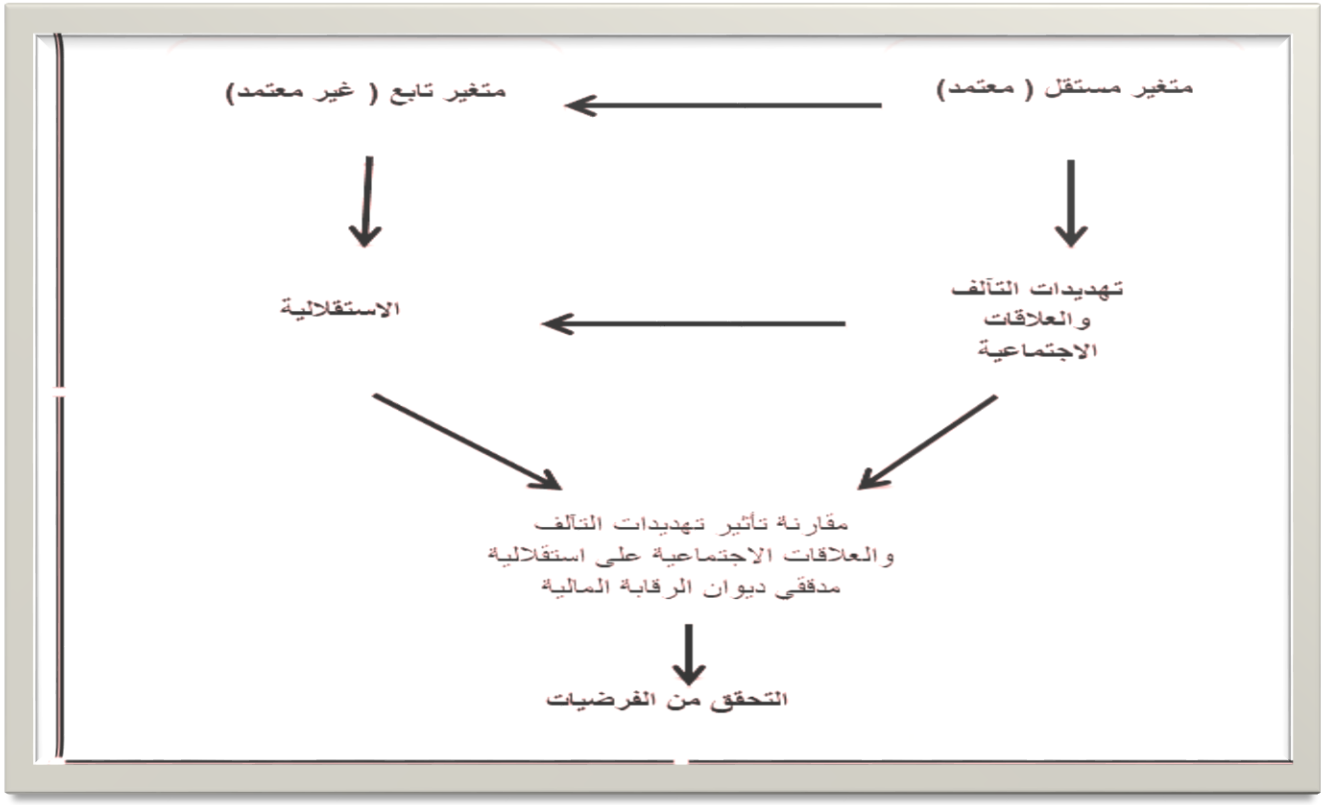
2-2 أهداف البحث:

1-2-2 الأهداف النظرية للبحث: يهدف البحث من الناحية النظرية إلى التطرق لمفاهيم التدقيق الخارجي بشكل عام متناولا بالوقت نفسه التدقيق الذي يمارسه ديوان الرقابة المالية وفقاً للتشريعات النافذة مع بيان المفاهيم الأساسية للاستقلال والحياد الذي يجب أن يتمتع فيه مدققي الديوان ومساعديهم والتهديدات التي قد يتعرض لها المدققين أثناء القيام بعملهم أو تهديدات المصالح الشخصية أو التالف مع العميل أو الضغوطات المفروضة على المدقق من الجهات الخاضعة للتدقيق، كما يهدف إلى التعرف على العلاقة بين استقلالية المدققين ومصداقية البيانات المدققة وتأثيرها على قرارات المستفيدين.

2-2-2 الأهـداف التطبيقيــة للبحــث:إن اسـتقلالية مـدققي ديـوان الرقابـة الماليـة هـو ضـمان حقيقـي لكـل الجهـات المسـتفيدة مـن البيانـات الماليـة المعـدة مـن قبـل الإدارات العامـة والمدققـة مـن قبـل فريـق عمـل الـديوان فـي جميـع الـوزارات والجهـات غيـر المرتبطـة بـوزارة وتشـكيلاتها المختلفـة فـي المحافظـات بـان البيانـات هـذه تخلـو مـن أي تحريفـات جوهريـة تـؤدي إلـى الإضـرار بالمـال العـام. ولتحقيـق هـذه الأهـداف سوف تقوم الباحثة بقياس الأتي:

1- التحقق من الاستقلالية التي يتمتع بها مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي .
2- التعـرف علـى التهديـدات التـي يتعـرض لهـا مـدققي الـديوان نتيجـة قيـامهم بأعمـال الرقابـة والتـدقيق لأكثـر مـن فتـرة ماليـة مـع نفـس العميـل (تهديـد التـآلف والعلاقـات الاجتماعيـة)والتي ربمـا تـؤثر علـى استقلاليتهم.
3- الضـغوطات التـي يتعـرض لهـا مـدققي الـديوان مـن قبـل رؤسـاء الهيئـات أو المـدراء بسـبب علاقـاتهم الاجتماعية والشخصية والتي تؤثر على استقلاليتهم.

الشكل رقم (1) كيفية تحقيق الأهداف التطبيقية للبحث



المصدر من أعداد الباحثة

3-2 مشكلة البحث:

إن الكفاءة التي يتمتع بها مدققي ديوان الرقابة المالية مسالة مفترضة الوجود وليس محل شك، نظراً للخبرة الطويلة لهذه المؤسسة الحيوية التي مر على تأسيسها أكثر من تسعة عقود ، وان استقلالية الديوان نابعة من ارتباطه بأعلى سلطة تشريعية الذي يعطيه قدر كبير من الحياد والاستقلال ولا شك بذلك، أما استقلالية مدققي الديوان تبقى مسالة نسبية نظرا لاختلاف الرؤى حول هذه المسالة عند أصحاب المهنة والمستفيدين والأكاديميين على حد سواء لما لهذا المفهوم من أبعاد ذهنية وموضوعية.ومن هذا المنطلق والدور المهم لديوان الرقابة الماليـة الاتحادي يمكن صياغة المشكلة بالتساؤلات الآتية :

1- هل هناك علاقة اثر لتهديدات التالف و العلاقات الاجتماعية على استقلالية من وجهة نظر معدي البيانات المالية ؟
2- هل هناك علاقة اثر لإجراءات ديوان الرقابة المالية الاتحادي في حماية المدققين من تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية ؟
3- هل هناك علاقة اثر مشترك بين تهديدات التالف و إجراءات ديوان الرقابة الاتحادي على استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي ؟

4-2 فرضيات البحث:

2-4-1 الافتراضات النظرية: الفرضية الرئيسية للبحث مفادها (إن استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية ومساعديهم تؤثر على مصداقية البيانات المالية) وتتفرع منها الفرضيات الآتية:

1- استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية ومساعديهم تضفي الثقة بالبيانات المالية المدققة.
2- التالف بين العميل والمدقق أو مساعديه يضعف استقلاليتهم.
3- المصالح الشخصية بين العميل والمدقق أو مساعديه يضعف من استقلاليتهم.
4- الضغوطات التي يمارسها العميل على المدقق تؤثر على استقلاليتهم.
5- التفاوض حول أجور التدقيق يؤثر على استقلالية المدقق .

2-4-2 الافتراضات التطبيقية للبحث: إن الفرضيات التطبيقية والرئيسية للبحث تتمثل بالاتي :

1- الفرضية الرئيسية الأولى : وجود علاقة ارتباط بين عبارتي متغير تهديدات التآلف و متغير الاستقلالية والتي تنبثق عنها الفرضيات الفرعية الآتية :

أ- وجود علاقة موجبة وذات دلالة إحصائية بين تأثير بقاء مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا كثر من سنتين ماليتين في نفس الجهة موضوع التدقيق يشجع على بناء علاقات اجتماعية مع موظفي تلك الجهة ويؤثر على استقلالية مدققي الديوان.

ب- وجود علاقة ضعيفة موجبة ولكنها ذات دلالة إحصائية بين تلبية الدعوات الخاصة و استقلالية مدققي الديوان.

ت- وجود علاقة متوسطة موجبة ولكنها ذات دلالة إحصائية بين عدم تأثير الانتماء السياسي للمدقق و استقلاليته.

ث- وجود علاقة قوية موجبة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي و **وجود علاقة قربى بين مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي واحد موظفي الجهة موضوع التدقيق يمثل تهديدا لاستقلالية المدقق.**

ج- وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي ديوان الرقابة و عبارة **"ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية".**

ح- وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي ديوان الرقابة و عبارة **"إن التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد في عملهم الرقابي يعد أساسا ثانوياً وليس رئيساً في مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية".**

خ- وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي ديوان الرقابة و عبارة **"قد يتأثر احد مدققي فريق العمل بالعلاقات الشخصية نتيجة التآلف على عمله ولكن لا يؤثر في التقرير النهائي."**

د- وجود علاقة موجبة متوسطة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي ديوان الرقابة و عبارة **"نتيجة التالف والعلاقات الاجتماعية والقبلية قد يتأثر رئيس هيئة التدقيق ويؤثر في نتائج أعمال فريق العمل."**

2- الفرضية الرئيسية الثانية : وجود علاقة ارتباط بين عبارات متغير الاستقلالية و متغير التهديدات والتي تنبثق عنها الفرضيات الفرعية الآتية :

أ- وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف و عبارة **" حسب خبرتي لا يوجد تضارب مصالح للمدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حيث الجمع بين عدم التحيز والأمانة الفكرية سواء أكانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية."**

ب- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **" مـدققي ديـوان الرقابـة المالية الاتحادي يقومون بمهمة التدقيق كمدقق فقط."**

ت- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **"يقـوم المـدققين العـاملين فـي ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي بتقـديم الخـدمات الضـريبية والتكاليفيـة والخـدمات الاستشـارية الأخرى للجهة الخاضعة للتدقيق"**.

ث- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **"تثـق الإدارات العليـا لإدارات الدولة بحياد واستقلال مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي."**

ج- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **"يجـوز للمـدققين العـاملين فـي الـديوان تأديـة خـدمات مهنيـة فـي حـال وجـود علاقـة أو تحيـز قـد تـؤدي إلـى تغييـر رأيهـم المهنـي بالعمل المنفذ من قبلهم."**

ح- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **"يحـاول بعـض مـدققي ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي التوسـط لـبعض الأقـارب والأصـدقاء لتمشـية معـاملاتهم المتوقفـة فـي الدائرة موضوع التدقيق"**.

خ- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **"يوجـد أقـارب أو أصـدقاء لـبعض مـدققي ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي الـذين يقومـون بتـدقيق أعمـال الـدائرة ولكـن لا تـؤثر على أعمالهم المهنية."**

د- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **"ينـاقش مـدقق ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي الإدارة ومـوظفي الحسـابات فـي الملاحظـات والتحفظـات التـي دونتهـا لغرض تسويتها قبل أدراجها في التقرير النهائي"**.

ذ- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **"يـرفض المـدققين العـاملين فـي ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي الهـدايا أو المزايـا الماليـة التـي تقـدم مـن الجهـات موضـوع التدقيق والتي قد تؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم أثناء تأدية مهامهم."**

ر- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **"لـم يسـبق قيـام احـد أعضـاء فريـق التـدقيق مـن ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي إن يسـتفيد مـن خـدمات الـدائرة بشـكل خـاص علـى حساب الآخرين."**

ز- وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة **فـي حالـة الشـعور بتهديـد استقلالية مدقق الديوان يطلب من المرجع إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة."**

س-وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة"**يوجـد مـن ضـمن فريـق العمل الذين يدققون الدائرة ممن كانوا موظفين في نفس الدائرة.."**

ش- عـدم وجـود علاقـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة" **لا يسـعى مـدقق ديـوان الرقابـة المالية الاتحادي بناء علاقات اجتماعية مع بعض موظفي الدائرة التي يدقق فيها."**

ص- وجـود علاقـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة "توجـد لـدى بعـض مـدققي ديـوان الرقابة المالية الاتحادي علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين والتي أثرت على رأيه المهني.."

ض- إلـى وجـود علاقـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة "يمتلـك مـدقق ديـوان الرقابـة المالية الاتحادي قدرا كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر."

ط- وجـود علاقـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة "سـبق وان تـم رفـع بعـض الملاحظـات والتحفظـات التـي دونهـا مـدقق ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي فـي ورقـة العمـل مـن نتيجـة الضغوطات المختلفة عليه."

ظ- وجـود علاقـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة "لا يسـمح لمـدققي الـديوان بتـدقيق نفس الدائرة لأكثر من سنتين متتاليتين."

ع- عـدم وجـود علاقـة ذات دلالـة إحصـائية بـين تهديـدات التـآلف و عبـارة "يمتلـك ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي الـذي يعمـل فيـه مـدقق الـديوان الحصـانة القانونيـة الكافيـة لحمايـة اسـتقلاليتي واسـتقلالية جميع مدققي الديوان."

3- الفرضـية الرئيسـية الثالثـة : توجـد علاقـة اثـر لعبـارات متغيـر تهديـدات التـالف علـى متغيـر اسـتقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

5-2 أساليب جمع البيانات:

1-5-2 مصـادر الإطـار النظـري: تـم الاسـتعانة بـالمراجع والكتـب والرسـائل والأطـاريح الأجنبيـة والعربيـة والعراقيـة بالإضـافة إلـى المواقـع الالكترونيـة والبحـوث والـدوريات المنشـورة ذات العلاقـة بموضـوع البحث.

2-5-2 الجانـب العملـي: تـم توزيـع 70 اسـتمارة اسـتبيان علـى معـدي البيانـات الماليـة فـي دوائـر محافظـة كربلاء وتحليل نتائج الاستبيان بواسطة برنامج spss واستخراج النتائج لاختبار فرضيات البحث.

2-6-حدود البحث :

2-6-1 الحدود المكانية : استهدفت الدراسة مجتمع معدي القوائم المالية في الدوائر الحكومية لمحافظة كربلاء، والذين بلغ عددهم (560) معدا موزعين على (27) دائرة ومؤسسة حكومية في كربلاء .

الحدود الزمانية : الفترة من 2018/10/20 – 2018/11/23 .

2- 7 محددات البحث :

واجهت الباحثة جملة من التحديات والصعوبات في أجراء هذا البحث منها رفض ديوان الرقابة المالية إجراء الاستبيان في دوائرها مما اضطر الباحثة إلى تغيير عنوان البحث وعينته بعد مرور أكثر من سنة في الخوض في هذا الموضوع في جوانبه النظرية , كما كان لندرة المصادر العربية والأجنبية التحدي الثاني الذي واجه الباحثة .

الفصل الثاني

الاطار النظري للبحث

المبحث الأول

مدخل إلى مهنة تدقيق الحسابات

المبحث الثاني

التهديدات التي يتعرض لها مراقب الحسابات وأثرها على استقلاليته

المبحث الثالث

استقلالية مراقب الحسابات والقواعد العامة لآداب المهنة وسلوكها

المبحث الأول

مدخل إلى مهنة تدقيق الحسابات

Introduction to auditing profession

تمهيد:

إن مهنة تدقيق الحسابات في القطاعات المختلفة تخضع إلى الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية أو معايير التدقيق الدولية أو المحلية المقبولة والمتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي من قبل الجهات الرقابية وذلك من اجل ضمان تحقيق هدف عملية التدقيق الأساس والذي يتمثل بإبداء رئيا فنيا حول صدق وعدالة البيانات المالية وذلك من خلال القيام بتقييم أدلة الإثبات من اجل إصدار تقريرا نهائيا يوضح فيه مدى صدق وعدالة البيانات المالية .وستتناول الباحثة في هذا المبحث المفاهيم الرئيسة للتدقيق وفقاً لما تناوله المهتمون في هذا الحقل من حقول المعرفة.

٢-١-٢التطور التاريخي لمهنة التدقيق:

Historical Development of The Audit Profession

"تعد مهنة تدقيق الحسابات كنتيجة طبيعية لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع" (عبد الله، ٢٠٠٤: ١٩) ، كما ويرى المطارنة إن مهنة تدقيق الحسابات هي مهنة قديمة تعود جذورها إلى عصر الفراعنة وكذلك اليونان والرومان كما كان لمهنة تدقيق الحسابات دورا في العصور اللاحقة عندما عين سيدنا يوسف عليه السلام أمينا على خزائن مصر(المطارنة،٢٠٠٩ :١٣). هذا وقد دلت الوثائق التاريخية على إن قدماء اليونانيين والمصريين هم أول من قام بإيجاد مهنة تدقيق الحسابات من اجل التأكد من صدق وعدالة وصحة الحسابات العامة. حيث إن كلمة تدقيق الحسابات تكون مشتقة من التعبير اللاتيني والذي يعني به الاستماع، إذ إن عملية تدقيق الحسابات كانت في بداياتها تتم عن طريق قيام المدقق بالاستماع إلى كل ما جري من قيود من اجل إثبات صحة البيانات المحاسبية التي تكون خاصة بالأنشطة الحكومية حيث اتسعت بعد ذلك لكي تشمل المشروعات المختلفة في القطاعين الخاص والحكومي ، حيث كانت لمهنة التدقيق أهميتها إذ كان الجلد عقوبة من يقوم بتسجيل قيود غير صحيحة ولا يمكن تبريرها (كراجة ،٢٠٠٤: ٢٣).

وترى الباحثة إن الإجراءات التي وضعها سيدنا يوسف (ع) وما كان يمارسه المصريون القدماء واليونانيون كانت إحدى أنواع الرقابة على الأموال العامة على الموازنات التخطيطية وليس كنوع من أنواع التدقيق بالمفهوم الحديث.

٢-١-٢أهمية التدقيق:The Importance of Auditing

إن أهمية التدقيق تعود إلى كونه وسيلة لا غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة أطراف متعددة تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات وفي رسم الخطط والسياسات ومن أمثلة هذه الأطراف المستثمرين الحاليين والمستقبلين وكذلك المديرين ورجال الأعمال والاقتصاد أضف إلى ذلك البنوك والهيئات الحكومية المختلفة وكذلك نقابات العمال وغيرهم (عبدا لله،٢٠٠٤: ١٦)، ويؤدي تدقيق الحسابات دورا هاما في الأوساط المالية وكذلك في الأوساط الحكومية الاقتصادية (التميمي ، ٢٠٠٦ : ٢٠) إذ إن ظهور التدقيق وعمليات التطور التي مر بها ووصوله إلى هذه المرحلة يعد أمرا ضروريا وحتميا ،ونتيجة لتشعب المؤسسات وتوسع وظائفها وانفصال الملكية عن الإدارة الأمر الذي أدى إلى زيادة الصعوبة في مراقبة الملاك لتسيير عمل المؤسسة (محمد ، ٢٠٠٩: ١) . إذ إن تدقيق الحسابات يمثل احد حقول المعرفة ذات الاختصاص والتي تعتمد على القرائن وكذلك البراهين ، إذ إن هذا الحقل المعرفي تنبع جذوره من المنطق الذي يهتم بالكيفية التي يتم من خلالها إنشاء الحقائق وبرهنة مدى صحتها وهذا ما تقوم به طبيعة التدقيق التي تعتبر بأنها عملية منتظمة يخطط لها بصوره مسبقة وذلك من اجل الحصول على الأدلة والقرائن الكافية والعمل على تقييمها بطريقة موضوعية ،ومعرفة مدى تطبيقها للمعايير الموضوعة لهذا الشأن لغرض القيام بإبداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم المالية والقيام بإبلاغ هذا الرأي إلى الجهات والأطراف المستفيدة ، وبهذا فأن دور المدقق يعتبر دور انتقادي تحليلي وشخصي إلى حد ما ،حيث إن عملية صياغة الحكم الشخصي لست بالعملية السهلة إنما تعد عملية معقده لكونها تكون معتمده على الفطنة والمقارنة وكذلك على القدرة على الحكم (الوتار ، ٢٠٠٧: ٧٦) .

٢-١-٣ تعريف التدقيق:Definition of Auditing

يعرف تدقيق الحسابات على انه عملية الفحص ألانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية وكذلك الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات التي تكون خاصة بالمشروع تحت التدقيق بهدف الخروج برأي فني ومحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن واقع المشروع في نهاية مدة زمنية محددة (عبد الله، ٢٠٠٤: ١٣) ، كما ويعرف التدقيق على انه عملية جمع وتقيم الأدلة من المعلومات من اجل تحديد مدى التوافق من المعاير المقررة سابقا والتقرير عن ذلك، كما ويجب أن يتم التدقيق بواسطة

شخص يكون ذو كفاءة واستقلالية (القريشي، ٢٠١١: ٣) . كذلك يعرف تدقيق الحسابات على انه هو "عملية منتظمة من اجل الحصول على القرائن التي تكون مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية والعمل على تقيمه بطريقة ذات موضوعية من اجل التأكيد من درجة مطابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم العمل على إيصال النتائج للأطراف المستفيدة (المطارنة ، ٢٠٠٩: ١٣) .كما و يعرف على انه هو "عملية منهجية من اجل الحصول على الأدلة الموضوعية وتقيمها فيما يتعلق بالتأكيدات حول الإعمال والإحداث الاقتصادية من اجل التأكد من إن العمليات قد تمت وفق المعاير والعمل على إيصال النتائج إلى الإطراف المستفيدة (McGraw-Hill/Irwin,2018:4)، كذلك يعرف تدقيق الحسابات على انه "عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للأطراف المعنية". (لطفي، ٢٠٠٧ : ٧) . كما وقد تم تعريف التدقيق من قبل خبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للتدقيق **(GAAS)** والإبلاغ التابع للأمم المتحدة بأنه"دراسة المسائل الإثباتية لتحديد إمكانية الاعتماد على احد السجلات أو التأكد من الامتثال للقواعد أو السياسات أو شروط احد الاتفاقات أو تقويم ذلك" (الديراوي،٢٠١٠ : ١٥) . وان كلمة التدقيق تكون مشتقة من الكلمة اللاتينية (*Audire*) التي معناها يستمع (Renard،2000: 27) ، إذ أن الباحثة تتفق في رأيها مع المطارنة باعتبار التدقيق عملية منتظمة من اجل الحصول على القرائن التي تكون مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية والعمل على تقيمه بطريقة ذات موضوعية من اجل التأكيد من درجة مطابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم العمل على إيصال النتائج للأطراف المستفيدة

٢-١-٤ أهداف التدقيق Audit of Objaectives

إن أهداف التدقيق تختلف اليوم عما كانت علية سابقا عندما كانت الشركات صغيرة في حجمها وكان نشاطها التجاري بسيطا ففي ذلك الوقت كان الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والأخطاء والسرقة التي تحدث من قبل الموظفين العاملين فيها إذ كان المدقق يقوم بأداء عملة فقط من اجل مصلحة الملاك وليس من اجل مصلحة الأطراف المستفيدة من تقريره وبعد قيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر فقد تطورت الشركات وتشعبت واتسعت إعمالها وبالتالي فقد زادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى تأسيس الشركات المساهمة ، وبالتالي فأن هذا التطور قد أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص ذو كفاءة واستقلالية كي يقوم بالتحقق من حسن تصرف وإدارة الأموال التي يتم استثمارها من قبل الإدارة في تلك الشركات وكل هذا يتم من قبل شخص يكون مهني ومستقل ومحايد يعمل على تقديم تقريره بكل استقلال وحياد (المطارنة ، ٢٠٠٩: ١٧) . إذ مازال هدف التدقيق إلى الوقت الحاضر يتمحور حول التأكد من إن القوائم المالية التي تمثل واقع المنشأة قد تم إعدادها وفق المعاير والمبادئ

المحاسبية وهل إنها أخذت بعين الاعتبار المخاطر التي تواجه عملية التدقيق سواء كانت تلك المخاطر عبارة عن أخطاء محاسبية أو مخاطر الإعمال (Nobes،2000:43).كذلك يهدف التدقيق إلى التأكد من إن الإدارات قد تتبنى تصميم نظام رقابة داخلي سليم لعرض البيانات المالية بصوره أكثر كفاءة وفعالية (MacDonald & other ,2012 : 2) كما أن هناك أهداف عديدة من اجل الحفاظ على صحة وسلامة البيانات المحاسبية وكذلك التقليل من فرص اكتشاف الأخطاء والغش ويمكن تحديد أهداف التدقيق بما يأتي:(كاظم،٢٠١٧ :١٠)

١- التحقق من صحة وصدق وعدالة ودقة البيانات المحاسبية التي تكون مثبتة بالدفاتر ومدى أمكانية الاعتماد عليها.
٢- إبداء رأي فني محايد يكون مستند على أدلة قوية تتعلق بمدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
٣- اكتشاف ما يكون موجود بالدفاتر أو السجلات من حالات غش أو أخطاء.
٤- تقليل الفرص المتعلقة باكتشاف حالات الغش و الأخطاء وذلك من خلال وضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
٥- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

٢-١-٥ أنواع التدقيق:Types of Auditing

إن عملية تدقيق الحسابات قد تم تصنيفها إلى عدة أنواع لكن هذه التصنيفات أو الأنواع لا تكون مستقلة بعضها عن بعض وذلك من اجل أن لا يفقد التدقيق أهميته وجوهره إذ إن كل نوع من هذه الأنواع أو التصنيفات يكون معتمدا على بقية الأنواع والتصنيفات الأخرى وان الهدف من هذا التصنيف يكون من اجل الوصف فقط ، كما نلحظ إن مفهوم تدقيق الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية التدقيق (الديراوي ، ٢٠١٠ : ١٩) وبناء على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق في التبويبات الآتية:

أ- التبويب من حيث نطاق التدقيق scope of audit

١- التدقيق الكامل: Complete audit

يعرف التدقيق الكامل على انه هو التدقيق الذي يمنح للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يقوم به ، إذ إن التدقيق كان سابقا يتم بفحص كافة العمليات التي تكون مسجلة بالدفاتر والسجلات من اجل التأكد من إن كافة العمليات قد تم تسجيلها بانتظام وإنها تمت بصورة صحيحة وكذلك التأكد من إن جميع الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات أو عمليات حسابية تكون خالية من حالات الغش والخطأ وكذلك

التلاعب بمعنى إن التدقيق كان في السابق تفصيليا وان هذا النوع من التدقيق يناسب المشاريع الصغيرة في الحجم، وبسبب التطور الذي حصل في الصناعة وكذلك في التجارة وما نتج عنها من توسع وتشعب في المشاريع ذات الحجم الكبير فقد أصبح التدقيق الكامل التفصيلي مستحيلا ويحتاج إلى تكاليف عالية جدا مما أدى إلى تطوير التدقيق وأهدافه وتحول التدقيق من التدقيق الكامل التفصيلي إلى تدقيق كامل اختياري ونتيجة لذلك فقد أصبحت كمية الاختبارات وكذلك حجم العينة تتوقف على مدى دقة و مكانه أنظمة الرقابة الداخلية (الديراوي ،٢٠١٠: ١٩)

٢- التدقيق الجزئي:partial audit

يعرف التدقيق الجزئي على انه هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل مدقق الحسابات على عمليات محدده دون غيرها إذ إن الجهة التي قامت بتعيين المدقق هي التي تكون مسئولة عن تحديد هذه العمليات ونتيجة لذلك فأن مسؤولية مدقق الحسابات تكون منحصرة في المجال الذي قد حدد له ، كما ويفترض وجود اتفاق أو عقد مكتوب في مثل هذه الحالات يقوم ببيان الحدود وكذلك يوضح فيه الأهداف المراد تحقيقها. كما وينبغي على مدقق الحسابات من ناحية أخرى يبرز في تسجيله تفاصيل ما قام به من عمل من اجل تحديد مسؤوليته بوضوح للأطراف المستفيدة من تقريره (عميروش،٢٠١١ : ١١)

ب- التبويب من حيث مدى الالتزام :terms of commitment

١- التدقيق الإلزامي:Compulsory auditing

يعرف التدقيق الإلزامي على انه هو التدقيق الذي يكون ملزما وذلك بموجب النصوص القانونية التي تكون منظمة لأعمال الشركات وكذلك الجمعيات والهيئات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية ، إذ إن القوانين المنظمة لأعمال الهيئات والجمعيات وكذلك الأشخاص الاعتبارية الأخرى التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة تنصص على ضرورة القيام بتعيين مراقب حسابات لها يكون خارجي وتعمل على تحديد مهامه ومن أهم ما تحدده له من مهام هي القيام بأعمال الرقابة على الحسابات التي يتم إعدادها من الإدارة ويفترض به إن يقدم تقريرا بذلك إلى الملاك ، وفي هذه الحالة تعد عملية التدقيق ألزاميه ، إذ يعد عدم القيام بتعيين مراقب حسابات من المخالفات القانونية (الصباغ وآخرون ، ٢٠٠٨: ١٢)

٢- التدقيق الاختياري: Optional auditing

يعرف التدقيق الاختياري على انه هو ذلك التدقيق الذي يتم من دون إلزام قانوني حيث انه يتم من اجل اطمئنان مجلس الإدارة وكذلك المساهمون على حالة المؤسسة المالية وكذلك من اجل التأكد من إن المعلومات المحاسبية التي تنتج عن النظام المحاسبي وتلك الناتجة عن نتائج الأعمال والمركز المالي

تكون صادقة وعادلة ،إذ إن هذه المعلومات يعتمد عليها وتعد الأساس في تحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانضمام أو الانفصال الخاصة بالشركاء (عميروش ،٢٠١١:١١) .

ج- **التبويب من حيث مدى الفحص أو فحص حجم الاختبارات:**

تدقيق اختباري: audit test يقصد بالتدقيق الاختباري قيام مدقق الحسابات بتدقيق جزء من الكل إذ انه يختار عدد من المفردات من اجل أن تخضع إلى عملية الفحص وبعدها يقوم بتعميم هذه النتائج على المجموعة التي تم اختيار المفردات الجزئية منها ، إذ إن التدقيق الاختباري يعد هو التدقيق السائد في الوقت الحاضر (بوخالفه ،٢٠١٣: ٨) .

ت- التبويب من حيث القائمين بعملية التدقيق :

١- التدقيق الخارجي: External audit

يعرف التدقيق الخارجي على انه هو الذي يتم من قبل شخص يكون من خارج المؤسسة بحيث يكون شخصا مستقلا عن إدارة المؤسسة ، إذ إن الهدف من التدقيق الخارجي هو تقديم رأيا فنيا محايدا ومستقلا حول صدق وعدالة القوائم المالية المقدمة إلى الأطراف المستفيدة والتأكد فيما إذا تم أعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (سعيد أبو سرعة،٢٠١٠: ٢٣).

٢- التدقيق الداخلي: Internal audit

يعرف التدقيق الداخلي على انه هو الذي يتم من قبل هيئة داخلية أو من قبل مجموعه من المدققين التابعيين للمنشأة، إذ إن الهدف من القيام بالتدقيق الداخلي هو من اجل حماية أموال المنشأة وكذلك من اجل تحقيق أهداف الإدارة (عبد الله ، ٢٠٠٤: ٣٥) .

٢ -١-٦ فروض التدقيق:Audit assignments

إن عملية تدقيق الحسابات تقوم على مجموعة من الفروض التي تجتمع معا من اجل تكوين إطارا نظريا لعملية التدقيق يتم الرجوع إليه ، ومن خلال ذلك يمكننا تعريف فروض التدقيق على أنها "هي المتطلبات أو المعتقدات التي تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار"(Themas&Henke,1983:53-54) ، إذ إن فروض التدقيق لم تحظى بالأهمية التي حظيت بها فروض المحاسبة ، هذا ما جعل فروض التدقيق تجريبية تكون قابلة للتغيير والتطوير،كذلك عرفت على إنها هي القاعدة التي تحظى بقبول عام وتكون معبرة عن التطبيق العملي وكذلك تستخدم في حل أنواع معينة من المشاكل وكما تعمل على ترشيد

السلوك (جمعة ، ٢٠٠٥ : ٢٠) ، كما ويوضح المطارنة مجموعة من الفروض الخاصة بعملية تدقيق الحسابات وهي: (المطارنة ، ٢٠٠٩: ٢٠).

١- فرض استقلال المدقق: إن واجب مدقق الحسابات الأساسي هو القيام بإبداء رئيا حول صحة القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها وبيان صدقها وعدالتها وهل إنها تعبر عن واقع المؤسسة حيث يقوم بتقديم التقرير الذي يبدي فيه رأيه إلى الجهات المستفيدة من تقريره ، وبما إن عمل مدقق الحسابات هو إجراء عملية التدقيق بكل حياد واستقلال وكذلك إبداء الرأي بدون أي تحيز فأن ذلك يعني عدم وجود تعارض ما بين المدقق والإدارة ، إذ إن هذا لا يعني عدم وجود أي تعارض فيما بينهما بصوره دائمة أو حتمية لأنه من الممكن أن يحدث تعارض بين مصلحة كل طرف ، مثلا قيام الإدارة بإخفاء معلومات مهمة وذات قيمة جوهرية عن المدقق ، وفي هذه الحالة ينبغي على مدقق الحسابات إن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة.

٢- خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب: أن مدقق الحسابات يقوم بأجراء عملية التدقيق على افتراض إن القوائم المالية المقدمة له وما تحويه من بيانات ومعلومات تكون خالية من أي أخطاء غير عادية ومن التلاعب وفي حالة عدم إثبات ذلك فيصبح عمل مدقق الحسابات تفصيلي يشمل كافة البيانات ولا يكون اختباري كما هو مفترض ، إذ إن وجود الأخطاء والتلاعب في البيانات المالية يتطلب من مدقق الحسابات إن يقوم بالفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات من اجل التأكد من عدم وجود أخطاء أو تلاعب .

٣- فرض الصدق في محتويات التقرير: يفترض هنا ضرورة وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يقوم بأعداده من قبل المدقق بعد إن يتم الانتهاء من إجراء عملية التدقيق ويتم تقديم ذلك إلى الجهات التي قامت بتعيينه.

٤- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: وهنا يقوم مدقق الحسابات بافتراض إن الإدارة ثابتة بمبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته في المؤسسة بأن الإدارة رشيدة في تصرفاتها ، أما في حالة إن اتضح لمدقق الحسابات بأن الإدارة تميل إلى حالات التلاعب أو إلى إضعاف نظام الرقابة فيفترض علية أن يكون حريصا في الفترات السابقة .

٥- فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: بموجب هذا الفرض ينبغي أن يكون هناك إمكانية للقيام بفحص المعلومات والبيانات المالية التي تم إعدادها من قبل إدارة المؤسسة .

٦- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: إن نظام الرقابة الداخلية يقوم على مجموعة من الأسس والمفاهيم الذي تعمل إلى الابتعاد عن احتمال حدوث حالات خطأ، مما يؤدي ذلك إلى قيام مدقق الحسابات بعمله مستندا في ذلك إلى وجود نظام رقابة سليم .

إضافة إلى ما تم التطرق إلية من فروض فأن الديراوي في بحث لها تشير إلى فرض أخر ينص على إن مراقب الحسابات يقوم باستخدام حكمه الشخصي عند القيام بعمله وفي حالة غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في عملية التدقيق ، فأن مراقب الحسابات يتعرض عند ذلك إلى مجموعة من المشاكل المحاسبية والضريبية والفنية ، فأن كل ذلك يتطلب من المدقق قدرا عاليا وكافيا من التأهيل العملي والعلمي من اجل أداء مهمته بالصورة الصحيحة (الديراوي ، ٢٠١٠ : ٢٣).

٢-١-٧ مفاهيم التدقيق Audit concepts

تعرف مفاهيم التدقيق على أنها الأفكار الأساسية إذ أنها تتمثل بالتعليمات الرئيسية والتي تكون مستنتجة من الفروض كما أنها تعد العنصر الأساسي في تحديد كل من القواعد والمبادئ وكذلك الإجراءات (القريشي ، ٢٠١١ : ٢٠) . كما وتعرف على أنها هي عبارة عن أفكار مجرده تقوم بخدمة وظيفة معينة أو هي عبارة عن مجموعة أفكار ذهنية يتم التعبير عنها بصورة ألفاظ تكون متعارف عليها ومقبولة ، إذ يوجد في عملية التدقيق خمسة مفاهيم على الأقل ومن أهمها ما يأتي: (لطفي ، ٢٠٠٦ : ٦٤)

١- السلوك الأخلاقي.
٢- الاستقلال والحياد.
٣- العناية المهنية الواجبة.
٤- أدلة الإثبات.
٥- العرض.

٢-١-٨إجراءات عملية التدقيق Audit of procedures

إن إجراءات عملية تدقيق الحسابات تعرف على أنها عبارة عن مجموعة من الخطوات والممارسات التي يتم إتباعها من قبل مدقق الحسابات عند قيامه بعمله ، إذ إن الإجراءات تختلف عن المعايير وذلك باعتبار إن الإجراءات تكون مرتبطة بالممارسات والتصرفات وكذلك بالسلوك الذي يجب أداؤه ، في حين إن المعايير تعرف على أنها "عبارة عن أهداف نوعية ويجب أن يتم استيفائها" (الحسني ، ٢٠٠٧ :٣٦) ، وتعد إجراءات التدقيق من الخطوات الضرورية واللازمة من اجل تحقيق أهداف عملية التدقيق (الجناحي ، ٢٠٠٨ : ١٧) .

٢-١-٩ معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما Acceptable auditing standard

تعرف معايير التدقيق على أنها عبارة عن إرشادات عامة تساعد المدقق الخارجي في تنفيذ عملة ومسؤولياته الخاصة بالمهنة عند قيامه بتدقيق القوائم المالية التاريخية وتشتمل المعايير على اعتبارات

جـوده المهنـة كالكفـاءة وكـذلك الحيـاد وأيضـا متطلبـات التقريـر(القريشـي ، ٢٠١١ : ٢٤) ،كمـا ويمكـن أن نعـرف معـايير التـدقيق علـى أنهـا عبـارة عـن مقـاييس يعتمـد عليهـا المـدقق مـن اجـل القيـام بالعمـل المطلـوب منـه ومـن خلالهـا يسـتطيع أن يعـرف فيمـا إذا قـد قـام بالواجبـات التـي قـد قـام بـالالتزام بهـا باعتبـاره عضـوا يكـون منتسـب إلـى مهنـة المحاسـبة والتـدقيق (بـو سـماحة ، ٢٠٠٢: ٣٨)، ويكـون الهـدف مـن وضـع المعـايير هـو مـن اجـل مسـاعدة المـدقق علـى تنفيـذ عملـة وكـذلك مـن اجـل إرشـاده عنـد قيامـه بعملـة كمـا وتسـاعد علـى تحديـد مسـؤوليات المـدقق عنـد القيـام بـالفحص (Claude, 2000: 50) ،إذ إن أهـم مـا يميـز مهنـة تـدقيق الحسـابات أنهـا تقـام مـن قبـل شـخص يكـون مؤهـل وكـذلك مـدربا وانـه يتمتـع بالاسـتقلالية والحيـاد ويكـون مسـؤول مهنيـا ، حيـث انـه تـم إصـدار تسـعة معـايير فـي اجتمـاع أعضـاء المعهـد الأمريكـي للمحاسـبين القـانونيين المنعقـد فـي سـبتمر عـام ١٩٤٨، وفـي نـوفمبر فـي عـام ١٩٤٩تـم إصـدار المعيـار العاشـر الأخيـر والـذي يعـد المعيـار الرابـع مـن ضـمن معـايير إعـداد التقريـر، وتنقسـم المعـايير العشـرة المتعـارف عليهـا فـي ثلاث مجموعات ، وهي: (الجوهر وآخرون ، ٢٠١٧: ١٣)

١- معايير عامة تكون متعلقة بشخصية مدقق الحسابات .

٢- معايير تكون متعلقة بالعمل الميداني.

٣- معايير تكون متعلقة بأعداد التقرير.

إذا فالمعايير هي تكون عبارة عن أنماط ينبغي على مدقق الحسابات أن يلتزم بها عند القيام بمهمته فتكون مستنتجة منطقيا من الفروض وكذلك من المفاهيم.ويمكن توضيح تلك المعايير في الشكل أدناه:

شكل (٢) معايير التدقيق المتعارف عليها

معايير التدقيق المتعارف عليها		
معايير التأهيل والاداء وتشمل : ١-التدريب والكفاءة. ٢- الاستقلالية . ٣- بذل العناية المهنية المطلوبة .	معايير العمل الميداني وتشمل : ١- التخطيط والاشراف . ٢- تقييم نظام الرقابة الداخلية . ٣- جمع ادلةالتدقيق الكافية	معايير اعداد التقرير وتشمل : ١- اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ٢-الثبات . ٣- الكفاية . ٤- ابداء الرأي

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية .

وفيما يأتي توضيح لتلك المعايير

أولاً :معايير التأهيل والأداء:Qualification and Performance Criteria

وتتعلق هذه المعايير بشخصية وكفاءة المدقق والموضحة فيما يلي:

١- التدريب والكفاية:Training and adequacy

يعتمد مستخدمو القوائم المالية على مدقق الحسابات باعتباره هو الخبير المهني والذي تكون له الدراية والخبرة وكذلك التعليم ، كما يجب أن لا يكون تعليم المدقق معتمدا فقط على العلوم التجارية أو العلوم المحاسبية بل يجب أن يتشعب ويتوسع في سبيل الحصول على اكبر قسط ممكن من التعليم العام وكذلك من الثقافة الواسعة ، ودائما ما يقوم مدقق الحسابات الناجح بتطوير معلوماته وكذلك خبراته بأحدث التطورات التي تحدث في البيئة المحيطة بمجال مهنته وبصوره دائمية من اجل إن يتمكن من الحكم على البيانات والمعلومات المالية بموضوعية والعمل على إبداء الرأي المحايد فيها (محمود وآخرون ، ١٩٩٣ : ٤٥)

٢- الاستقلال Independence:

على مدقق الحسابات أن يقوم بالمحافظة على الاستقلالية الذهنية وكذلك الفعلية ولكافة العمليات والأحداث التي تكون متعلقة بعملية تدقيق الحسابات ، إذ إن رأي مدقق الحسابات سيكون عديم الفائدة إذا لم يكن المدقق مستقلا استقلالا فعليا وظاهريا ، إذ إن الاستقلال يعتبر العمود الفقري لعملية تدقيق الحسابات وفي حالة وجود شك حول استقلالية المدقق وحياده فأن ذلك سوف يؤدي ذلك إلى انخفاض ثقة الجمهور بتقرير المدقق (هنية ، ٢٠١٦ :١٣).

٣- بذل العناية المهنية المعقولة :Reasonable professional care

يجب على مدقق الحسابات أن يقوم ببذل العناية المهنية والمهارة المعقولة عند القيام بواجبة المهني ، إذ إن المدقق إذ لم يكن متمتعا بالمهارات الفنية الأزمة و لا يقوم بأداء عملة بدرجة من العناية فأنه يعد بذلك مخالفا بالواجبات القانونية التي تقع على عاتقة كما انه يعتبر مخالفا بآداب المهنة وبأخلاقياتها (لطفي ، ٢٠٠٧ : ٤٦) ،كما وينبغي على مدقق الحسابات أن يتجنب حالات الإهمال ولكن لا يجب أن يتوقع منه بأن يصل إلى الحكم المثالي في جميع الحالات .

ثانياً :معايير العمل الميداني :Field work standards

إن تمتع المدقق بالاستقلال والكفاءة لا يعد كافيا حتى يقوم المدقق بأداء واجبة على أتم وجه وإعطاء رأيا حول صحة البيانات المالية وعن مدى صدقها وعدالتها ، بل إن هناك معايير أخرى وهي معايير العمل الميداني التي تكون متعلقة بمهنة تدقيق الحسابات وينبغي على المدقق أن يكون ملما وملتزما بها كي

يتمكن من تقديم ما طلب منه بأحسن صوره ، وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير والمحددة في الشكل السابق. وفيما يلي شرح لتلك المعايير:

١- التخطيط والإشراف:Planning and supervision

يعتبر التخطيط لعملية التدقيق بمثابة الخطة والرؤية التي يسير على ضوئها المدقق من اجل القيام بأعمال التدقيق المطلوبة منه (صبح ، ٢٠٠٢ : ٤٥) كما وينبغي على مدقق الحسابات أن يقوم بأعداد برنامج التدقيق في أخر خطوه من عملية التخطيط ويكون مستفيدا بذلك من المعلومات والبيانات التي حصل عليها خلال عملية أو مرحلة التخطيط مع الأخذ بنظر الاعتبار أمكانية القيام بتعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج التدقيق في حال الحصول على معلومات إضافية تستوجب ذلك ، وحتى يستطيع المدقق من القيام بالتخطيط السليم ينبغي علية أن يقوم بفهم طبيعة العمل وكذلك تنظيمه (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٢: ٦١) ، أما الإشراف فيعرف على انه عملية توجيه المساعدين القائمين على تحقيق وتنفيذ الأهداف المتعلقة بالتدقيق وكذلك الفحص وتحديد ما إذا قد تم تحقيق الأهداف أم لا في نهاية العمل الميداني، وان وجود الإشراف يعد أمرا ضروريا في عملية التدقيق. وخلاصة ما سبق فإن عملية التخطيط يجب أن ينعكس على مجال التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة، وكذلك تحقيق الإشراف السليم عليها والقيام بمتابعة أداء المهام الذي يتجسد من خلال تقييم هذا الأداء (بو سماحة ، ٢٠٠٢ : ٨٦) .

٢- تقييم نظام الرقابة الداخلية :Evaluation of the internal control system

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر العميل من المفاهيم المهمة التي تعتمد عليها عملية تدقيق الحسابات وذلك لما يقوم به هذا النظام من توفير معلومات وبيانات مالية يعتد عليها في عملية تدقيق الحسابات ، حيث تعد إجراءات الرقابة الداخلية المحور الأساسي في كل عملية تدقيق ، ويمكن معرفة مدى صدق نظام المعلومات في المنشأة من خلال إجراءات الرقابة الداخلية (بلخيضر ، ٢٠٠٢ : ٢٨)

٣- جمع أدلة الإثبات الكافية:Gathering sufficient evidence

ينبغي على مدقق الحسابات أن يجمع اكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات عند قيامة بعملية التدقيق من اجل أن يقوم بإبداء الرأي في القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها إذ إن التقدير المهني لمدقق الحسابات هو الذي يعمل على تحديد هذه النقطة كما يجب علية أن يأخذ بنظر الاعتبار كافة الظروف التي تكون محيطة بعملية تدقيق الحسابات، تعتبر أدلة التدقيق الكافية وفقا لهذا المعيار هي الأساس المهم لعملية تدقيق الحسابات من اجل القيام بإبداء الرأي في القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها (توماس وهنكي ، ٢٠٠٢ :٥١) ،إذ إن دليل التدقيق يعتبر احد الأسس المهمة لعملية التدقيق كما انه يعمل على مساندة ودعم جميع معايير العمل الميداني ، كما يمكن أن يحص على أدلة التدقيق من خلال المراجعة المحاسبية

وكذلك عن طريق المراجعة المحاسبية وكذلك الفحص ألمستندي وكذلك من خلال الملاحظات والانتقادات وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة.

ثالثاً :معايير إعداد التقرير: Criteria for preparing the report

إن تقرير التدقيق الذي يعده المدقق يعد بمثابة الخلاصة النهائية لعملية تدقيق الحسابات إذ يكون محتويا على المعلومات التي تكون مبلغة من قبل المدقق إلى الأطراف المستفيدة منه كما ينبغي أن يكون حاويا على جميع المعلومات اللازمة والضرورية قدر الإمكان كذلك يجب أن يكون واضحا وكذلك مختصرا كما وينبغي أن يتكون من فقرتين وهما فقرة النطاق و فقرة الرأي (Mikol, 1999:105)، ومن اجل ذلك فقد قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بتحديد أربعة معايير من اجل الحكم على إعداد التقرير والمحددة في الشكل السابق وفيما يأتي شرح لتلك المعايير:

١- أتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :

استنادا إلى هذا المعيار ينبغي على مدقق الحسابات أن يقوم بالإشارة في تقريره إلى نتائج عملية التدقيق إلى إن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية وان ذلك لا يتطلب من المدقق أن يقوم بإعداد قائمة محتويه على السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية إلا في بعض الحالات التي تستدعي إعداد قوائم يتم فيها ذكر المبادئ والسياسات من اجل توضيح بعض الأرقام التي تكون وارده بهذه القوائم ، مثل طرق تقييم المخزون والاستثمارات ، وفي حال عدم حصول المدقق على المعلومات التي تساعده على إبداء الرأي، ينبغي علية أن يقوم بالإشارة إلى ذلك بكل صراحة كما يجب علية أن يذكر تحفظات معينة في التقرير الذي قام بأعداده ، وتعرف على أنها " المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولاً عاماً من الغالبية العظمى من المحاسبين والمراجعين " (بن يخلف ،٢٠٠٢ :٦٨) ، كما وقد تم تعريفها على أنها "إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي عملية إعداد القوائم المالية وهي بمثابة تعميمات ومرشدات توجيهية عامه تكون متصفة بالشمول والملائمة كما أنها تكون قابلة للاستخدام" (بني عطا ، ٢٠٠٧ : ٥١) .

٢- الثبات : Stability

يعد اعتماد الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية أمرا مهم وكذلك ضروري من اجل التأكد من إن التغيرات التي تحدث على القوائم المالية تحدث بسبب أنشطة المشاريع المختلفة ولم يكن تغيرها ناشئ بسبب التغيير في المبادئ المحاسبية ، إذ إن هذا المعيار يهدف إلى ما يأتي: (توماس وهنكي ، ٢٠٠٦ :٥٥)

أ- يهدف هذا المعيار على التأكيد بأن القدرة على المقارنة ما بين القوائم المالية للفترات التي تكون متتالية لا تتأثر وبشكل جوهري بالتغيرات التي تطرأ على المبادئ وكذلك الطرق المحاسبية .

ب- لو فرضنا بأن القدرة على المقارنة مابين القوائم المالية قد تأثرت بالتغيرات التي تطرأ على المبادئ والطرق المحاسبية وكان تأثيرها جوهري فأن ذلك يتطلب من مدقق الحسابات أن يقوم بالتعديل الملائم في تقريره .

كذلك فأن قابلية القوائم المالية للمقارنة تتأثر بما يلي: (صيام ، ٢٠٠٠ :٣)

أ- التغيرات المحاسبية.

ب- وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.

ت- التغير في تبويب القوائم المالية.

٣- الإفصاح الكافي :Adequate disclosure

يعرف الإفصاح الكافي على انه هو التفسير المتوفر في البيانات المالية كما وانه يكون قادرا على عكس قراءة صحيحة ودقيقة وواضحة لمحتويات البيانات المالية من جميع الجهات التي تكون لها مصلحة بهذه البيانات ومع تلك الجهات التي ستقوم بالتعامل مع هذه البيانات في السنوات القادمة (البشير،٢٠٠٢ : ١٣) ، إذ إن القوائم المالية تقوم بتقديم خدمات إلى الجهات التي تقوم باستخدامها والتي تساعدها على اتخاذ القرارات على ضوءها، إذ ينبغي أن تكون المعلومات المقدمة كافية وكاملة وكذلك إن تكون مناسبة لعملية اتخاذ القرار كما يجب أن تكون واضحة وسهلة يمكن فهمها، فلو اكتشف المدقق بأن القوائم المالية لا تقوم بالإفصاح عن كافة المعلومات التي تكون ضرورية لاتخاذ القرار فينبغي علية أن يقوم بذكر ذلك في تقريره الذي يقوم بأعداده ، إذ إن مفهوم الإفصاح الكافي لا يكون مقتصرا فقط على نوع المعلومات التي يتم تقديمها بل يشمل طريقة تقديمها، إذ إن هنالك ثلاثة مقاييس يتم من خلالها تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية المعدة حيث تم تحديدها في الفقرة رقم (١٤) من معيار المراجعة الدولي رقم (٢٣) وهي : (غالي ، ٢٠٠٣ : ١٨٢)

أ- يجب أن يتم الإفصاح عن الظروف المهمة والأساسية التي تقوم بإثارة الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في أداء عملها في المستقبل القريب .

ب- يجب أن يكون الإفصاح صريحاً وان يقوم بالتنبيه في حالة احتمال عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في أداء عملها.

ث- يجب أن يقوم الإفصاح الكافي بالإشارة إلى إن هذه القوائم المالية غير متضمنة تسويات من الممكن تكون ذات أهمية في حالة معينة.

٤- إبداء الرأي في القوائم المالية expressing opinion in the financial statements

ينص هذا المعيار على إن يكون تقرير مدقق الحسابات متضمنا رأي المدقق الإجمالي حول القوائم والبيانات المالية التي تحويها وكذلك يجب أن يكون متضمنا رأيه حول بعض العناصر التي كان لها اثر مهم على عملية إبداء الرأي ، وفي حالة عدم قدره المدقق عن إبداء رأيا إجماليا حول القوائم المالية ينبغي على المدقق إن يقوم بذكر الأسباب التي أدت إلى منعة من القيام بإبداء الرأي بشكل إجمالي حول القوائم المالية ، "وفي حالة اقتران أسم المدقق بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته" (أرينز ولوبك ،٢٠٠٢ : ٤١) ، فعادة ما يقوم المدقق بإصدار تقريرا يكون خاليا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، وفي بعض الأحيان قد يقوم بإصدار تقريرا سالباً يذكر فيه أن القوائم المالية تكون مضللة كما إنها لا تعبر عن المركز المالي للشركة ونتائج الأعمال بصورة عادلة وصادقة (Nösberger 2015:11) وفي أحيان أخرى قد يتحفظ المدقق في تقريره، إذ تحدث هذه التحفظات نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية التدقيق أو نتيجة لأحداث تكون غير مؤكدة، مما يضطر المدقق إلى الامتناع عن إبداء رأيه .

هذا وتعد معايير التدقيق بمثابة حجر الزاوية التي يستند عليها بهدف ترشيد عملية تدقيق البيانات المالية كما أنها تعتبر المرشد الذي يعتمد علية ويسترشد به في المحاكم وكذلك القضاء ومن قبل الأشخاص الممارسين للمهنة وكذلك من قبل الدارسين والمدرسين لهذا العلم ، كما انه يجب أن يتم ذكر معاير التدقيق والإشارة إليها في تقرير المدقق الذي يتم إعداده وعلى الأخص في فقره النطاق وهذا ما يؤكد أهميتها وضروریاتها ، وينبغي على مدقق الحسابات إن يقوم بذكر انه قام بعملة وفقا للمعايير المعتمدة والمطبقة ، إذ إن عملية التدقيق ليس بإمكانها أن تتم من دون أن تكون هناك معايير تدقيق تعمل على حماية المدقق من أي مسائلة في حال كان هناك تجري دون وجود معايير تدقيق تحمي المدققين من المسائلة إن كان هناك خلل خارج نطاق مسؤوليتهم التي تعمل على رسم حدودها هذه المعايير (كاظم ، ٢٠١٣ : ١٦٤) .

٢-١-١٠ المراحل التي تمر بها عملية التدقيق :The stages of the audit process

تمر عملية التدقيق بثلاثة مراحل رئيسية وهي مرحلة التخطيط ومرحلة جمع وتقييم أدلة الإثبات ومرحلة إصدار تقرير التدقيق ويمكن توضيح تلك المراحل بالشكل رقم (٣) :

شكل (٣) المراحل التي تمر بها عملية التدقيق

المصدر إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (دحدوح والقاضي ، ٢٠٠٩)

وفيما يلي توضيح لتلك المراحل:

أولا:تخطيط عملية التدقيق: Planning the audit

بعد أن يتم الاتفاق ويتم توقيع رسالة الارتباط ما بين المدقق والعميل يقوم مدقق الحسابات بالبدء بالتخطيط لعملية التدقيق هذا ما جاء في الفقرة رقم (٢) و (٣) من المعيار رقم (٣٠٠) التي تنص على (إن يقوم المدقق بالتخطيط لعملية التدقيق وذلك من اجل إن تتم عملية التدقيق بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية)،ويمكن تعريف التخطيط على انه هو عملية وضع خطة إستراتيجية عامة وكذلك منهج يكون تفصيلي يتعلق بطبيعة الإجراءات المتوقعة لعملية التدقيق ومداها وتوقيتها ، إذ إن المدقق يقوم بالتخطيط من اجل انجاز عملية التدقيق بطريقة أكثر كفاءة وفي وقت مناسب ، إذ إن التخطيط المناسب يعمل على مساعدة المدقق على ما يلي: (دحدوح والقاضي ، ٢٠٠٩ : ٢٤٢)

١- التعرف على الجوانب التي تكون ذات أهمية والعمل على إعطاءها العناية المناسبة لها .
٢- توزيع الواجبات والأعمال على المساعدين بالشكل المناسب والملائم .
٣- تنسيق الأعمال التي تمت من قبل الخبراء وكذلك المدققين الآخرين .
٤- الحصول على أدلة تدقيق تكون كافية وملائمة .
٥- التحكم بالتكاليف.
٦- من خلال التخطيط يستطيع المدقق إن يتجنب سوء الفهم الذي قد يحصل ما بينه وبين العميل .

وعادة تشمل عملية التخطيط الخطوات الآتية:(الجوهر وآخرون ، ٢٠١٧ :٦٠)

١- فهم المشروع وبيئته.

٢- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.

٣- تحديد المستويات الأولية للمادية (الأهمية النسبية).

٤- تحديد وتقييم مخاطر التدقيق الجوهرية.

٥- تصميم خطة التدقيق العامة وبرنامج التدقيق التفصيلي.

شكل (٤) مراحل التخطيط لعملية التدقيق

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (الجوهر وآخرون ، ٢٠١٧ :٦٠)

وترى الباحثة استنادا إلى ذلك يتوجب على المدقق إن يتولى الأمور المذكورة أعلاه العناية الفائقة لكي يصل إلى درجة معقولة من الطمأنينة بأن نتائج التدقيق توفر قدرا معقولا من الطمأنينة لمستخدمي البيانات المالية. وسوف يتم توضيح تلك الخطوات التمهيدية بشكل مبسط.

١- فهم المشروع وبيئته: ينبغي على مدقق الحسابات إن يقوم بمعرفة المشروع الذي اسند إليه مهمة تدقيقه تختلف باختلاف الشكل القانوني الخاص بالمشروع فمثلا في الشركات المساهمة ينبغي على المدقق إن يقوم بالاطلاع على العقد التأسيسي الخاص بالشركة وكذلك أن يقوم بالاطلاع على النظام الداخلي لها وان يقوم بالتعرف على مركز الشركة القانوني وكذلك مقرها كما ويجب إن يكون على دراية ومعرفة بغرض الشركة ومدتها وكذلك برأس مالها وبالسلطات التي تكون ممنوحة إلى أعضاء مجلس الإدارة وكذلك بالإحكام الخاصة بانعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها وكذلك

بالإحكام التي تكون خاصة بالسنة المالية للشركة وكذلك بإعداد قوائمها المالية وبتوزيع الأرباح وإحكام الاحتياطات (عبد الله ، ٢٠٠٠ : ٢٠٨-٢٠٩) ،كذلك ينبغي على مدقق الحسابات إن يقوم بمعرفة ما إذا كان للمشروع فروع أخرى وهل أنها تقوم بإمساك حساباتها بنفسها أو إن تقوم بإمساكها عن طريق المركز الرئيسي وعما إذا كانت للمشروع شركات تابعة أوقد يتبع شركة قابضة أو مسيطرة ، كما يجب على المدقق إن يقوم بزيارات استطلاعية للمشروع والتعرف على النواحي الفنية و فحص النظام المحاسبي للمشروع والاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة، وعلية فأن عملية جمع المعلومات عن المشروع لا تتم إثناء عملية التخطيط فمن المفترض إن يكون قد قام بها المدقق عند قبول المهمة (Dayan،1999 : 890)

٢- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية: جاء تعريف الإجراءات التحليلية في المعيار رقم (٥٢٠) على أنها هي عملية تحليل النسب وكذلك المؤشرات المهمة ومن ضمن ذلك نتائج البحث التي تكون متعلقة بالتقلبات والعلاقات المتعارضة مع المعلومات الأخرى التي تكون ذات العلاقة أو مع تلك المعلومات التي تكون منحرفة عن المبالغ المتوقعة ، إذ إن الإجراءات التحليلية تتضمن دراسة مقارنة المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة مع كل من : (دحدوح والقاضي ، ٢٠٠٩ : ٢٤٦)

أ- مقارنتها مع المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

ب- مقارنتها مع المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية مثل القيام بمقارنة نسبة مبيعات المؤسسة إلى حساباتها تحت التحصيل بالمعدلات السائدة في القطاع أو في مشاريع أخرى تكون ذات إحجام في القطاع ذاته.

ت- يتم مقارنتها مع النتائج المتوقعة كالموازنات التقديرية أو مقارنتها مع توقعات المدقق.

ث- مقارنتها مع المعلومات الغير مالية والتي تكون ذات العلاقة كتكلفة الرواتب ومقارنتها مع عدد الموظفين.

هذا ويمكن أداء الإجراءات في ثلاث مراحل من عملية التدقيق وهي:

أولا : مرحلة التخطيط.

ثانيا:مرحلة الاختبار.

ثالثا: المرحلة النهائية للتدقيق.

بالإضافة إلى ما ورد في المعيار الدولي رقم (٥٢٠) فيما يتعلق بالإجراءات التحليلية فقد قام المعيار رقم (٥٦) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبيين في عام ١٩٨٨ بالتأكد على إن الدليل الذي يمكن الحصول علية يجب إن يتم الحصول عليه من خلال نوعين من الإجراءات وهما التدقيق التفصيلي

الـــــذي يشـــــمل العمليـــــات والأرصـــــدة وثانيهمـــــا الإجـــــراءات التحليليـــــة الخاصـــــة بالمعلومات المالية (جمعة ، ١٩٩٩ : ٢٦٣).

٣- وضـع حـدود الأهميـة النسـبية: عـرف مجلـس معـايير المحاسـبة الأهميـة النسـبية علـى أنهـا هـي مقـدار التحريـف الـذي يحصـل فـي المعلومـات المحاسـبية فـي ظـل الظـروف التـي تكـون محيطـة بهـا وقـد يعمـل هـــــذا التحريـــــف علـــــى حـــــدوث تغييـــــر فـــــي قـــــرارات مســـــتخدمي تلك المعلومات (Collins&valin ،1992: 126).

٤- تحديـد مخـاطر التـدقيق وعلاقتهـا بالأهميـة النسـبية : إن الأهميـة النسـبية وكـذلك الخطـر يعتبـران مفهـومين متـرابطين مـع بعضـهما الـبعض ولا نسـتطيع الفصـل فيمـا بينهمـا ، إذ إن الخطـر يعتبـر هـو مقيـاس لعـدم التأكـد أمـا الأهميـة النسـبية فهـي تعتبـر مقيـاس يسـتخدم لقيـاس الحجـم أو المقـدار كمـا ينبغـي إن يأخـذ كـلا المفهـومين بعـين الاعتبـار ، إذ انـه يـتم قيـاس عـدم التأكـد للقيـم علـى أسـاس مقـدار معـين ، كمـا وينبغـي علـى مـدقق الحسـابات عنـد قيامـة بـالتخطيط لعمليـة التـدقيق إن يأخـذ بنظـر الاعتبـار كافـة الأمـور التـي تجعـل مـن البيانـات الماليـة بيانـات خاطئـة ، إذ إن قيـام المـدقق بفهـم المؤسسـة وكـذلك بيئتهـا يشـكل إطـار مرجعيـا يعتمـده المـدقق عنـد القيـام بـالتخطيط لعمليـة التـدقيق وكـذلك يمكنـه مـن إن يقـوم بممارسـة حكمـه المهنـي بخصـوص تقيـيم الأخطـاء الجوهريـة التـي تكـون موجـودة فـي البيانـات الماليـة ، كـذلك يعمـل علـى مسـاعدة المـدقق فـي تحديـد الأهميـة النسـبية وكـذلك فـي مسـاعدته علـى تقيـيم الحكـم حـول الأهميـة النسـبية سـيبقى ملائـم خـلال اسـتمرار سـير عمليـة التـدقيق أم لا ،إذ إن تقيـيم الأهميـة النسـبية مـن قبـل المـدقق المتعلقـة بالفئـات ستسـاعده فـي تقريـره الـذي يعـده ، وتقيـيم المـدقق للأهميـة النسـبية المتعلقـة بأرصـدة حسـابات معينـة سـتمكنه مـن اتخـاذ القـرار الـذي يكـون خـاص بـالبنود التـي سـيعمل علـى فحصـها ومسـاعدته فـي معرفـة هـل سـيحتاج إلـى اسـتخدام العينـات وهـل سـيقوم بـأجراء التحليـل ،إذ إن ذلـك سيسـاعد المـدقق علـى اختبـار إجـراءات التـدقيق والتـي بمجموعهـا يتوقـع أن تـؤدي إلـى تخفـيض مخـاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول (عرار ، ٢٠٠٩ : ٢٩) .

٥- برنـامج التـدقيق : يعـد برنـامج التـدقيق مـن أهـم المراحـل المسـتخدمة فـي عمليـة التخطـيط حيـث يقـوم بإعطـاء توضـيح للخطـوط العريضـة ويعمـل علـى تحديـد الإجـراءات التفصـيلية والتعليمـات المكتوبـة التـي تكـون ضـرورية لتنفيـذ هـذه الإجـراءات والعمـل علـى تحديـد أوقاتهـا بطريقـة منظمـة ومعقولـة والعمـل علـى إبـلاغ تلـك التعليمـات إلـى الأطـراف التـي تـدخل مجـال التـدقيق ولكـي يكـون برنـامج التـدقيق عـالي الجـودة يجـب علـى المـدقق إن يقـوم بعمليـة الفحـص الأولـي لنظـام الرقابـة الداخليـة والقيـام بفحصـه فحصـا دقيقـا لمعرفـة مـدى الكفـاءة والسـلامة التـي يتمتـع بهـا ومعرفـة مـدى إمكانيـة الاعتمـاد عليـة فـي تنفيـذ الخطـط وتحديـد المشـاكل التـي سـتواجه المـدقق عنـد القيـام بعملـه و يعـد برنـامج التـدقيق دليـل ملخـص

يرجع إلية المدقق ومساعديه لمعرفة ما يجب إن يقوموا به (الفيومي ولبيب ، ١٩٩٨ : ١٨٩) ، كما ويعد البرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق في أتباعه والرجوع إليه عند القيام بعملية التخطيط ومعرفة الساعات التي استغرقت في عملة (Dayan،1999: 891) ، إذ إن برنامج التدقيق لا يعتبر سردا إلى الخطوات التي يتم إتباعها للقيام بعملية التدقيق بل يعد خطة تكون محكمة من اجل تحقيق أهداف معينة على أساس مبادئ وكذلك مستويات تكون متعارف عليها ما بين ممارسي مهنة التدقيق وحتى يتم نجاح هذه الخطة ينبغي أن يتم توافر مجموعة من الخصائص والتي يمكن إيجازها بالاتي: (محمد ، ٢٠٠٩)

١- المرونة: يجب إن يراعى موضوع المرونة عند القيام بتصميم برنامج التدقيق بحيث تكون هناك أمكانية على تعديل أو تغير البرنامج في حال ظهور أي أسباب أو متغيرات تكون مستدعية للتغيير .

٢- الشمولية: يجب على برنامج التدقيق إن يكون مشتملا في كافة مراحله وخطواته على جميع إجراءات التدقيق المطلوب القيام بتدقيقها .

٣- السهولة في التنفيذ: على برنامج التدقيق إن يكون واضحا وان يتمكن من تنفيذه بكل سهولة ويسر لكل لأي عنصر من العناصر التي تكون خاضعة للتدقيق وفي الزمن المحدد .

كذلك قد يحتوي برنامج التدقيق على أهداف التدقيق لكل مجال وعلى موازنة الوقت التي يتم فيها تخصيص الساعات لمختلف مجالات التدقيق وإجراءاته ولذلك يجب على المدقق عند تهيئة برنامج التدقيق مراعاة الآتي:(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ١٢٦:٢٠٠٨)

- على المدقق إن يقوم بمراعاة التقديرات التي تكون خاصة بالملازمة وبمخاطر الرقابة.
- على المدقق إن يقوم بمراعاة مستوى الثقة المطلوب توفيره بإجراءات أساسية.
- عليه أن يراعي موضوع النظر بتوقيت اختبارات الإجراءات الأساسية والضوابط .
- على المدقق إن يقوم بمراعاة موضوع التنسيق بين أية إجراءات تكون متوقعة من قبل المؤسسة وبين عدد المساعدين المتيسر.

ثانيا:جمع وتقيم أدلة أثبات التدقيق :Collect and evaluate evidence

يمكن تعريف أدلة الإثبات على إنها هي كل ما يقوم بالتأثير على حكم وتقدير مدقق الحسابات بما يتعلق بمطابقة ما تم عرضه من معلومات مالية تكون معبره عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة ، إذ إن معظم جهد مدقق الحسابات الذي يكون مبذول في سبيل تكون رأيا محايدا ومناسبا حول القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها يكون متمثلا بجمع وتقيم الأدلة والقرائن الخاصة بعملية التدقيق ، حيث إن المدقق الحيادي يجب علية إن يقوم بجمع كافة الأدلة والقرائن التي تسهل له موضوع الحكم على القوائم المالية فيما إذا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا ، ومن اجل إن يقوم المدقق بإصدار هذه الأحكام يجب

عليـــــة إن يقـــــوم باســـــتيفاء وتحقيـــــق المعيـــــار الثالـــــث مـــــن معـــــايير العمـــــل الميـــداني (تومـــاس وهنكـــي ، ١٩٨٩ : ٣١١) ، إذ إن جـــوهر عمليـــة التـــدقيق يكمـــن فـــي تجميـــع الأدلـــة المناســـبة والملائمـــة والعمـــل علـــى تقويمهـــا بشـــكل موضـــوعي ، وبمـــا إن الهـــدف الرئيســـي لعمليـــة تـــدقيق الحسابات هو إبداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم المالية فأن هذا الرأي يتطلب من مدقق الحسابات إن يحصل على الأدلة التي تكون كافية وملائمة (دحدوح والقاضي ، ٢٠٠٩ : ٣٢٥) .

وحتـى تـتمكن أدلـة الإثبـات مـن إن تقـوم بـدورها بالصـورة الصـحيحة بالنسـبة لأداء مهمـة تـدقيق الحســـابات يجـــب أن تتحلـــى بمجموعـــة مـــن الصـــفات والخصـــائص ولعـــل مـــن أهمها ما يأتي :(سرايا، ٢٠٠٧: ٢٧١)

أ- علـى الـدليل أن يكـون كافيـا كمـا ونوعـا مـن اجـل الوصـول إلـى النتـائج المطلوبـة ومـن اجـل تحقيـق أهـداف عملية التدقيق .

ب- علـى الـدليل إن يكـون مكتوبـا ومـدونا فـي أوراق عمـل تكـون متـوفرة فيهـا الشـروط المهنيـة الخاصـة بعملية التدقيق.

ت- على الدليل أن يكون منطقيا ومرتبطا بالرأي الذي توصل له المدقق .

ث- علـى الـدليل أن يكـون عملـي وكـذلك اقتصـادي بحيـث تتناسـب فيـه تكلفـة الحصـول عليـة مـع النتيجـة التـي يتوقعها المدقق .

إذ يمكـن تقسـيم الأدلـة التـي يقـوم بجمعهـا المـدقق والتـي يعتمـدها مـن اجـل أن يقـوم بإبـداء رئيـا حـول صحة البيانات المالية إلى عدة أنواع وهي ما يلي : (التميمي، ٢٠٠٦: ١٠٥-١٠٦)

أ- أدلة فعلية (مشاهدة وجرد) .

ب- التأييدات.

ت- المستندات.

ث- الاحتساب.

ج- الإجراءات التحليلية.

ح- الاستفسارات الشفوية.

قـد يقـوم مـدقق الحسـابات باسـتخدام واحـدا أو مـزيج مـن إجـراءات عمليـة التـدقيق وذلـك مـن اجـل أخيـار تأكيـدات القـوائم الماليـة ، إذ يتوجـب علـى مـدقق الحسـابات إن يقـرر مـا هـي الأدلـة التـي ينبغـي أن يقـوم بجمعهـا ومـا هـي التكـاليف المترتبـة علـى عمليـة جمـع الأدلـة ومـا هـو الوقـت المناسـب لجمـع الأدلـة ، وبالتـالي على المدقق أن يقوم بتحديد ما يأتي: (لطفي، ٢٠٠٦: ٣٣٠).

أ- يجب إن يتم تحديد الإجراءات التي يتم تطبيقها في عملية التدقيق .

ب- يجب إن يتم تحديد حجم العينة التي يتم تطبيق إجراءات التدقيق عليها.

ت- يجب إن يتم تحديد توقيت الإجراءات.

ث- يجب إن يتم تحديد البنود المحددة التي يتم تطبيق الإجراءات عليها .

ثالثا:إصدار تقرير التدقيق Issuing the audit report

إن تقرير التدقيق الذي يعده مدقق الحسابات يعتبر الخطوة الأخيرة في عملية تدقيق الحسابات ، إذ يجب على مدقق الحسابات إن يقوم بأعداد التقرير على وفق معايير أعداد التدقيق التي تكون خاصة بعملية التدقيق ومن هنا سيتم التطرق ما يحتويه تقرير مدقق الحسابات والتي هي ما يلي :

١- عناصر تقرير مدقق الحسابات: يجب إن يحتوي تقرير المدقق الذي يتم إعداده عن القوائم المالية على مجموعة من العناصر الأساسية والتي هي اسم التقرير وكذلك الجهة التي يكون موجه لها التدقيق وكذلك يكون حاويا على ألفقره التمهيدية والفقرة الافتتاحية وكذلك فقرة النطاق وفقرة الرأي وكذلك اسم مكتب التدقيق أو اسم المدقق وأيضا يكون حاويا على تاريخ التقرير وكذلك توقيع المدقق . (عميروش، ٢٠١١: ٤٢).

٢- خصائص تقرير مدقق الحسابات: يمكن اعتبار التقرير الذي يعده المدقق جيدا وذو جوده عالية في حال كانت جميع العبارات التي يحويها حقيقية وكذلك موثقة بأوراق العمل التي يقوم مدقق الحسابات بالاحتفاظ بها والتي يمكن أن يتم عرضها بطريقة تعمل على منع أي تأويل أو تحريف يحصل بطريقة غير مقصوده ويمكن إن تبرهن نوعية التقرير من خلال مجموعة من الخصائص التي يمكن توضيحها بالتالي:(نور، ١٩٩٢: ٥٦٢ –٥٦٣).

أ- الإيجاز: يجب إلا يكون التقرير مطولا أكثر من ألـلازم وان لا يحتوي على العبارات والجمل التي تكون غير واضحة وان لا يحتوي على التفاصيل الكثيرة التي تفقد قيمته.

ب- الوضوح: يجب إن يكون التقرير واضح في محتوياته ولا يوجد فيه أي غموض من اجل إيصال النتائج بشكل أسهل.

ت- الأهمية: يجب إن تكون المعلومات التي يحتويها التقرير ذات أهمية للأطراف المستفيدة من التقرير.

ث- الصحة والدقة:يجب إن تكون المعلومات التي يحتويها التقرير واضحة ودقيقة للأطراف المستفيدة.

ج- الترابط: يجب إن تكون الجمل في التقرير مترابطة فيما بينها بحيث تشجع القارئ للتقرير على الاستمرار وبدون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

ح- الصدق والأمانة: يجب إلا يكون المدقق متحيزا في راية لأي طرف من الإطراف وان يعطي رأيه بكل صدق وأمانه.

٣- أنواع تقارير عملية التدقيق: هناك العديد من الهيئات المهنية والعلمية والتشريعات المحلية في مختلف البلدان تؤكد على ضرورة إبداء الرأي من قبل المدقق حول صدق وعدالة القوائم المالية عن

المركز المالي للشركة،وبالتالي توجد أربع أنواع من التقارير يبدي فيها المدقق رأيه وهذه الأنواع هي:(جمعة ، ٢٠٠٠: ١٢٦) .

- التقرير النظيف: يقصد بالتقرير النظيف هو عدم وجود تحفظات بمعنى إن القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن حالة الشركة التي يتم تدقيقها كما ويحق للمدقق إن يقوم بإضافة أي فقرات أخرى للرأي في حال وجود إحداث ينبغي إن يتم ذكرها في التقرير.

والشكل الآتي يوضح هيكل التقرير في حالة الرأي النظيف.

شكل (٥) هيكل التقرير في حالة الرأي النظيف

اسم التقرير

الفقرة التمهيدية
فقرة النطاق
فقرة إبداء الرأي

التاريخ : التوقيع :

المصدر من إعداد الباحثة ، بالاعتماد على المصدر(جمعة،٢٠٠٠) .

- التقرير النظيف جزئيا:إن هذا النوع من التقرير يشير إلى وجود تحفظات ويقصد به إن يقوم مدقق الحسابات بإصدار تقريرا متحفظا وذلك بسبب وجود بعض الاعتراضات وعلى المدقق إن يقوم بذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية،إذ إن التقرير بتحفظ يعتبر من أصعب المهام التي يقوم المدقق بها لان ذلك يتطلب من المدقق إن يقوم بذكر الأسباب التي أدت إلى التحفظ وهذا يتطلب من المدقق استخدام أسلوب واضح من اجل تبرير هذه التحفظات.
- التقرير النظيف كلياً:إن هذا النوع من التقرير يشير إلى عدم تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة الحقيقي وعلى المدقق عند إعداد هذا النوع من التقرير إن يستخدم عبارات تبين أسباب إعطاء هذا الرأي بعبارات وأسباب لا تقبل الشك،وعند هذا النوع من الرأي يجد المدقق إن التحفظ غير كافي للتعبير عن النقص أو التضليل في القوائم المالية .
- التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي : يقوم المدقق بالامتناع عن إبداء راية في حالة عدم إمكانية حصوله على الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء الرأي حول البيانات المالية ، وكذلك يقوم بالامتناع عن إبداء راية في حالة وجود قيود كبيره على مدى الفحص الذي يقوم به أو بسبب عدم التأكد من قيمة احد العناصر أو النتائج التي قد تؤثر وبشكل كبير على المركز المالي

ونتائج الإعمال ، ومن هنا يكون من الصعب على المدقق إن يبدي رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحده (المطارنة ، ٢٠٠٦ : ١٣١) .

والشكل التالي يوضح هيكل تقرير المدقق بخلاف التقرير النظيف.

شكل (٦) هيكل التقرير المنطقي بخلاف التقرير النظيف

اسم التقرير

الفقرة التمهيدية
فقرة إبداء الرأي

التاريخ: التوقيع :

فقرة النطاق تحذف في حالة الامتناع عن إبداء الرأي

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (المطارنة ، ٢٠٠٦)

٢-١-١١ العوامل التي أدت إلى الاهتمام المتزايد بعملية التدقيق: Factors that have led to increased interest in the audit process

١- **فجوة البعد:** نتيجة للنقص الحاصل في درجة الثقة والحاجة إلى طرف يكون مستقلا وخارجيا من اجل زيادة الثقة في البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها من قبل مستخدميها يعود وبشكل أساسي إلى فجوة البعد والتي يمكن تعريفها على أنها هي الفجوة التي تحصل ما بين الإدارة والمساهمين وكذلك الأطراف الخارجية التي تكون معتمده على البيانات المالية التي تصدرها الإدارة حيث إن حدوث هذه الفجوة يعود إلى القيام بتوكيل فريق معين من اجل أن يتولى مهمة إدارة شؤون المؤسسة ، ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى خلق فجوه البعد هو انفصال الإدارة عن المالكين ، وبالتالي فأن استحالة قيام المالكين بالاطلاع على كافة المعلومات المالية و كذلك غير المالية التي تحدث في مؤسساتهم فأن كل هذا يؤدي إلى خلق فجوة في الاتصال مابين الإدارة والمالكين ، حيث إن الإدارة هي التي تكون مسئولة عن توفير المعلومات إلى الجهة التي قامت بتوكيلهم وذلك من خلال تقديم التقارير المتعارف عليها (منصور ، ٢٠١٣ : ٢٤) .

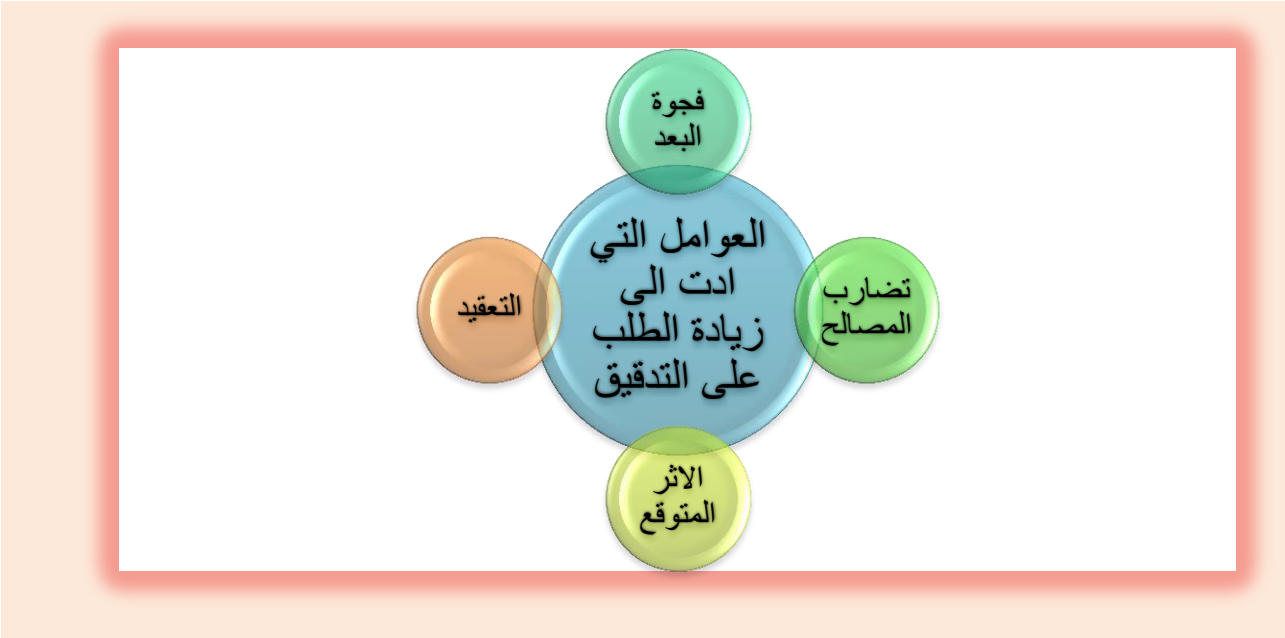
٢- **تضارب المصالح:** نتيجة لكثرة الجهات التي تكون مستفيدة من القوائم المالية وأيضا نتيجة لتعدد وكثرة الاستخدامات إلى هذه القوائم ، فأن كل هذا يجعل من الجهات المستخدمة إلى هذه القوائم بحاجة إلى جهة تكون مستقلة من اجل إن تقوم بطمأنتها على إن القوائم المالية قد تم إعدادها على وفق المبادئ المحاسبية وقد تم إعدادها بشكل صحيح ومحايد ولا يوجد فيها أي تحيز ، ويحدث

تضارب المصالح ما بين الإدارة والمساهمين وكذلك ما بين الشركة والأطراف المستخدمة للبيانات المالية (الذنيبات ، ٢٠١٠ : ٨٤) .

٣- **الأثر المتوقع :** إن هدف المحاسبة الأساسي هو المساعدة في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية ، إذ إن المحاسبة هي عملية تحديد العمليات الاقتصادية والعمل على تسجيلها ومن ثم القيام بإيصال النتائج إلى الأطراف المعنية ، إذ إن الهدف من القيام بعمليات التحديد والتسجيل هو إيصال النتائج إلى الأطراف المعنية من اجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فبالتالي لابد وجود جهة تكون متمتعة بالاستقلال والكفاءة تعمل على طمأنة الأطراف المستفيدة حول صدق وصحة البيانات المالية .

٤- **التعقيد:** نتيجة إلى التطور الحاصل في المعالجات المحاسبية وفي العمليات الاقتصادية وكذلك في المتطلبات القانونية ، فقد أدى ذلك إلى إدخال قدرا كبيرا من التعقيد في عمل المحاسبين وبالتالي فأن المحاسبين في اغلب الأحيان يتولون مهام ذات عمليات معقدة تحتاج إلى كفاءات عالية مما قد يؤدي هذا إلى الوقوع في الخطأ مما يؤدي انعكاس ذلك على البيانات المالية، وبالتالي فإن عملية التدقيق تساهم في القيام بطمأنة الأطراف المستفيدة حول صدق ودقة وملائمة العمليات المحاسبية التي حدثت (منصور ، ٢٠١٣ : ٢٤).

شكل (٧) العوامل التي أدت إلى الاهتمام المتزايد بعملية التدقيق



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (منصور ، ٢٠١٣)

٢-١-١٢ المنظمات المهنية التي تحكم مهنة التدقيق:

Professional organizations governing the audit profession

إن هناك العديد من الجهود المهنية والأكاديمية والتي تتجسد في مؤسسات مهنية ونقابات ومعاهد وأساتذة جامعات يكونون متخصصين في مهنة تدقيق الحسابات عربيا ودوليا حيث أنها لعبت معا دورا مهما في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات وذلك من اجل إعداد وتأهيل وتدريب وزرع المعرفة والوعي لدى الأشخاص العاملين في مهنة تدقيق الحسابات ونتيجة للضغوطات والتطورات التي تواجه المدققين في عملهم فقد ساهمت تلك الجهات بوضع مجموعة من القواعد والمعايير في المحاسبة والتدقيق وكذلك عملت على خلق المناخ المناسب من اجل تطبيق تلك القواعد والمعايير ولعل من أهم تلك المنظمات هي: (الديراوي ، ٢٠١٠ : ٢٦) .

١- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).
٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
٣- لجنة ممارسة التدقيق الدولي(IAPC).
٤- الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
٥- الفريق المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.
٦- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
٧- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق.
٨- نقابة المحاسبيين والمدققين العراقيين.
٩- ديوان الرقابة المالية.

٢-١-١٢ فجوة التوقع في التدقيق:Audit expectation gap

ظهرت تحديات كثيرة في أواخر القرن الماضي وبدايات القرن الحالي لمهنة التدقيق عموما وللمدققين الخارجيين على وجه الخصوص ولعل من أهم هذه التحديات هي (فجوة التوقعات) ، والتي يمكن تعريفها على إنها هي الاختلاف ما بين توقعات المجتمع بما فيهم مستخدمو البيانات المالية وبين الأداء الفعلي للمدقق (الباز، ١٩٩٩ :٦٥) ، وتعد فجوة التوقع من المتغيرات الحديثة التي أشهدتها مهنة التدقيق في الفترة الأخيرة (توماسوآخرون ، ١٩٨٩ :٤٩) ، حيث انه كان أول اعتراف صريح ورسمي متعلق بتلك المشكلة هو ما تضمنه "تقرير لجنة مسئوليات المراجعة "والذي قام بالاهتمام "بمدى إمكانية وجود فجوة بين ما يتوقعه الجمهور أو احتياجات الجمهور وبين ما يجب إن يتوقعه المدققين" ويمكن تعريف (فجوة التوقعات) أيضا على أنها "هي الفجوة التي تحدث ما بين معايير الأداء الفعلي للمدقق وبين التوقعات العامة المختلفة لأداء المدققين "، أي أنها "هي الفرق بين ما يريده ويتوقعه المجتمع

ومستخدمو القوائم المالية وما تتوقعه مهنة التدقيق تحققه من عملية التدقيق" (لطفي ، ٢٠٠٦ : ٧٠-٧١)، ويبين الجوهر وآخرون أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات واهم الطرق التي تؤدي إلى تضيق تلك الفجوة ، ولعل من أهم تلك الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الفجوة هي :(الجوهر وآخرون ، ٢٠١٧ : ١٦-٢١) .

١- بسبب الضعف في المعرفة العلمية لدى مستخدمو القوائم المالية بمهنة تدقيق الحسابات .

٢- نتيجة للشك في استقلالية وحياد مدقق الحسابات .

٣- نتيجة لعدم التحديد الواضح لدور مدقق الحسابات في المجتمع.

٤- بسبب ضعف الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات .

٥- بسبب الضعف لنظام الرقابة الذاتية لمهنة تدقيق الحسابات .

٦- نتيجة لانخفاض مستوى جودة الأداء في عملية التدقيق.

٧- بسبب القصور في التقارير المالية.

ومن أفضل الطرق المستخدمة في التضييق هي:

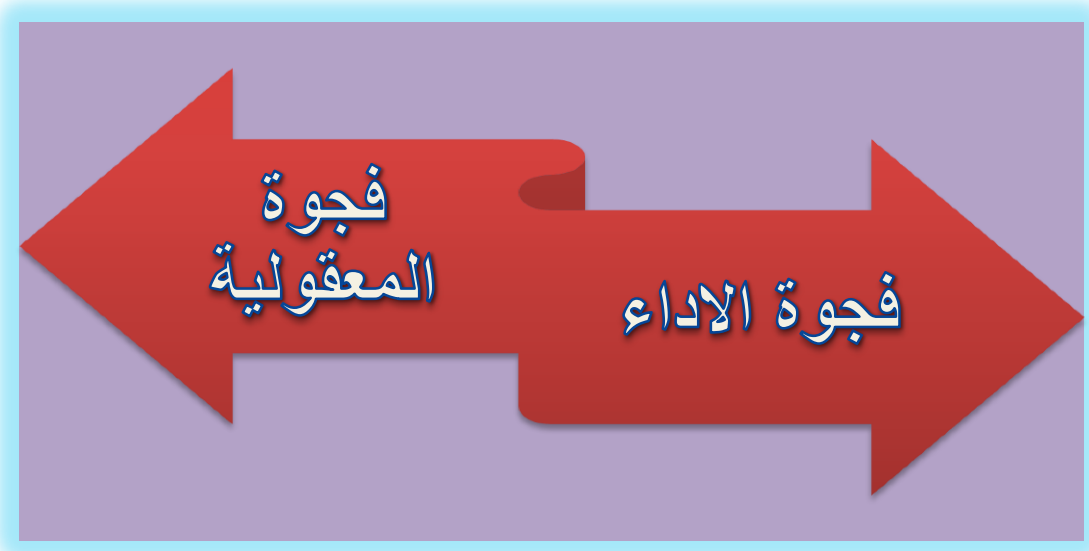
١- العمل على دعم استقلالية المدقق الخارجي.

٢- العمل على دعم دور المنظمات المهنية .

٣- القيام بدراسة توقعات المجتمع المالي والعمل على تلبية تلك التوقعات .

ويمكن توضيح أهم مكونات فجوة التوقعات بالمخطط التالي:

شكل (٨) مكونات فجوة التوقعات



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على (أمين السيد أحمد لطفي، ٢٠٠٦)

المبحث الثاني

التهديدات التي يتعرض لها مراقب الحسابات وأثرها على استقلاليته

Threats to the auditor and impact on independence

تمهيد:

تتمثل تهديدات المدقق بالضغوط والعوامل الأخرى التي تعمل على ضعف موضوعيته كي يكون مستقلا ، لذا يتوجب على المدقق أن يكون مستعدا وقادراً على التغلب على هذه التهديدات التي من الممكن إن تؤثر على استقلاليته وموضوعيته ،ويتم ذلك من خلال معرفة مصادر تلك التهديدات كما ويمكن إن تحدث تلك التهديدات نتيجة لمجموعة كبيرة من العلاقات والظروف ، مما قد تؤدي إلى خلق تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية، وكذلك يمكن إن يتعرض المدقق عند القيام بعملة إلى مجموعة من المخاطر التي تعد من التطورات الحديثة في عملية التدقيق الخارجي والتي أصبحت آمرا واقعيا يتطلب من المدقق إن يتعرف عليها وان يقوم بدراسة أهم العوامل المؤثرة فيها .

قمنا في بداية هذا المبحث بشرح مبسط عن المدقق الخارجي والدور الذي يقوم به في مهنة التدقيق وكذلك قمنا بذكر أهم المؤهلات والحقوق والواجبات التي يتسم بها المدقق وبعد ذلك قمنا بتسليط الضوء على أهم التهديدات والمخاطر التي تواجه المدقق في عملة وتتعرج إلى أهم الطرق والآليات للحد من مخاطرها.

٢-٢-١المدقق ودوره في مهنة التدقيق:

auditor and his role in the audit profession:

سبق وان قمنا بتعريف التدقيق على انه عملية فحص للدفاتر والسجلات والمستندات وذلك من خلال شخص مستقل ومحايد وفني بهدف الخروج برأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ، ومما سبق نجد إن من أهم الأركان الأساسية لعملية التدقيق هو ذلك الشخص الفني المحايد الذي يقوم بعملية التدقيق، ويمكن تعريف مدقق الحسابات على انه هو "الشخص الذي يمكن إن يقوم بعملية التدقيق وإعداد التقرير من اجل إبداء رأي

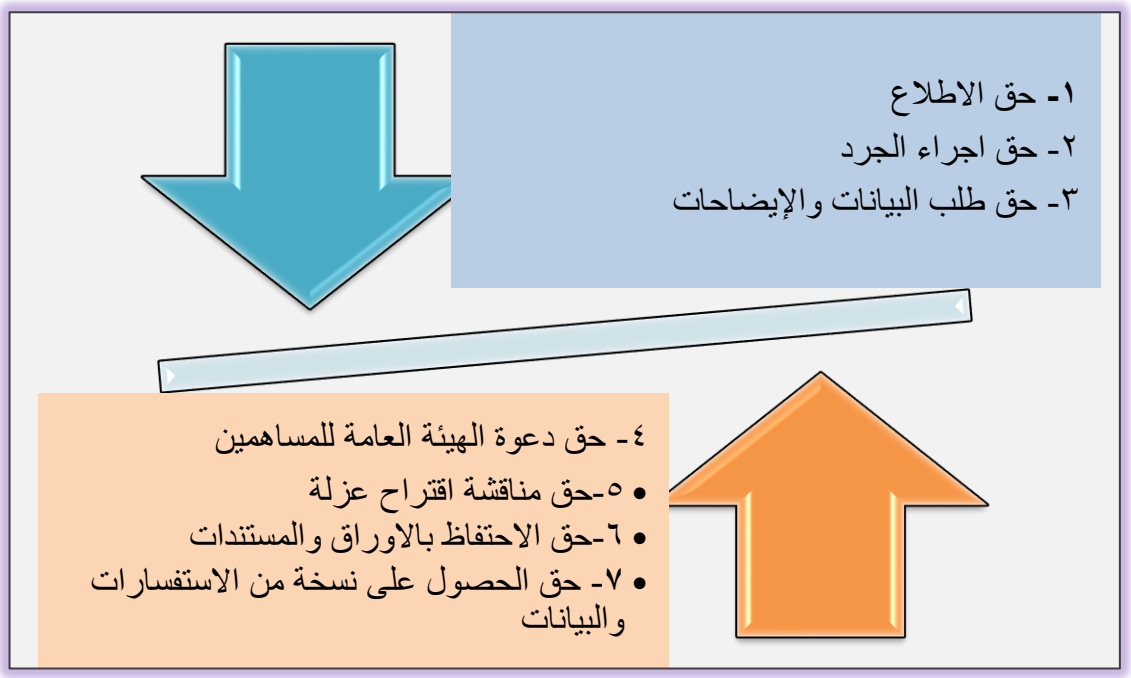
فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية"(مسعد والخطيب ، ٢٠٠٩ : ٥٨).كما ويمكن تعريف المدقق الخارجي أيضا على انه "هو الشخص المؤهل علمياً ومهنياً، والمُجاز رسمياً بمزاولة المهنة، والذي يتم تعيينه من لدن المالكين لتدقيق حساباتهم" ، أما دور المدقق الخارجي فأنه يتمحور حول إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل إدارة الشركة وهل إنها تعبر بصدق عن المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة عند انتهاء السنة المالية وهل تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (Grinaker, 1980, 63-69) ،ولكي تكون عملية التدقيق أكثر كفاءة وفاعلية يجب إن يتم اختيار مدقق خارجي يتمتع بقدر عالي من الاستقلال والحياد ، كما يجب إن يكون مستقلا عن الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها بمعنى إن لا يكون خاضع لسلطتها وان لا يتأثر بآرائها كي لا تكون لتلك العوامل اثر على نتائجه التي سيتوصل إليها وعليه إن يقوم بمنع الإدارة من إن تتدخل في أية عمل من أعماله وخاصة عند القيام بتصميم برنامج التدقيق (Gipple&Metuclf، 1974:38-46) , كما يجب عليه أن يمنع الإدارة من إن تتدخل في عملية كتابة التقرير وكذلك إن يمنعها من التدخل في الإجراءات والاختبارات التي يتم إتباعها واختيارها عند قيامة في عملية الفحص الميداني وذلك من اجل أن تتم عملية التدقيق بطريقة صحيحة تجعل الآخرين يثقون برأي المدقق (Holmes & Overmyer: 1975) .

٢-٢-٢ حقوق وواجبات مدققي الحسابات:Rights and duties of auditors

يتحلى مدقق الحسابات بمجموعة من الحقوق والواجبات ، سيتم التطرق إليها أدناه.

أولا: حقوق مدقق الحسابات: لكي يتمكن مدقق الحسابات من القيام بعمله بصورة أكثر كفاءة وفاعلية يتوجب عليه أن يكون أكثر دراية بالحقوق والواجبات المترتبة عليه ولعل من أهم الحقوق التي يتمتع بها مدقق الحسابات هي الموضحة في الشكل أدناه:

شكل (٩) حقوق مدقق الحسابات



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على مجموعة من الأبحاث

وأدناه سيتم استعراض تلك الحقوق وهي ما يلي:

١- **حق الاطلاع**: يحق لمدقق الحسابات إن يقوم بالاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات والمسندات الخاصة بالشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها في أي وقت كان، كما ويحق له إن يحضر في اجتماعات مجلس الإدارة وكذلك الهيئات العامة للمساهمين بهدف التأكد من مدى التقيد بنظام الشركة (المطارنة ، ٢٠٠٦: ٩٠).

٢- **حق إجراء الجرد**: يحق لمدقق الحسابات إن يقوم بعملية الجرد في الوقت المناسب له للتأكد من إن البيانات المالية تعبر بصدق وعدالة عن واقع المنشأة (نجم ، ٢٠١٢: ٢٨).

٣- **حق طلب البيانات والإيضاحات**: يحق للمدقق أن يقوم بطلب الإيضاحات والبيانات من قبل إدارة الشركة وكل ما يراه ضروري ومهم من اجل القيام بعمله بشكل مناسب كما ويفترض على مجلس الإدارة إن يقوم بتزويده بكل ما يطلبه (محمود وآخرون ، ٢٠١١: ١١٣).

٤- **حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين:** يحق للمدقق أن يقوم بدعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد في الحالات التي لا تحتمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال (نجم ، ٢٠١٢ :٢٨).

٥- **حق مناقشة اقتراح عزله**: يحق لمدقق الحسابات إن يقوم بمناقشة اقتراح عزله ويتم ذلك من خلال إرسال مذكرة خطية إلى المنشأة، كما ويحق له أن يناقش اقتراح عزلة وكذلك يحق له الرد والدفاع عن موقفة أما م الجمعية العامة للمساهمين (مسعد والخطيب ، ٢٠٠٩ :٧٥).

٦- **حق الاحتفاظ بالأوراق والمستندات**: يحق للمدقق أن يقوم بالاحتفاظ بكافة المستندات والأوراق وذلك من اجل ضمان حصوله على كافة أتعابه من موكلة" (جربوع ، ٢٠٠٣ :٢٣٣).

٧- **حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات:** يحق له أن يقوم بالاحتفاظ بنسخة من الاستفسارات وكذلك البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين من اجل الحضورإلى اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة (نجم ، ٢٠١٢ : ٢٨) .

ثانيا : واجبات مدقق الحسابات : إن قيام مدقق الحسابات بتحمل مسئولياته يتطلب منه التحديد الواضح للواجبات التي نص عليها القانون،ولقد قامت القوانين المنظمة لهذه المهنة بتوضيح أهم هذه الواجبات، حيث ورد بعضها في قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات لسنة ٢٠٠٤ م ، و البعض الآخر منها ورد في قانون الشركات لسنة ١٩٦٤ م ،ويمكن إجمالها على النحو التالي : (نجم ، ٢٠١٢ : ٢٩ -٣١)

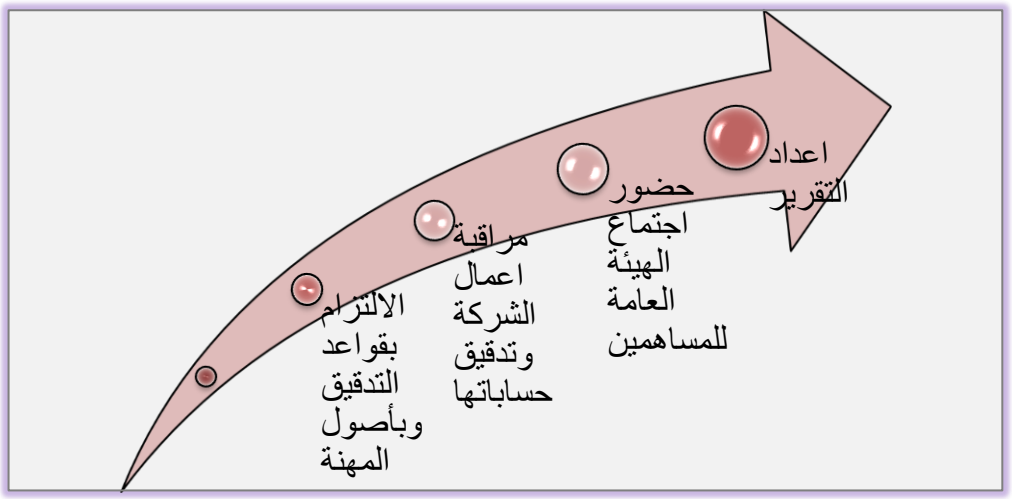
أ- إعداد التقرير.

ب- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

ت- مراقبة أعمال الشركة وتدقيق حساباتها.

ث- الالتزام بقواعد التدقيق وبأصول المهنة.

شكل (١٠) واجبات مدقق الحسابات



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر(نجم ، ٢٠١٢)

٢-٢-٣ أهم التهديدات التي يتعرض لها مدقق الحسابات عند مزاولة المهنة

The most important threats to the auditor when practicing the profession

كما ذكرنا سابقا إن مدقق الحسابات هو الشخص الذي يمكن إن يقوم بعملية التدقيق وإعداد التقرير من اجل إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ، بمعنى إن مهمة المدقق هي إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ، ولكن في بعض الأحيان لا يقوم بمهمته بصورة صحيحة وذلك لوجود تهديدات تؤثر على عمله وبالتالي تجعله يفقد استقلاليته ، إذ إن الاستقلال يعتبر احد العوامل الرئيسية للمدقق فبدون الاستقلال لا يمكن لمستخدمي البيانات المالية الاعتماد على البيانات الصادرة من تقرير المدقق (Salehi ،2009:142) **ويمكن تعريف تهديدات المدقق "بأنها الضغوط أو العوامل الأخرى التي تضعف موضوعية المدقق لكي يكون مستقلاً في انجاز عملة"** (Allen&Siegel,2002:528)، ومن هنا يشير مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين ضمن دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إلى مجموعة من التهديدات التي يتعرض لها المدقق الخارجي عند ممارسة مهنته ، ومن أهم تلك التهديدات هي المبينة في الشكل رقم (١١).

شكل (١١) التهديدات التي يتعرض لها مدقق الحسابات

المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٢)

وأدناه عرض لأهم التهديدات التي وضحها الشكل رقم (١١):

١- **تهديدات التآلف Familiarity Threats.**

ويقصد بتهديدات التآلف هي وجود علاقة وثيقة ما بين المدقق أو أحد أعضاء فريق التدقيق مع عميل التدقيق بحيث يتعاطف معه بشدة ويجعله متأثر بشكل مبالغ فيه بشخصية ونوعية مديري هذا العميل مما يؤدي إلى تهديد الثقة The Trust Threat ويصبح المدقق محل ثقة تماماً من ممثلي إدارة العميل وبالنتيجة لا يكون المدقق صارم أو يمارس الشك المهني عند إجراء عملية التدقيق، وعادة ينشأ هذا التهديد نتيجة العمل لفترة طويلة عند العميل،كما إن هناك عدة أسباب قد تؤدي إلى خلق تهديد التآلف ولعل من أهمها هي ما يأتي : (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٢ : ١٦)

أ- في حالة وجود علاقة عائلية قريبة أو مباشره ما بين عضو من فريق العملية مع عضو يعمل مسؤولا أو مديرا لدى العميل.

ب- في حالة وجود علاقة عائلية قريبة أو مباشره مع عضو يعمل موظفا لدى العميل يحتل منصبا يعطي له الصلاحية بممارسة تأثير هام على موضع العملية.

ت- في حالة وجود مدير أو مسؤول لدى العميل أو موظف يحتل منصب يخوله ببذل تأثير هام على موضوع العملية عمل مؤخرا كشريك في العملية.

ث- في حالة وجود محاسب مهني يقبل الهدايا أو المعاملة التفضيلية من عميل ما، ما لم تكن القيمة ليست ذات أهمية أو ليست ذات عواقب.

ج- في حالة وجود موظف رئيسي تكون له علاقة ارتباط طويلة الأمد مع عميل التأكيد.

٢- **تهديدات العلاقات الاجتماعية:Threats of social relations**

ويقصد بها وجود علاقة أسرية أو شخصية بين عضو من أعضاء فريق التدقيق مع مدير أو مسؤول أو مع بعض الموظفين والتي تؤدي إلى ضغوط قد يفرضها عميل التدقيق على العضو أو فريق التدقيق، أو قد يكون أحد أفراد أسرة عضو التدقيق موظفاً يسمح له بممارسة نفوذ جوهري ومباشر على موضوع المهمة عندئذ قد تنشأ تهديدات تؤثر على الاستقلالية.

٣- **تهديدات المصلحة الشخصية.Threats of personal interest**

وهي التهديدات التي تحدث نتيجة لوجود مصالح مالية أو مصالح أخرى تؤثر وبشكل غير ملائم على سلوك المدقق ، كما إن هناك مجموعة من الأسباب والظروف التي قد تؤدي إلى نشوء هذا التهديد وهي ما يلي :(دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٢: ١٧)

أ- في حالة وجود عضو في فريق التأكيد تكون له مصلحة مالية مباشره مع عميل التأكيد.

ب- في حالة وجود شركة يساورها القلق حول إمكانية فقدان عميل ذو مكانة مهمة.

ت- في حالة وجود شركة يكون لها اعتماد غير مناسب على الإتعاب الإجمالية من قبل عميل ما.

ث- في حالة وجود عضو في فريق التأكيد تكون له علاقة تجارية وطيدة مع عميل تأكيد.

ج- في حالة وجود عضو في فريق التدقيق يدخل في مفاوضات تتعلق بالتوظيف مع عميل التدقيق.

٤- **تهديدات التأييد:Threats of resistance**

ويقصد به قيام المدقق بالترويج لموقف العميل أو صاحب العمل، إذ إن هناك عدة ظروف وأسباب قد تؤدي إلى خلق هذا النوع من التهديد ولعل من أهم هذه الأسباب ما يلي: (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٢: ١٨)

أ- في حالة قيام الشركة بالترويج للأسهم في عملية تدقيق.

ب- في حالة قيام المحاسب المهني بالعمل كمحام بالنيابة عن عميل تدقيق معين في دعاوى المقاضاة أو النزاعات مع إطراف ثالثة.

٥- **تهديدات المضايقة**:**Threats of harassment**

يعرف على انه هو التهديد الذي يمنع المدقق من العمل بموضوعية نتيجة لضغوطات قد تكون فعلية أو متوقعة ولعل من أهم الظرف التي تؤدي إلى خلق هذا النوع من التهديد ما يلي : (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٢: ١٩)

أ- يحدث في حالة وجود شركة يتم تهديدها بالطرد.

ب- في حالة قيام عميل التدقيق بالإشارة إلى انه لن يقوم بمنح عقد تقديم خدمة التأكيد المخطط له إلى الشركة إذا استمرت هذه الشركة في عدم الموافقة على المعاملة المحاسبية للعميل لعملية معينة.

ت- يحدث في حالة وجود شركة يتم تهديدها بالمقاضاة من قبل العميل.

ث- يحدث في حالة وجود شركة يتم الضغط عليها من اجل تخفيف نطاق العمل المنجز بشكل غير ملائم بغرض تخفيض الإتعاب.

٦- **تهديد تعارض المصالح**:**Threat of conflict of interest**

يمكن تعريف تهديد تعارض المصالح على انه هو ذلك الموقف أو الوضع الذي تتأثر فيه استقلالية وموضوعية قرار شخص بمصلحة معنوية أو مصلحة مادية وشخصية قد تهمه هو أو احد أقاربه أو تهم احد أصدقائه المقربين ، أو عندما يكون أداؤه بالعمل قد يتأثر باعتبارات شخصية قد تكون مباشرة أو غير مباشرة، هذا وقد يقع مدقق الحسابات فريسة سهلة إلى تهديد تعارض المصالح وذلك نتيجة لعده أسباب ولعل من أهمها هي انه يتم تهديده من قبل الشركة التي تقوم بتعينه بنقل أعمال التدقيق الخاصة به إلى مدقق أخر إذ لم بغض النظر عن بعض المخالفات المحاسبية لدى الشركة محل التدقيق ، كما إن المدقق قد يضطر إلى الموافقة على بعض المخالفات المحاسبية من اجل الحصول على عقود عمل مع هذه الشركة ، أو من اجل الحفاظ على استمرارية عقد العمل معها، وبهذا الصدد فقد قام مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين ضمن دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين بإصدار مجموعة من نصوص التي تعمل على منع تعارض المصالح وهي ما يأتي: (عنبر : ٦)

أ- ينبغي على مراقب الحسابات أن يتخذ خطوات معقولة من اجل تحديد الظروف التي يمكن أن تعمل على خلق تهديد التعارض في المصالح ، والتي قد تؤدي هذه الظروف إلى خلق تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية كما إن هناك مجموعة من الأسباب التي قد تؤدي إلى خلق تهديد التعارض في المصالح ومنها :

١- يحدث في حالة تنافس مراقب الحسابات مباشرة مع الشركة التي تكون خاضعة لتدقيقه أو عندما يكون لديه مشروع مشترك مشابه مع منافس رئيس للشركة.

٢- يحدث في حالة قيام مراقب الحسابات بأداء خدمات الشركات التي تتعارض مصالحهم أو تكون الشركات في نزاع مع بعضهم البعض فيما يتعلق بالموضوع أو المعاملة المعنية.

ب- ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم أهمية أية تهديدات- ويشمل ذلك التقييم قبل قبول أو استمرار علاقة ما مع شركة معينة أو عملية محددة- ما إذا كان لدى مراقب الحسابات أية مصالح تجارية أو علاقات مع الشركة أو طرف ثالث والتي قد تؤدي إلى خلق تهديدات، وفي حال عدم اتضاح أن تلك التهديدات غير هامه، في هذه الحالة ينبغي على المدقق إن يقوم بدراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها من اجل القضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول ولعل من أهم هذه الإجراءات هي : (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١٢ :١٩)

ج- اعتماداً على الظروف التي قد تؤدي إلى نشوء التعارض، ينبغي أن تشمل الإجراءات الوقائية في العادة قيام مراقب الحسابات بما يأتي:

١- ينبغي على مراقب الحسابات إن يقوم بإعلام الشركة بالمصلحة أو الأنشطة التجارية للشركة التي من الممكن أن تمثل تعارض في المصالح، والحصول على موافقتها من اجل التصرف في مثل هذه الظروف.

٢- يتوجب على مراقب الحسابات إن يقوم بإبلاغ جميع الأطراف المعلومة ذات الصلة بأن مراقب الحسابات يمثل طرفين أو أكثر فيما يتعلق بمسألة ما تكون فيها مصالحهم متعارض، والحصول على موافقتهم للقيام بذلك.

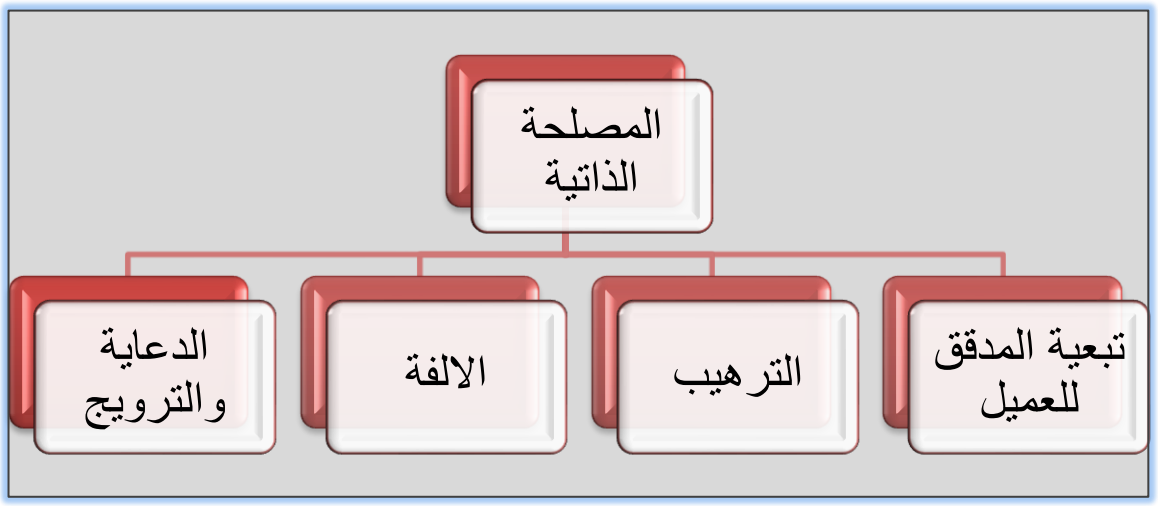
٣- ينبغي على مراقب الحسابات إن يقوم بإعلام الشركة بأن مراقب الحسابات لا يمثل حصرياً أي شركة في تقديم الخدمات المقترحة والحصول على موافقتهم للقيام بذلك.

كما إن هناك مجموعه من الإجراءات الوقائية التي يتم إتباعها للتقليل من أثر التهديدات، وقد عرفت من قبل مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين ضمن دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين على أنها:**"هي تصرفات أو إجراءات أخرى يمكن إن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى معقول** "ومن أهم الإجراءات الوقائية التي ينبغي إتباعها للحد من تهديد تعارض المصالح هي كالآتي:

١. القيام باستخدام فرق عمليات منفصلة.
٢. اتخاذ إجراءات لمنع الوصول إلى المعلومات (على سبيل المثال، فصل مادي كامل لهذه الفرق، حفظ البيانات بشكل سري وآمن).
٣. العمل على وضع إرشادات واضحة لأعضاء فريق العملية حول المسائل المتعلقة بالأمن والسرية.
٤. التوجه نحو استخدام اتفاقيات السرية الموقعة من قبل الموظفين وشركاء الشركة.
٥. الالتزام بالتدقيق المنتظم لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيس ليس له علاقة بعمليات العميل ذات صلة.

كما وان هناك مجموعة أخرى من التهديدات التي تؤثر وبدرجة كبيرة على استقلالية مدقق الحسابات وهي كما مبينة في الشكل أدناه:

شكل (١٢) التهديدات التي تهدد استقلالية المدقق



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (الرشيدي ، ٢٠١٢)

وسيتم توضيح أهم تلك التهديدات:

١- **تهديدات المصلحة الذاتية**:**Self-interes**

تعرف تهديدات المصلحة المالية على أنها هي الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بتدقيق الأعمال التي تخصه أي عندما تكون له مصالح مالية أو وجدانية أو شخصية أو أية أمور أخرى (Allen& Siegel,2002:528) .

٢- **تهديدات الدعاية والترويج**: **Advertising and promotion**

تعرف تهديدات الدعاية والترويج على أنها هي الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بأفعال دعائية لعملية التدقيق أو ضد موقف العملاء أوضد رأي غير متحيز (الرشيدي ، ٢٠١٢ : ٢٤).

٣- **تهديدات ألألفه(الثقة) :(The following (trust**

يعرف هذا النوع من التهديدات على انه هو الخطر الذي يحدث عندما يكون هناك علاقة ما بين مدقق الحسابات وما بين العملاء نتيجة للزيارات المتكررة عليهم (الرشيدي ، ٢٠١٢ : ٢٤) ، وكذلك تنشأ هكذا نوع من التهديدات في حالة وجود علاقة للمدقق مع الجهة الخاضعة للتدقيق وقد تكون هذه العلاقة أما علاقة خاصة أو علاقة مهنية أو علاقة طويلة الأمد (Allen&Siegel,2002:529)

٤- **تهديدات الترهيب (التخويف)** : **Intimidation**

يقصد بهذا النوع من التهديد على انه هو الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المدقق بعملية التدقيق وذلك عن طريق الإكراه من قبل العميل أو عن طريق طرف آخر (الرشيدي ، ٢٠١٢ : ٢٤) ،كما وقد يحدث هذا النوع من التهديدات عند قيام العميل بتهديد المدقق بإلغاء العقد المبرم فيما بينهما من أجل تخفيض الإتعاب (AL Nawaiseh, 2015:143)

٥- **تهديدات تبعية المدقق للعميل:Dependency of the customer's auditor**

إن استقلالية المدقق تتأثر عندما يكون أحد أعضاء فريق عملية التدقيق قد عمل في منصب مدير أو مسولا لدى العميل أو إذا كان يعمل لدى العميل بصفة مدير أو قد أصبح أحد أعضاء فريق التدقيق الحالي أو عندما يقوم بترويج وتداول أسهم العميل وغيرها من السندات المالية أو عند أداء دور محام والترافع عن العميل إمام إطراف خارجية أو العمل على مقاضاتهم (الرشيدي ، ٢٠١٢ : ٢٤).

وترى الباحثة على مكاتب التدقيق إن تقوم بالتأكيد من استقلالية الموظفين العاملين فيها قبل البدء بعملية التدقيق لأي عميل ، إذ إن عنصر الاستقلالية يكون له دورا مهما وفعالا في الحصول على رئيا فنيا ومحايدا وبالتالي الحصول على عملية تدقيق تكون ذات كفاءة وفاعلية عالية.

٢-٢-٤ أهم العوامل التي تهدد استقلالية المدقق:

بعد قيام الباحثة بدراسة العديد من البحوث التي تكون ذات علاقة بموضوعها اتضح إن هناك مجموعة من العوامل التي تعمل على تهديد استقلالية المدقق الخارجي عند ممارسة المهنة وان لتلك العوامل تأثيرا كبيرا على المدقق قد تجعله يفقد استقلاليته عند القيام بمهمته. والشكل التالي يوضح أهم تلك العوامل.

شكل (١٣) العوامل التي تهدد استقلالية المدقق

المصدر من إعداد الباحثة

وهذه العوامل يمكن إيجازها بالاتي:

١- **طول فترة الارتباط مع الزبون**: يتم النظر إلى هذا العامل من جهتين من خلال زاوية تأثيره على استقلالية المدقق الخارجي.

أولا: إن جودة عملية التدقيق تتطلب من مدقق الحسابات إن يكون ذو معرفة متعمقة بطبيعة نشاط الزبون وكذلك بالمتغيرات المؤثرة علية ، إذ إن طول فترة الارتباط مع الزبون يجعل المدقق في موقف أفضل وذلك من خلال معرفته الجيدة بنشاط هذا الزبون (جربوع ، ٢٠٠٤: ٩).

ثانيا: قد تؤدي طول فترة ارتباط المدقق مع الزبون إلى توطيد العلاقات وتكوين علاقات شخصية بين المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق مما يجعله إن يتغاضى عن بعض الأمور وبالتالي فأن هذا التغاضي سيؤثر على نوعية التدقيق وعلى استقلاليته حيث يعتبر التهديد الأكبر للمدقق الذي يؤثر على استقلاليته وعلى نزاهته في أداء واجبة (Mautz & Sharaf, 1961: 208)، حيث تم اقتراح تعين المدقق لمدة (٥) سنوات في الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها كي لا يكون المدقق تحت تهديد الإدارة سنويا بعدم تجديد تعيينه وعلى أن يتم تغيير المدقق خلال تلك المدة الطويلة وبصوره إجبارية كي لا تخلق علاقات ودية بين المدقق وأداره الشركة التي يدقق حساباتها بسبب طول الفترة (Gaston, 1987: 36-40).

٢- **المنافسة لاجتذاب الزبائن** : إن المدقق الخارجي عندما يقرر إن يدخل إلى مجال المنافسة من اجل اجتذاب الزبائن سوف يؤدي ذلك إلى المنافسة على الإتعاب الذي ينعكس أثرها على عملية التدقيق (Elliot & Korpi: 1979) ، حيث إن زيادة عملية التنافس من قبل مكاتب التدقيق لجذب الزبائن قد يؤدي إلى خلق الدوافع لدى الزبون من اجل إن يقوم بتغير المدقق سواء كان بهدف خفض الإتعاب التي يتقاضاها المدقق من عملية التدقيق أو من اجل إبدال المدقق بمدقق أخر يكون أكثر ولاء للإدارة ويعمل على تحقيق أهدافها ورغباتها وبالتالي سيؤثر ذلك على نوعية عملية التدقيق وهنا سيتعرض استقلال المدقق للخطر ، ونتيجة لذلك قد يزداد اعتماد المدقق على زبائنه في حال اعتقاد الزبائن بان مكاتب التدقيق الأخرى ستكون سعيدة بالارتباط معهم عندما يرغب الزبائن في تغيير المدقق الذي يتعاملون معه (Beams & Killough, 1970: 12-28) ، وتعمل قواعد السلوك المهني إلى إصدار ضوابط وتعليمات تمنع فيها قيام المدقق الخارجي من التنافس لأجل اجتذاب الزبائن وكذلك تمنعه من المناقصة على الإتعاب للحصول على عمل من أعمال المهنة إلا إن القيام بالتطبيق العملي لهذه الضوابط قد يشوبه بعض حالات القصور الذي يعزى إلى تراخي الجمعيات المهنية من التطبيق الصارم لهذه الضوابط من اجل كسب ثقة الجمهور بمهنة التدقيق وزيادة احترام الجمهور لها .(Darnell, 1991: 22-23)

٣- **حجم مكتب التدقيق** : لأجل دراسة هذا العامل وأثره على استقلالية المدقق يتوجب إن يتم التفرقة بين مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة حيث إن مكاتب التدقيق الصغيرة عادة ما تكون مملوكه من قبل مدقق واحد فتكون أكثر عرضة لفقدان الاستقلال الذي يتمتع به المدقق مقارنة بمكاتب التدقيق الكبيرة التي تكون مملوكه من قبل مجموعة من المدققين (Shockley, 1981: 788) ، حيث إن تحديد الإتعاب يكون عنصر أساسي في فقدان استقلال المدقق في المكاتب الصغيرة لكون المدقق يعتمد على زبون معين يقوم بالارتباط به وسيؤدي هذا الارتباط إلى تكوين وخلق علاقات شخصية بين المدقق والزبون وستكون هذه العلاقات سببا أساسيا في فقدان استقلال المدقق (Mautz & Sharaf, 1961: 213) .

٤- **تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للزبون** : إن البعض يرى إن قيام المدقق بتقديم الخدمات الاستشارية والإدارية لزبائن التدقيق غير تدقيق الحسابات يعتبر تهديدا حقيقيا على استقلالهم وبالتالي لا يسمح لمكاتب التدقيق إن تقوم بتقديم تلك الخدمات إلى زبائن التدقيق (Humphrey& other, 1992: 1-2) . أما البعض الأخر يعتبر إن تقديم خدمات غير خدمات التدقيق إلى الزبون لا تعد تهديدات يهدد الاستقلال لدى المدقق ، فمثلا هناك دراسة تشير إلى إن تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية إلى زبون التدقيق بجانب خدمات التدقيق تجعل المدقق أكثر علاقة مع الزبون وبالتالي ستجعل المدقق أكثر سيطرة على الزبون مما يجعل المدقق في وضع جيد يمكنه من إن يقاوم أي ضغوطات قد يتلقاها من قبل الزبون وبالتالي سيكون أكثر حفاظا على استقلالية (Goldman&Barlev,1974:707-718)

٥- **حصول المدقق على مزايا ومنافع مالية** : إن حصول المدقق على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها يعد تهديدا لمبدأ الاستقلال والحياد الذي يتمتع به المدقق الخارجي وقد يحدث ذلك التهديد في حالة وجود علاقة مالية مباشره أو وجود علاقة جوهريه غير مباشرة أوفي حالة حصوله على قرض أو كفالة أو عند الاعتماد غير المبرر على إجمالي الإتعاب المدفوعة من الزبون أو في حالة وجود علاقات تجارية قوية مع الزبون (جربوع ، ٢٠٠٤ : ١٠) .

٦- **المصالح المالية**: إن في حال وجود مصالح ما بين العميل وبين احد أعضاء فريق المهمة أو بين احد إفراد عائلته سواء كانت هذه المصالح مالية مباشره أو غير مباشرة ذات أهمية ماديه فأن تلك المصالح ستؤدي إلى تكوين علاقات و مصالح شخصية

تعمل على تهديد استقلالية المدقق وحياده (الذنيبات ، ٢٠١٠: ١٢٣)، كما وتطرقت منصور في دراسة لها إلى مجموعة من طرق الحماية التي تستخدم للتخلص من هذا التهديد وهي ما يلي: (منصور ،٢٠١٣ : ٣١)

أ- يجب إن يتم التخلص من المصلحة غير المباشرة بصوره كلية أو جزئية بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك قبل أن يصبح عضوا في فريق المهمة.

ب- إن يتم فصل العضو من فريق المهمة.

ت- يجب إن يتم التخلص من المصلحة المباشرة قبل أن يصبح هذا العضو من ضمن فريق المهمة.

٧- **الهدايا والهبات**: إن حصول المدقق هو أو احد أفراد عائلته على الهدايا من قبل العميل سيؤثر ذلك سلبا على استقلاليته مما قد يجعله ذلك تحت تأثير الإدارة مما قد يدفع به ذلك إلى تحقيق توجيهاتهم في تقريره ويكون بذلك مخالفا لمبدأ استقلالية المدقق وحياده (الرشيدي ، ٢٠١٢: ١٨).

كما ويتعرض المدقق في عملة إلى العديد من العوامل التي تؤثر علية وبالتالي تجعله يفقد استقلاليته في أداء عمله والآتي بعض العوامل المحتملة التي تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي وهي ما يلي:

١- **العوامل المتعلقة بالبيئة الداخلية:**Factors of the internal environment

إن البيئة الداخلية تتضمن مجموعة من التهديدات والعوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي وهي :(المطارنة،٢٠٠٦:٨٩)

- طبيعة المهمة.
- نظام الاتصال.
- تكنولوجيا التدقيق.
- التوتر اتجاه العميل.
- نمط القيادة والإشراف.
- التجانس الثقافي التنظيمي.
- التوتر اتجاه العميل.

٢- **العوامل المتعلقة بالبيئة الخارجية:**Factors related to the external environment

وجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة محل التدقيق " الخدمات الاستشارية"ويمكن إن تعرف الخدمات الاستشارية على أنها هي " الخدمات التي يؤديها شخص كفء أوتقوم بها جهة متخصصة وعلى الشخص أو الجهة التي تقوم بها إن تتمتع باستقلال ملموس وتأهيل كاف" ويتم تقديم تلك الخدمات بناءً على الطلب المقدم من قبل الجهة المعنية ووفقاً للحدود التي ترسمها لها تلك الجهة التي تمتلك الحق في ممارسة الخدمة وتطبيقها أو رفضها (المري .٢٠٠٤: ٢١) ، ويقصد بها إن المدقق يحصل نتيجة الخدمات التي يؤديها سواء كانت خدمات تدقيقية أو محاسبية أو استشارية على منفعة مباشرة أو غير مباشرة وهذه العوامل تتمثل بالخدمات الاستشارية وإتعاب التدقيق ، حيث إن دراسة (مطر ، ١٩٩٤) وضحت اثر الخدمات الاستشارية على استقلالية المدقق الخارجي . ولقد قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بإصدار تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية، وتم تقسم هذه المعايير إلى قسمين وهما المعايير الفنية والمعايير العامة ، و المعايير العامة تتكون من: (الجعافرة ، ٢٠٠٨ : ٣٦ – ٣٧)

١- الإشراف والتخطيط الملائم والكافي: يجب إن تخطط المهمة بشكل ملائم ويجب إن يكون الإشراف على المساعدين بشكل كاف وملائم.
٢- بذل العناية المهنية المعقولة: يجب على الممارس إن يبذل العناية المقبولة عند القيام بتقديم الخدمات الاستشارية .
٣- كفاية البيانات الملائمة : يجب على الممارس إن يقوم بجمع قدرا كافيا من البيانات الملائمة والتي تكون مناسبة لإعداد التقرير الذي يقوم بأعداده .
٤- التنبؤات: على الممارس إن لا يسمح إن يتم اقتران أسمة بالتوقعات والتنبؤات الخاصة بالعمليات والصفقات التي ستقع في المستقبل .
٥- القدرة أو التأهيل المهني: إن تقديم الخدمة يجب إن يتم من قبل ممارس يتمتع بالقدرة والمعرفة بالطرق والمدخل التحليلي .

وفي حالة التعاقد يتم تطبيق المعايير الفنية من اجل تأدية الخدمات الاستشارية ومن أهم تلك المعايير التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية تتمثل بالاتي :

- التفاهم والاتفاق مع العميل : على الممارس أن يحصل على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل، بحيث إن يتضمن هذا الاتفاق نطاق و طبيعة وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

- منفعة العميل : إن منفعة العميل المتوقعة تعد من أهم الاعتبارات عند القيام بعملية التعاقد بمهمة الخدمات الاستشارية وعلى المدقق القانوني إن يقوم بمحاولة تحديد وتقدير المنفعة المتوقع أن يحصل عليها العميل من هذه الخدمات.
- دور ممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية: يجب على الممارس أن يتفادى القيام بدور الإدارة في كافة مراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية.
- تبليغ النتائج : يجب إن يتم تبليغ العميل بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة الخدمات الاستشارية شفهياً أو كتابة ، كما يجب إن يتم تبليغه بكافة العقوبات والتحفظات وبالشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار المناسب (توماس ، ١٩٨٩ : ١٠٤٤) .

أ- التآلف غير المهني مع العميل.

ب- اعتماد مكتب التدقيق بشكل أساسي على عميل واحد في إيراداته.

ت- على إن يتم تدقيق القوائم التي تم إعدادها من قبل نفس المدقق.

٢-٢-٥ أهم المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق وتهدد استقلالية المدقق:

The problems the auditing profession and threaten the independence:

تواجه مهنة التدقيق والمدققين وفي جميع الدول العديد من التهديدات والمشاكل التي تواجههم في أداء عملهم وبالتالي تؤثر تلك التهديدات والمشاكل على استقلالية المدقق وعلى أداء عملة. واليك بعض المشاكل التي تواجه المهنة والمدققين حيث تم استقراؤها من خلال عدد من الدراسات والمقالات التي بحثت بهذا الموضوع ويشير(كراجة) في دراسة له إلى مجموعة من المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق ولعل من أهمها ما يأتي :(كراجة ، ٢٠٠٤: ٥٢)

١- التجاوز لقواعد السلوك المهني من قبل بعض المدققين.

٢- تدني الأتعاب التي يتقاضاها المدققون، حيث إن القيام بعملية التدقيق بصورة أكثر شفافية وعادلة يتطلب إلى جهودًا كبيرة، تحتاج إلى أشخاص ذو كفاءات بشرية ومادية، وهذا بالتالي يتطلب أموالاً كافية.

٣- المنافسة ومحاولة الحصول على عملاء الآخرين.

٤- ضعف المناهج المحاسبية وكذلك مناهج تدقيق الحسابات في الجامعات والكليات.

٥- الـنقص فـي التـدريب المهنـي الكـافي للمـدققين وذلـك بسـبب عـدم وجـود معهـد تـدريبي يكـون متخصـص فـي هـذا المجـال يقـوم بتنظـيم نـدوات ودورات تدريبيـة بهـدف رفـع كفاءة المدققين والمحاسبين أيضا.

كمـا ويتطـرق درغـام فـي دراسـة لـه إلـى بعـض المشـكلات التـي تواجـه المـدققين الممارسين في قطاع غزه وهي : (درغام ، ٢٠٠٩: ٢٥٣)

١- إلزام المدققين بالتفرغ لممارسة المهنة.
٢- عدم ملائمة إتعاب التدقيق مع حجم العمل.
٣- التنافس غير الشريف بين المدققين.
٤- الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والأخطاء.
٥- المنظمات المهنية لا تقوم بالدور المناط بها في تطوير وتنظيم مهنة التدقيق.

كمـا وتوضـح الـديراوي فـي دراسـة لهـا أهـم المشـاكل التـي تواجـه مهنـة تـدقيق الحسـابات فـي محافظـة البصـرة، "حيـث تعـاني مهنـة تـدقيق الحسـابات فـي محافظـة البصـرة من عدة مشاكل يمكن تلخيصها وإيجازها بالآتي:(الديراوي ، ٢٠١٠: ٨٦)

١- افتقـار منـاهج المحاسـبة والتـدقيق فـي الجامعـات والكليـات العراقيـة إلـى الجوانـب التطبيقيـة والتدريبية من اجل مزاولة مهنة التدقيق بالشكل المطلوب.
٢- تدخل إدارات الشركات في القضايا المتعلقة بالتعيين والعزل الخاصة بالمدقق.
٣- تـدني الإتعـاب التـي يتقاضـاها المـدققون حيـث القيـام بعمليـة التـدقيق والرقابـة يتطلـب جهودا كبيره تكون بحاجة إلى كفاءات بشرية ومادية.
٤- الـنقص فـي التـدريب المهنـي الكـافي الخـاص بـالمراقبين وذلـك بسـبب عـدم وجـود معهـد تدريبي خاص يقوم بتنظيم دورات تدريبيه خاصة بهذا الصدد.

كمـا ويـذكر (شـلاكة) أهـم الاتهامـات التـي تتعـرض لهـا مهنـة التـدقيق وهـي مـا يلي:(شلاكة ، ٢٠١٤: ٢٥١-٢٥٢)

أ- عدم تطبيق معيار استقلال المدقق الخارجي بأسلوب سليم.

اتضح إن عدم استقلال المدقق يعود إلى سببين هما:

- تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات التدقيق.
- طول العلاقة ما بين المدقق الخارجي والعميل.

ب- عدم تفعيل وتطبيق آليات الحوكمة بالشكل السليم في مجال الرقابة الداخلية.

ت- قيام المدقق بدوره المتعلق في تحديد عوامل خطر الغش وظهور عوامل خطر أخرى لم تكن موجودة من قبل.

ث- القصور في نموذج خطر التدقيق المستخدم من قبل المدققين.

ج- الضعف في الالتزام بالجوانب السلوكية والأخلاقية.

ح- عدم تنظيم أو وضوح العلاقة ما بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي.

خ- عدم الاهتمام بموضوع جوده فاعلية التدقيق الخارجي.

د- غموض في بعض معايير التدقيق الخارجي وعدم وضوح مسئولية المدقق منها.

ذ- عدم ملائمة تطبيق معيار تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

كما وترى الديراوي إن الخطر الذي يحيط بمهنة التدقيق والذي يعتبر الخطر الأكبر على مستوى العالم هو عدم احترام أخلاقيات مهنة التدقيق من قبل مراقبي الحسابات والسبب الرئيس في ذلك يرجع إلى قيام البعض من مراقبي الحسابات بتدقيق الميزانية العمومية وهو يعلم إن فيها بيانات غير حقيقية ولا تعبر عن واقع الشركة وعلى الرغم من ذلك يقوم بإصدار تقريره ولم يقوم بإظهار تلك المخالفات مقابل مبالغ مالية وهي من وجه نظره تعتبر حق شرعي وهو بهذا العمل يطعن في شرف المهنة ويقضي على آمال الأشخاص الملتزمين بأخلاقياتهم ويعمل على إعاقة عملية الارتقاء بالمهنة، حيث إن كثير من مراقبي الحسابات لا يعلمون بهذه الأخلاقيات و لا يعتبرونها شي ضروري كما أنهم يعتقدون بأنهم غير مطالبون بتطبيقها إذ إن هذا لا ينطبق على الجميع فهناك من يلتزم بها ويعمل على مواجهة التحديات كافة ، نستنتج من ذلك إن غياب الأخلاقيات المهنية لدى البعض أو التمسك بها يعود إلى الضمير الذاتي للشخص ، ومن هنا يتضح لنا بأن العيب ليس في التشريعات والقوانين الصادرة بل يكمن العيب في مطبقيها وخصوصا إن القوانين الخاصة بأخلاقيات مهنة التدقيق لا يمكن ضبطها دون إرادة مطبقيها ولعل من أسباب هذا العيب ما يلي : (الديراوي ، ٢٠١٠ : ٥٠)

أ- عدم احترام المهنة من قبل البعض واعتبارها مصدرا للعيش فقط.

ب- عدم قيام المدقق بتطوير نفسه والبحث عما هو جديد.

٢-٢- ٦آليات تجنب التهديدات:Threat Avoidance Mechanisms

تشير الأدبيات إلى مجموعة من الالتزامات التي يتوجب على المدقق الخارجي إن يلتزم بها والتي تعد بمثابة آليات تجنب المدقق من تعرضه للتهديدات المذكورة أعلاه ومن أهم تلك الالتزامات ما يأتي :

- **الالتزام بالاستقلال والحياد**.Commitment to independence and neutrality

يعرف الاستقلال والحياد بأنة التزام المدقق الخارجي بالصدق والعدالة اتجاه كافة الإطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة ، كما ويمكن تعريف الاستقلال والحياد على انه العمل بكل بنزاهة وموضوعية ، إذ يجب على المدقق إن يتصف بالاستقلالية في كافة الأمور، إذ إن تميز المدقق بالأمانة الذاتية تجعل منه شخصا مستقلا وتكون آراءه غير متحيزة اتجاه جهة معينة جربوع ، ٢٠٠٤ : ٦) .

- **الالتزام بالمسؤوليات اتجاه الزبائن**:Responsibilities of Client

يتوجب على المدقق إن لا يقوم بإفشاء أي سر خاص بالزبون قد حصل علية إثناء قيامة بعملية التدقيق إلا بموافقة الزبون،ولكن يحق له في حال طلبت منه الجهات القضائية أو المحكمة أو جهات تقصي الحقائق الرد على الاستفسارات، كما يتوجب على المدقق إن يقوم بعملة اتجاه الزبون بصدق وأمانة (Mautz &Sharaf, 1964: 208) .

- **الالتزام بالمعايير العامة الفنية.**Compliance with general technical standards

على مراقب الحسابات إلا يقبل أي عملية تدقيق تعرض علية ولا يرى عنده أو عند أعضاء مكتبه القدرة على إتمامها بصوره صحيحة كما يجب علية عند قبول العملية إن يقوم بوضع الخطط الأزمة لإنجازها وكذلك إن يقوم بعملية الإشراف والحصول على البيانات والأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إظهار النتائج بصوره صحيحة (Gipple &Metcal,1974: 38-47)

- **الالتزام بالنزاهة والموضوعية**:Commitment to integrity and objectivity

إن الالتزام بموضوع النزاهة والموضوعية لا يعني فقط الالتزام بالصدق بل يجب إن يكون ملتزما بالعدالة في التعامل وكذلك في المصداقية مما يفرض هذا على المدقق

الخارجي إن لا يقوم بتحريف الحقائق عمدا عند قيامة بممارسته مهنة التدقيق ، إذ إن مبدأ الموضوعية يفرض على المدقق مسؤولية إن يتمتع بالعدالة الفكرية والنزاهة وان يتخلص من تضارب المصالح وكذلك من الضغوطات التي تمارسها الإدارة علية من اجل أن تقوم بأضعاف موضوعيته كما ينبغي على المدقق أن يبتعد عن العلاقات التي تجعل منه شخصا متحيزا أو متأثرا بالآخرين كي لا يخرج عن موضوعيته ، كما ينبغي عليه أن لا يقبل أي هدايا تؤثر على أحكامه المهنية بشكل غير سليم وباختصار يجب علية دوما أن يتجنب كافة الحالات التي تؤثر بصورة سلبية على حكمه المهني (جربوع ، ٢٠٠٤ : ٦) .

٢-٢-٧ مخاطر التدقيق :Audit risk

إن مخاطر التدقيق تعد من المعوقات التي تواجه المدققين أثناء قيامهم بمهمة التدقيق في الوحدات الاقتصادية، وذلك لما لها من أبعاد قد تؤثر في إتمام عملية التدقيق وكذلك في التقرير الذي يعده المدقق، لذا يتطلب من المدقق عند قيامة بعملية التدقيق إن يقف عند مخاطر التدقيق وان يحاول في إيجاد الطرق التي تكفل تقليلها وتقليصها إلى أدنى مستوى مقبول حيث إن عملية تقليص المخاطر بشكل تام وجعلها مساوية للصفر قد يكون من المستحيل ولكن بإمكان المدقق البحث عن السبل التي تمكنه من التحكم بهذه المخاطر وتقليصها، من اجل جعل عملية التدقيق والنتائج الصادرة منها أكثر مصداقية ودقة، ومن هنا سيتم تناول الإجراءات التحليلية كأسلوب لتقليص وتخفيض مخاطر التدقيق (السبعاوي ، ٢٠٠٧ : ٥١) .

٢-٢-٨ مفهوم مخاطر التدقيق:The concept of audit risk

يمكن إن يعرف مفهوم الخطر بصورة عامة على انه هو حالة عدم التأكد حول ما قد سيحدث ويتمثل الخطر بالظروف التي لا تكون المعلومات المتوفرة فيها كافية عما يتوقع إن يحدث في المستقبل (Frendlob & Shlefer, 1999: 127) وكذلك يواجه مهنة التدقيق والمدقق مخاطر تسمى بمخاطر التدقيق والتي يمكن تعريفها على أنها هي فشل المدقق بأدائه بمهمة التدقيق الملقاة على عاتقة في إبداء رأي غير مناسب بقوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا في ضوء الأهمية النسبية ويكون ذلك عن غير قصد أو علم في اكتشاف التحريفات الجوهرية التي تؤدي إلى تعديل راية في القوائم المالية (صدام ، ٢٠١٧ : ٣٩) . كما ويمكن تعريفها على أنها هي احتمال قيام المدقق بإبداء

رأيا غير مناسب حول البيانات المالية محل الفحص نتيجة فشل المدقق في تقييم الأخطاء الموجودة في البيانات المالية التي يقوم بإبداء الرأي عنها والتي تكون ذات قيمة جوهرية (Whittington & pany; 2012: 85) ، كذلك يمكن إن يعرف خطر التدقيق بشكل مبسط على انه هو الخطر الذي يتعرض له المدقق الخارجي عند قيامه بإبداء رأيا غير مناسب حول البيانات المالية المدققة التي تحتوي أخطاء جوهرية (Louwers& other; 2011: 84).كما يمكن إن تعرف على أنها هي الخطر الذي يحدث نتيجة قيام المدقق بالاستنتاج حول عدالة القوائم المالية والقيام بإصدار تقريرا نظيفا حول ذلك على الرغم من احتواء تلك القوائم على تحريفات جوهرية (موسى وفتوحه ، ٢٠١٦ : ٢٦) .وتعرف أيضا بأنها تلك المخاطر التي تحدث نتيجة عدم توفر معلومات صحيحة ودقيقة عن القوائم المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية سواء كانت تلك المعلومات تتعلق بالوحدة الاقتصادية أو في البيئة الخارجية المحيطة بها والتي ينتج عن ذلك اتخاذ قرارات غير صحيحة من قبل مستخدمو هذه المعلومات (إبراهيم ، ٢٠٠٩ : ٢٩) .

٢-٢-٩ مكونات مخاطر التدقيق:Audit risk components

يجب على مدقق الحسابات إن يحصل على فهم عام حول النظام المحاسبي وكذلك نظام الرقابة الداخلية بهدف القيام بعملية التخطيط بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية وكذلك بهدف القيام بتصميم إجراءات التدقيق المناسبة لتقليص وتخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول، هذا وقد اتضح لنا إن هناك ثلاثة مكونات رئيسية لمخاطر التدقيق وهذا ما قد تم الاتفاق علية من قبل اغلب أدباء التدقيق وكذلك الجمعيات المهنية وكما جاء ذكر ذلك كذلك في المعيار رقم (٤٧) والذي يخص مخاطر التدقيق، إذ إن مخاطر التدقيق قد تعني ربما قد يقوم مدقق الحسابات بإعطاء رأيا غير مناسبا حول صدق وعدالة البيانات المالية التي يقوم بمهمة تدقيقها حيث تتكون مخاطر التدقيق من العناصر الثلاثة التالية وهي : (التميمي ، ٢٠٠٦ : ٥٥)

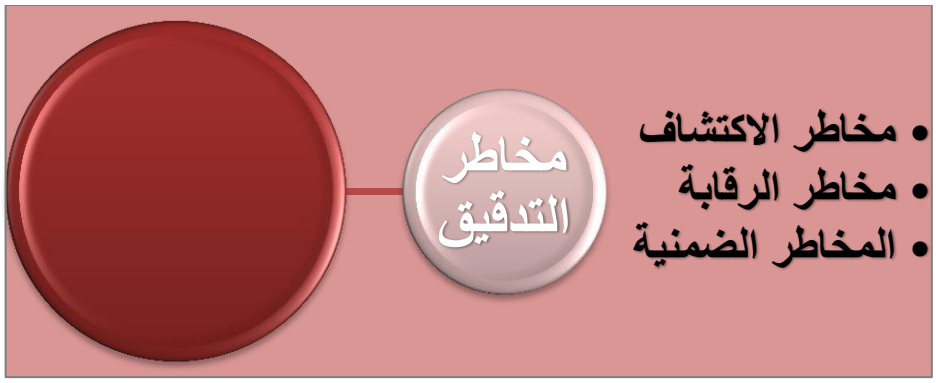
أ- المخاطر الضمنية أو الملازمة . (**Inherent Risks**)

ب- مخاطر الرقابة :(**Control Risks**)

ت- مخاطر الاكتشاف.(**Detection Risks**)

ويمكن توضيح العناصر الثلاثة من مكونات مخاطر التدقيق بالشكل الآتي:

شكل (١٤) مكونات مخاطر التدقيق



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر(التميمي ، ٢٠٠٦)

وفيما يلي توضيح لتلك المخاطر:

أ- المخاطر الضمنية أو الملازمة:**Inherent Risks)**

إن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يعرف المخاطر الضمنية أو الملازمة على إنها هي استعداد رصيد معين لحساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي قد يكون جوهريا، إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو في عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات خاصة للرقابة الداخلية (حماد ، ٢٠٠٧: ٢٦٦ -٢٦٧)، كما ويمكن تعريفها على أنها هي الخطر الذي يحدث نتيجة حدوث مخالفات وأخطاء جوهرية عند القيام بعملية إعداد القوائم المالية في صنف الصفقات التجارية أو بسبب طبيعة الحساب (Hooks, 2011: 58) .

وتستنتج الباحثة مما سبق بأن المخاطر الضمنية أو الملازمة هي المقياس الذي يستخدمه المدقق لتقدير احتمال حدوث أو وجود أخطاء في حساب معين وتلك الأخطاء تكون جوهرية، إذ لا يعود سبب حدوث تلك الأخطاء إلى ضعف أجهزه الرقابة الداخلية المطبقة على الجهات الخاضعة للرقابة وإنما يعود السبب إلى طبيعة الحساب نفسه ومدى قابليته للتعرض إلى الأخطاء

ب- مخاطر الرقابة:**Control Risks)**

إن حدوث هذا النوع من المخاطر يعود إلى احتمالية حدوث انحرافات في إقرار من إقرارات الإدارة أو في رصيد معين أو نشاط معين إما قد يكون بمفرده أو عند جمعة ولا يتم اكتشافه أو منعة بواسطة نظام الرقابة الداخلية، ولعل من أنواع مخاطر الرقابة هي عدم وجود قرائن أدلة كافية وكذلك عدم وجود رقابة على النقدية أو البضاعة وأيضا عدم إمكانية الفصل ما بين الوظائف ،بمعنى إن شخصا معينا يتولى مسؤولية القيام بعمل عملية من أولها إلى أخرها (التميمي ،٢٠٠٦ : ٥٦) ، ويمكن تعريفها أيضا على أنها هي المقياس المستخدم من قبل المدقق لتقدير احتمال وجود تحريفات قد تزيد عن درجة الخطأ المتوقع في مجموعة ما ولم يتم اكتشافها أو منعها من قبل أجهزه الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة (Messier& other; 2008: 72).

وتستنتج الباحثة مما سبق بأن مخاطر الرقابة يكون لها التأثير الأكبر على دور المدقق، حيث انه يعتبر هو نقطة الانطلاق التي ينطلق منها المدقق وكذلك تعتبر نقطة البداية التي يرتكز عليها المدقق في إعداد برامج التدقيق والإجراءات المتبعة للتخطيط لعملية التدقيق.

ت- مخاطر الاكتشاف:**(Detection Risks)**

لقد تم تعريف مخاطر الاكتشاف من قبل مجلس معايير التدقيق على إنها هي المخاطر التي تحدث نتيجة وجود خطأ في البيانات المالية ولا يمكن اكتشافها من قبل مدقق الحسابات عند القيام بإجراء الإجراءات التفصيلية ومن الممكن إن تكون هذه الأخطاء موجودة في حساب معين أو في عملية أو مجموعة من العمليات وكما يمكن إن تكون مع أخطاء أخرى لبيانات أو ارصده (المطارنة ، ٢٠٠٦: ٢٢٤).

وتستنتج الباحثة مما سبق بان مخاطر الاكتشاف هي المخاطر التي تحدث نتيجة إخفاق المدقق أو فشلة في القيام بأداء الخطوات والإجراءات الضرورية للتدقيق والتي تؤدي إلى عدم إمكانية اكتشاف المدقق للأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تكون موجودة في البيانات المالية التابعة للجهات الخاضعة للرقابة، وكذلك تستنتج إن مخاطر الاكتشاف لا يمكن تخفيضها إلى درجة الصفر وفي أي حال من الأحوال ولعل السبب في ذلك هو عدم قيام المدقق بعمليات الفحص لكافة العمليات أو السبب في ذلك هو عدم تطبيق الإجراءات بالشكل المناسب أو إن عملية تفسير النتائج لا تتم بالصورة الصحيحة .

٢-٢-١٠ تقدير مخاطر التدقيق:Audit risk assessment

يعتمد المدقق في تقدير المخاطر على حكمه المهني ويجب عليه إن يأخذ بالاعتبار التقدير الأولي لكل من المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة عند قيامة بوضع وإعداد خطة التدقيق بهدف تحديد مخاطر الاكتشاف المقبولة والمناسبة التي تعبر عن صدق وعدالة القوائم المالية الخاصة بالجهات الخاضعة للرقابة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠١ : ٣٣)

٢-٢-١٢الطرق والآليات المستخدمة لتخفيض مخاطر التدقيق:

Methods and mechanisms used to reduce audit risk:

إن مخاطر التدقيق قد أصبحت امرأ مهما جدا يتطلب من مدقق الحسابات إن يقوم ببذل الجهد المطلوب من اجل تقليصها والحد من أثارها ، إذ إن هدف المدقق من القيام بتخفيض المخاطر والحد من آثارها هو من اجل الحصول على قوائم مالية تكون خالية من أي تحريفات جوهرية وكذلك من اجل التأكد من صحة ما يتم إصداره من رأي وغير ذلك (أرينز ولوبك ، ٢٠٠٢ : ٢٨٧) ،كما وينبغي على مدقق الحسابات أن يأخذ بنظر الاعتبار المخاطر وان يحاول أن يجد الطرق والسبل التي تساعده على تقليص المخاطر والحد من أثارها إلى أدنى مستوى مقبول (السبعاوي ، ٢٠٠٧ : ٧٥) ،كما ويمكن تعريف الوسائل التي تستخدم لتقليص المخاطر والحد من آثارها على إنها هي الوسائل والأدوات التي تساعد المدقق وتسانده في تقليص المخاطر والحد منها (صدام ، ٢٠١٧ : ٥٣) ، وبما إن المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة لا تحدث بسبب المدقق ولا تكون خاضعة لسيطرته فأن مسؤوليته اتجاه هذه المخاطر تتمثل في دراسة وتحليل العوامل التي تكون مؤثرة فيهما وتقديرهما وأخذهما بنظر الاعتبار في تخطيط طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الضرورية لجمع إثباتات التدقيق وتحيد مواطن المخاطر والتركيز عليها بهدف الحد من آثار هذه المخاطر ، وذلك سعيا لتخفيض مخاطر الاكتشاف والمخاطر المتعلقة بإبداء رأي تدقيقي غير مناسب إلى ادني مستوى يمكن قبوله.

كما إن هناك مجموعة من الوسائل التي تساعد وتساند المدقق في التحكم بمخاطر الاكتشاف وتخفيضها إلى مستوى مقبول وهي ما يلي :

١- استخدام سياسات وإجراءات للرقابة النوعية على جوده العمل التدقيقي (صدام ، ٢٠١٧ : ٥٣) .
٢- محاولة جمع أدلة إثبات كفاءة وكافية وملائمة (السبعاوي ، ٢٠٠٧ : ٧٩).
٣- استخدام أساليب المعاينة الإحصائية (صدام ، ٢٠١٧ : ٥٣) .
٤- أداء الإجراءات التدقيقية الأساسية بكفاءة وبشكلها الصحيح (السبعاوي ، ٢٠٠٧ : ٧٩).
٥- بذل العناية المهنية اللازمة عند قيام بالتدقيق خلال كافة مراحل العملية التدقيقية (صدام ، ٢٠١٧ : ٥٣) .
٦- الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (السبعاوي ، ٢٠٠٧ : ٧٩).
٧- استخدام أدلة الإثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر (صدام ، ٢٠١٧ : ٥٣) .
٨- قيام المدقق بأداء عمله بشكل ملائم من خلال امتلاكه التأهيل العلمي والعملي ، والاستقلالية والحياد وعدم التحيز في تطبيق إجراءات التدقيق (السبعاوي ، ٢٠٠٧ : ٧٩).
٩- استخدام الإجراءات التحليلية كأداة لضبط المخاطر (صدام ، ٢٠١٧ : ٥٣) .
١٠- محاولته الاستفادة من المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي وتطويعها لخدمة العملية التدقيقية (السبعاوي ، ٢٠٠٧ : ٧٩).

وتستنتج الباحثة مما سبق إن إتباع المدقق للطرق المذكورة أعلاه ستمكنه من تحقيق الأهداف والغايات التي تؤدي إلى انجازه لعملية التدقيق بطريقة ناجحة كما ستساعده في اكتشاف الأخطاء الموجودة في السجلات لذلك يتوجب على المدقق إن يستفاد من هذه الطرق وان يأخذها بالاعتبار من اجل إعداد التقارير لعملية التدقيق.

المبحث الثالث

استقلالية مراقب الحسابات والقواعد العامة لآداب المهنة وسلوكها

The Independence of the Auditor and Ethics

تمهيد:

إن استقلالية مراقب الحسابات تعد بمثابة العمود الفقري الذي يستند عليه مراقب الحسابات من اجل انجاز عمله ، إذ يصدر عن عملية تدقيق الحسابات تقريرا يوضح فيه المدقق هل إن القوائم المالية التي قام بتدقيقها تعبر بصورة صادقة وعادلة عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة وهل تم إعداد هذه القوائم وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما،حيث إن وجود جهات عديدة تكون مهتمة بتقرير المدقق تجعل منه إن يعمل في بيئة تكون متسمة بتضارب المصالح مما يؤدي ذلك إلى تهديد استقلاليته ، كما ويعتبر استقلال المدقق من أهم مواضيع تدقيق الحسابات و التي حضت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لتكوين مهنة تدقيق الحسابات ، إذ إن استقلال المدقق يعتبر هو سبب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية لهذه القوائم ومتى ما تعرض استقلال المدقق للشك فأن ثقة الجمهور بالقوائم المالية التي تحمل تصديق المدقق سوف تهتز وبالتالي سيكون من الصعب الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات .

٢-٣-١ مفهوم استقلالية مراقب الحسابات الخارجي:

The concept of independence of the external auditor

إن مفهوم استقلال المدقق وحياده مازال حتى ألان محور جدل بين الكثير من المهنيين والأكاديميين وذلك نتيجة لصعوبة إيجاد تعريف واضح ومعين لهذا المفهوم وقد يعزى سبب ذلك إلى ارتباط هذا المفهوم بالحالة الخلقية والذهنية للمدقق، كما يجب على المدقق إن يكون مستقلا عن أداء عمله وان يعمل وفق المعايير التي تم وضعها من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ، ويجب على المدقق إن يكون ملتزم بالموضوعية عند القيام بواجبه وان يقوم بالابتعاد عن أي نزاعات قد تؤدي إلى إيقاعه في المسؤولية

(Ray & Kurt, 2001: 70) ، كما ويعرف على انه عدم خضوع المدقق لتأثير أو سلطان أي شخص من الأشخاص الذين يراجع أعمالهم عند قيامه بتخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وإعداد تقريره النهائي ومن ثم يعني استقلال المدقق عدم التحيز عند وضع برنامج التدقيق وأيضا عند جمع أدلة الإثبات وتقييمها وإقرار مدى الاعتماد عليها بالإضافة إلى التزامه بإبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة التي تكون خاضعة للتدقيق(الصباغ وآخرون ، ٢٠٠٨ : ٧٨) ، هذا وقد يرى بعض الباحثين موضوع الاستقلال من أهم الموضوعات التي تم تناولها من قبل الدراسات الأكاديمية وكذلك الإصدارات المهنية وخاصة بما يتعلق بموضوع فجوة التوقعات والتهديدات التي تتعرض لها استقلالية مدقق الحسابات، إذ إن الاستقلال يعد من أهم المواضيع التي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية وذلك من اجل إضفاء الثقة على المعلومات الموجودة في تلك القوائم المالية (الحسيني والسعبري ، ٢٠١٧ : ١٥٣٨) ، كما ويمكن أن تعرف الاستقلالية على أنها هي الفكر الذي يجب إن لا يكون خاضعا إلى أي رغبه أو أي ضغط من ضغوطات الإدارة كي لا تفقد نتائج التدقيق قيمتها لذا يتوجب على المدقق إن يحافظ على الاستقلالية التي يتمتع بها في مجال العمل والموقف الذهني الذي يعتبر أساس استقلال المدقق (Holmes,1971:63) ،كذلك تعرف الاستقلالية على أنها التصرف بكل نزاهة وموضوعية ، إذ إن المقصود من النزاهة هو قدرة مدقق الحسابات على اتخاذ القرارات الأخلاقية التي تكون صعبة والمتعلقة بحالات الخطأ والصواب وذلك من خلال تطبيق قواعد السلوك المهني على الحالات المختلفة ومن ثم القدرة على الحكم على الأمور بدون أي تحيز من وجهة نظر كافة الجهات التي قد تتأثر بهذه الأحكام أما الموضوعية فتعرف على أنها الأمانة والاستقلال وعدم التحيز عند إبداء الرأي وكذلك عدم التأثير بالأهواء وكذلك بالمصالح الشخصية (الرشيدي ، ٢٠١٢ : ٦-٧) ، كما وتعرف على أنها هي العمود الفقري لعملية تدقيق الحسابات وتعد الأساس للثقة التي يضفيها المدقق على البيانات المالية التي يتم نشرها ولا شك بأن حياد المدقق وموضوعيته يعتمدان على استقلاله الذهني في كافة ما يتعلق بعملية التدقيق وخاصة عند قيام المدقق بتدقيق الأدلة والقرائن الناتجة عن اختبارات عملية التدقيق وعند وصول المدقق إلى رأيه في البيانات المالية التي يقوم بتدقيقها (المري ، ٢٠٠٦ : ٢) ، كما وترى كاظم إن مبدأ الاستقلال هو عبارة عن مبدأ رقابي وأساسي يكون مطلوب لكل مدقق سواء كان منشأة اعتبارية أو فردا مهنيا أو

جهاز رقابي رسمي ، إذ إن هذا المبدأ مع غيره من المبادئ الأساسية الأخرى يعد من المقومات الجوهرية من اجل أن تعمل على مساعدة المدقق في أداء دوره باستقلال تام ومساعدته في إبداء رأي فني ومهني يكون محايدا وغير متحيزا لأي جهة أو مصلحة معينة (كاظم ، ٢٠١٣ : ١٦٥) ، هذا وقد تتحدد مدى ثقة واعتماد الجهات المختلفة التي تكون مستخدمة للقوائم المالية على رأي مدقق الحسابات بمدى الاستقلال والحياد الذي يتمتع به المدقق في إبداء رأيه ، فتلك الفئات غالبا ما تكون مصالحها متعارضة ، وبالتالي فهي تحتاج إلى رأي فني محايد حول صدق وصحة وعدالة القوائم المالية للمؤسسة ونتيجة لذلك فقد يلجأ المدقق الخارجي إلى الاستمرار بدعم ذلك الاستقلال ، إذ إن جميع المنظمات المهنية وكذلك التشريعات تؤكد على ضرورة قيام المدقق بالحفاظ على وضعه المحايد للجهات التي تكون مصالحها متعارضة ،كما وتعرف على إنها "جميع الإجراءات والوسائل التي يتم استخدامها من قبل مكاتب التدقيق لغرض التأكد من إنها تفي بمسؤولياتهم تجاه الغير والعملاء (Arens,2000:33)، وورد في ميثاق السلوك المهني في القاعدة (١٠١) بأنة " يجب إن يكون العضو الذي يعمل في مجال الممارسة العامة محايدا أثناء تقديم الخدمات المهنية وكذلك ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يعدها المجلس (منصور ، ٢٠١٣ : ٢٧) ، أن مبدأ الاستقلال في التدقيق يعنى به عدم وجود وجهات نظر متحيزة عند القيام بإنجاز المهمة وكذلك عند القيام بعملية إعداد التقارير وإيصال النتائج إلى الأطراف المعنية ، كما وان الاستقلال والحياد يعد من أهم الخصائص الأساسية التي يجب أن تكون متوفرة في مراقب الحسابات ، ويعزى سبب اعتماد العملاء على تقارير المدققين إلى اعتقاد إن هذه التقارير لا تحمل وجهة نظر متحيزة (أرينز وآخرون ، ٢٠٠٨ : ١١٨) ، كما إن موضوع الاستقلال يعد سببا رئيسيا في وجود الحاجة لخدمات التدقيق ، كما ويؤكد البعض على هذا الموضوع وذلك باعتبار إن مهنة التدقيق تفقد قيمتها في حال فقدان المدقق لاستقلاله (Hayes,& other, 2000:79-81). حيث أنه لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية المدقق حتى ألان ولتوضيح مفهوم الاستقلال بصوره أكثر تحديدا سيتم التفرقة بين نوعين من الاستقلال وهما الاستقلال العقلي والاستقلال الظاهري:

١- الاستقلال العقلي (الذهني):Mental independence

يعرف الاستقلال العقلي على انه الحالة العقلية التي تسمح لمدقق الحسابات على إن يقوم بتقديم رأيا بدون وجود أي تأثيرات تؤدي إلى التأثير على حكمة المهني وإضعافه كما وتسمح له إن يقوم بممارسة الموضوعية وكذلك الشكل المهني كما وتسمح له إن يتصرف بنزاهة وموضوعية (الجعافرة ، ٢٠٠٨ : ٣٣) ،كما ويعني به إصدار رأي معبر دون إن يتأثر بأي نوع من العوامل (Cameran&others,2005:21)، وكذلك يعرف على انه "هو الحالة الذهنية التي يتمتع بها مراقب الحسابات والتي تسمح له بأن يقوم بإبداء الرأي دون إن يخضع لأي تأثير من التأثيرات التي قد تؤدي إلى إضعاف حكمة المهني" (جمعة ، ٢٠٠٩ : ٨٢) ، ويقصد بالاستقلال العقلي على المدقق إن يكون متجردا من كل الضغوط والتهديدات والدوافع والمصالح التي تعتريه عند القيام بعملية إبداء الرأي وهذا يتفق مع النظرية الذاتية الشخصية التي ترى إن استقلال المدقق يعد حالة ذهنية التي لا يمكن إن تحدد بمعايير أو مقاييس معينة ، ويعزى سبب ذلك إلى إن هذه المعايير تتغير أما الاستقلال الذهني يبقى راسخا ويتطلب من المدقق إن يكون أمينا ونزيها وان يقوم بالكشف عن الحقيقة في إعداد تقريره (زريقات وآخرون ، ٢٠١١ : ١٠٨) ، كما ويقصد به العمل بكل نزاهة وموضوعية (سعيد ، ٢٠٠٩ : ٧٢) .

٢- **الاستقلال الظاهري**:**Virtual independence**

يقضي هذا النوع بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على استقلاليته وحياديته من وجهة نظر الغير وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته لدى إبداء الرأي حول البيانات المالية "(الجعافرة ، ٢٠٠٨ : ٣٣) ، كما ويقصد به على إن تكون هناك مجموعة من القواعد المهنية والأعراف التي تضمن عدم فرض السيطرة على مراقب الحسابات من قبل الإدارة ، وعدم وجود أي ارتباط بين مصالح المدقق وإدارة الشركة (زريقات ، ٢٠١١ : ١٠٨) ، ومن اجل إنشاء البيئة العملية المناسبة لتحقيق هذين النوعين من الاستقلال فقد وضعت معايير وضحت فيها مجموعة من الأمور التي يجب إن يؤخذ بها عند القيام بعملية تعيين المدقق وفي حالات عزله وكذلك في عملية تحديد أتعاب المدقق وأجوره (الذنيبات ، ٢٠١٠ : ١١٦)، إذ إن ظهور المدقق بالمظهر المستقل سيعزز ذلك من ثقة الجمهور بالخدمات التي يقدمها وسيمكن ذلك الجمهور من التحقق من موضوع تمتعه بالاستقلال التام كما إن الاستقلال

الظـــاهري يحظـــى باهتمـــام أكثـــر مـــن الاســـتقلال العقلـــي مـــن قبـــل الجمهور(Antle, 1984: 1-20)

ويتضح لنا مما سبق إن مفهوم الاستقلال يتكون من شقين وهما:

أ- يفتـرض علـى مـدقق الحسـابات إن يقـوم بـالالتزام فـي المعـايير والقواعـد الموضـوعية التـي تفـرض علـى المـدقق إن لا يقـوم بـالجمع مـا بـين عملـة وبـين الاشـتراك فـي عمليـة تأسـيس الشـركة أو فـي عضـوية مجلـس الإدارة أو قـد يكـون موظفـا فيهـا أو قـد تكـون هنـــاك مصـــلحة مباشـــرة أو مباشـــرة فـــي الشـــركة التـــي يعمـــل فيهـــا له أو لأحد أقاربه . (نجم ، ٢٠١٢: ٥٤).

ب- يعـد الاسـتقلال مسـألة ذهنيـة تكـون مرتبطـة بشخصـية المـدقق وكـذلك بأمانتـه واسـتقلاله كمـا ويفتـرض علـى المـدقق إن يكـون نزيهـا وقـادرا علـى إن يتخـذ القـرارات الأخلاقيـة الصـعبة المتعلقـة بحـالات الخطـأ والصـواب وذلـك مـن خـلال تطبيـق قواعـد السـلوك المهنـــي وكـــذلك أخلاقيـــات مهنـــة التـــدقيق علـــى الحـــالات التـــي تكـــون مختلفـــة (المطارنة، ٢٠٠٦: ٨٦) .

وتشـير(منصـور) انـه يجـب علـى الجهـات التـي تكـون معنيـة بتـدقيق حسـاباتها إن تقـوم بالتعـاون مـع المـدقق مـن اجـل دعـم وتعزيـز الاسـتقلال والحيـاد ومـن هـذه الجهـات التـي يجـب عليهـا إن تتعـاون هـي الوحـدات الاقتصـادية التـي تكـون موضـوع التـدقيق وكـذلك الجهـات الحكوميـة ، ولعـل مـن أهـم العوامـل التـي تسـاعد فـي تعزيـز موضـوع الحيـاد والاستقلال المتعلق بالمدقق هي ما يلي": (منصور ، ٢٠١٣: ٢٨)

١- رقابة الترخيص الخاص بمدققي الحسابات والعمل على ضبط أعمالهم.
٢- الاستغلال الأمثل للقوى البشرية المستخدمة من اجل ممارسة عملية التدقيق.
٣- وضـع نظـام مـن اجـل معاقبـة المـدقق أو مؤسسـة التـدقيق التـي لا تلتـزم تراعـى بالأحكـام والمتطلبات المتعلقة بمبدأ الاستقلال والحياد.
٤- الاسـتمرار فـي مراقبـة مـدى التطـور الحاصـل فـي عمـل المـدققين وممارسـة الضـغط عليهم من اجل تحسين مستوى أداء الخدمات التي يقدمونها .

إذ إن اسـتقلال المـدقق يمكـن اعتبـاره علـى انـه هـو حالـة تحـرر مـدقق الحسـابات مـن السـيطرة والرقابـة المفروضـة مـن قبـل الفئـات المختلفـة ، كمـا ويقصـد بـه عـدم تحيـز

المدقق عند قيامة بجمع الأدلة والقرائن وطرق تفسيرها من اجل تكوين رأيه فيها ، كما يجب أن تكون عنده المقدرة على استخدام الإجراءات المناسبة للمواقف والحالات المختلفة التي تدعوا إليها المقاييس وكذلك المعايير المهنية المقبولة ، إذ إن الاستقلال أصبح يجمع بين نوعين من الاستقلال وهما الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري ، إذ ينبغي على مدقق الحسابات إن يقوم بتجنب أي موقف قد يحدث مع العميل يتولد عنه شعور من قبل مستخدمي البيانات المالية بفقدان استقلالية المدقق،إذ إن مستخدمي البيانات المالية يفضلون أن يكون مدقق الحسابات متحررا من جميع المصالح والعلاقات التي تجعله موضع مساومة حول استقلاليته ، كما إن الحياد يعتبر من أهم مواضيع الاستقلال ، إذ إن معيار الاستقلالية والحيادية والموضوعية يكون متضمنا مجموعة من القواعد الاسترشادية التي تؤدي إلى تحقيق هذا المعيار وهي : (قايد ، ٢٠٠٨ : ٣-٤)

١- على مدقق الحسابات إن يقوم بتجنب كافة الأمور التي تؤدي إلى توارد حالات الشك في استقلاليته وموضوعيته وكذلك حياده.
٢- على مدقق الحسابات إن يقوم بالتأكيد من موضوع استقلال وحياد وموضوعية فريق تدقيق الحسابات الذي يكون مكلف بتدقيق القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة .
٣- يفترض من مدقق الحسابات إن يمتنع من إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة التي كلف بتدقيقها في حال اكتشف بعد تعيينه انه لا يتمتع بالاستقلال أو في حال اكتشاف عدم تمتع فريق التدقيق الذي يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة بالاستقلال .
٤- على مدقق الحسابات إن يقوم بتوثيق استقلال فريق تدقيق الحسابات عن المؤسسة التي يقوم بتدقيق قوائمها المالية .

ويرى جربوع إن استقلال مراقب الحسابات الخارجي يمثل حجر الزاوية والنقطة الأساسية لعملية التدقيق ، وان الاستقلال يتطلب من مراقب الحسابات إن يقوم بأداء العمل الملقى على عاتقة دون إن يتأثر بالضغوط المحيطة به ، إن مفهوم الاستقلال يعد مرتبطا بمهنة التدقيق منذ وجودها ونشأتها ، ويمكن إن نقول إن بغياب الاستقلال سوف تصبح مهنة التدقيق لا مبرر لوجودها ، وتتحقق الاستقلالية للمدقق في الظاهر بمعنى يجب إن لا يكون للمدقق أي مصالح مالية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة مع العميل تؤدي إلى فقدان الاستقلالية أمام الجمهور ، كما يجب إن يكون

المدقق نزيها وأمينا وان لا يكون متحيزا إلى أي طرف من الأطراف وان يقوم بإبداء رأيه بكل حياد واستقلال ، كما يجب إن يكزن حياديا عند قبول العمل وعند إعداد التقرير (جربوع ، ٢٠٠٨ : ٧٧١) .

٢-٣-٢أهمية استقلالية مراقب الحسابات الخارجي:

The importance of the independence of the external auditor

يحتل الاستقلال أهمية خاصة لدى مدقق الحسابات بحيث يتفوق على أي استقلال مفترض في مهنة أخرى، وعلى الرغم من الهالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فان عبء الاستقلال بالنسبة له أسهل من المدقق ، حيث يتطلب هذا الأمر من المدقق إن يتمتع بحاله عقلية من الاستقلال التام إثناء مراحل عمله كلها غير إن التسليم بوجود هذه الحالة العقلية المفترضة لدى المدقق غير كافية لطمأنة الأطراف الأخرى على توفير الاستقلال ولا تمكن المدقق من الصمود أمام المهن الأخرى التي أخذت تنافسها في العقود الأخيرة كمهنة المحللين الماليين ، حيث إن ظهور المدقق بمظهر مستقل يعزز من ثقة الجمهور بخدماته ، ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام ، حيث إن النظرة السلوكية إلى عمل المدقق تمكننا من تحديد المؤثرات التي قد تضغط على استقلاليته وتخرجه عن الاستقلال التام ، وبالتالي بناء على هذه الضغوط تم وضع معايير لاستقلال المدقق (دحدوح والقاضي ، ٢٠٠٩ : ١٧٥) ، كما تعتبر مهنة التدقيق حقا لجميع الأطراف المستفيدة في المنشأة ومن أهم هذه الأطراف هم المساهمون في رأس مال الشركة وطبقا للقواعد التي تكون خاصة بإدارة الشركة فأنه لا يحق للمساهمين إن يقوموا بالرقابة على الوحدة الاقتصادية التي يقومون باستثمار أموالهم فيها بل يمكن لهم إن يمارسوا هذا الحق وذلك من خلال التقرير الذي يعده مدقق الحسابات (الصحن ، ٢٠٠٠ : ٦) ، ومن هنا تأتي أهميه الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الخارجي وذلك لأنه يعد حكما يعتمد على رأيه فيما يعطى إليه من مهام ، ولكي يتم الاستقلال فقد شرع المعهد الأمريكي للمحاسبين بضرورة توافر العوامل الشخصية في المدقق وذلك من اجل المحافظة على العميل وان يتجرد من المسؤولية القانونية أمام العميل والأطراف الأخرى التي تعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات (جمعة ، ٢٠٠٠ : ٦٥) ، حيث انه لا تخلو بيئة التدقيق من المصالح والعلاقات المختلفة ومن الطبيعي إن يتأثر استقلال المدقق بهذه الضغوطات ، ومن هنا يظهر لنا مدى أهميه استقلال

المدقق بصفته وكيلا عن الملاك الذي يعمل على حفظ حقوقهم وإدارة مصالحهم ، حيث إن هذه العلاقة تعتبر من أهم العلاقات بالنسبة لمهنة التدقيق والمصداقية التي يتمتع بها التقرير الذي يعده المدقق ومقدار الثقة التي يوليها المستخدمون لهذا التقرير ، وبناء على ذلك يجب على المدقق إن يكون متصفا بالاستقلال لكي يكون مؤهلا وقادرا على القيام بالدور الرقابي الذي يقوم به وان يقوم بإبداء الرأي بشكل حيادي وبدرجه عاليه من الطمأنينة وبضمير خالص دون الخوف من الوقوع بالضرر، كما ويعد الاستقلال هو قلب وجوهر عملية التدقيق ولكي تكون الإطراف المستفيدة من عملية التدقيق مطمئنة يجب إن يكون التدقيق مستقلا (Flint,1988:55)،حيث إن مراقب الحسابات لا يعرف الإطراف الخارجية المستفيدة من تقريره بصوره شخصية بل يعتمدون على تقريره ورأيه وفقا للاستقلال الذي يتمتع به ووفقا لثقتهم بتقريره ورأيه (stettler,1982:32).لذلك يجب إن يكون المدقق متمتع بالاستقلال والحياد لكي يتم الاعتماد على نتائج تقريره .

إذ إن البيئة الخاصة بعملية التدقيق تكون منطوية على مجموعة من المصالح والعلاقات المختلفة في بعض الأحيان والتي تكون متعارضة في أحيان كثيرة ، ويمكن أن تصاغ بالعلاقات التالية :(عرار، ٢٠٠٩: ١٥)

أ- التعارض الذي يحدث ما بين الإدارة والملاك من جهة والمدقق من جهة أخرى.
ب- التعارض الذي يحدث ما بين الملاك والإدارة.
ت- التعارض الذي يحدث ما بين المصالح المادية للمدقق وبين المعايير المهنية لعملية التدقيق.

٢-٣-٣ الهدف من استقلالية مراقب الحسابات:

Objective of the auditor's independence

يهدف التدقيق إلى تعزيز الثقة في مصداقية القوائم المالية وذلك من خلال تقديم الثقة (بشكل معقول وليس مطلق) من مصدر مستقل يقدم نظره حقيقية وعادلة للقوائم المالية علما إن هذا الشيء لا يتم تحقيقه إذا لم يثق مستخدمو القوائم المالية بمصداقية التقرير الذي يعده المدقق وعدم تأثيره بإدارة الشركة ، كما إن هناك ثلاث معايير تعمل على تقييم استقلالية المدقق وهي ما يلي : (الرشيدي ، ٢٠١٢ : ١٣-١٥)

١- استقلالية المنهج (الحرية في التفكير ووضع الخطط): Methodology independence

أن تقرير مدقق الحسابات يكون ذو قيمة جدا كبيرة إذا كان مدعوما ببعض من القرائن والأدلة ، أما إذا كان إعداد التقرير من اجل مصلحة الإدارة فأنة سوف يكون على عكس ذلك في حال كان هناك رغبة لدى الإدارة بالقيام في أخفاء بعض الأمور المهمة التي تتمنى إن لا تكتشف حتى وان لم يكن لديها ما تخفيه ، وقد تقوم الإدارة باللجوء إلى إتباع طرق مختلفة من اجل أن تقوم بإعاقة المدقق من إن يقوم بعملة بشكل سليم وصحيح ومن هذه الطرق المتبعة هي القيام بتخفيض إتعابه ،إذ إن مدقق الحسابات إذا استطاع إن يصل إلى درجة القناعة اتجاه البيانات المالية الموجودة في القوائم التي يقوم بتدقيقها بأنها خالية من أي أخطاء جوهرية وذات قيمة مادية بأقل فترة زمنية ممكنه وبأقل جهد فأن ذلك سيمكنه من تقليل ساعات العمل وبالتالي سيؤدي ذلك إلى تخفيض التكاليف المترتبة علية وزيادة الأرباح الناتجة عنه، كما ويجب إن يكون المدقق مستقلا وكذلك حرا من اجل أن يقوم بتنظيم الاتفاقية الخاصة بعملية تدقيق الحسابات في أي حالة وبأتباع الطريقة التي يراها مناسبة لذلك، كما وتعد الحرية بحد ذاتها أمرا مهما في العلاقة فيما بين شركة التدقيق وبين العميل كما إن طريقة التدقيق يجب إن تكون ملائمة مع نمو الشركة ومع تطور النشاطات الأخرى كما انه لا يحق للإدارة إن تعمل على منع المدقق من إن يختار الإستراتيجية المناسبة والأساسية التي ينوي إن يطبقها ويعتمدها في عقد الاتفاق .

٢- استقلالية التحقق (الحرية في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والوثائق وأسرار الشركة):Independence of verification

إن منهج الاستقلال يعمل على حماية قدرة مدقق الحسابات في اختياره إلى الإستراتيجية التي يراها مناسبة في انجاز أعمال عملية التدقيق كما ويعمل على حماية الطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات وكذلك حماية الأسلوب الذي يتم تطبيقه في هذه الإستراتيجية ، وينبغي أن يكون لمدقق الحسابات الحق بالاطلاع على الدفاتر والوثائق والسجلات الخاصة بالشركة التي يقوم بتدقيقها كما ويحق له أن يقوم بالإجابة عن أي تساؤلات تتعلق بأعمال الشركة أو تخص المعالجات المحاسبية، ويعود الجدل الجوهري المتعلق بعدم تقييد مدقق الحسابات في جمع أدلة التدقيق إلى إن التدقيق يجب إن يدار بتعاون كامل ما بين إدارة الشركة وموظفيها ، إذ إن هذا يكون في مصلحة المساهمين، كما إن

محاولـه عرقلـة عمـل المـدقق قـد ينصـب ذلـك ضـد مصـلحة الإدارة وبالتـالي فـأن ذلـك سـوف يـؤدي إلـى إعطـاء انطبـاع عـام بـأن الإدارة لـديها شـيئا معينـا تحـاول إن تقـوم بإخفائـه،كما ويقصـد بحريـة التحقـق بمعنـى إن المـدقق لـه الحريـة فـي الاطـلاع علـى الـدفاتر والسـجلات الخاصـة بالشـركة التـي يقـوم بتـدقيقها وان يكـون متحـررا مـن أي مصـلحة شخصـية تـؤثر على عملة (Salehi ،2009:143).

٣- اســـــتقلالية التقريـــــر (الحريـــــة فـــــي التعبيـــــر عـــــن رأيـــــه وتوثيقـــــه)

Independence of the report

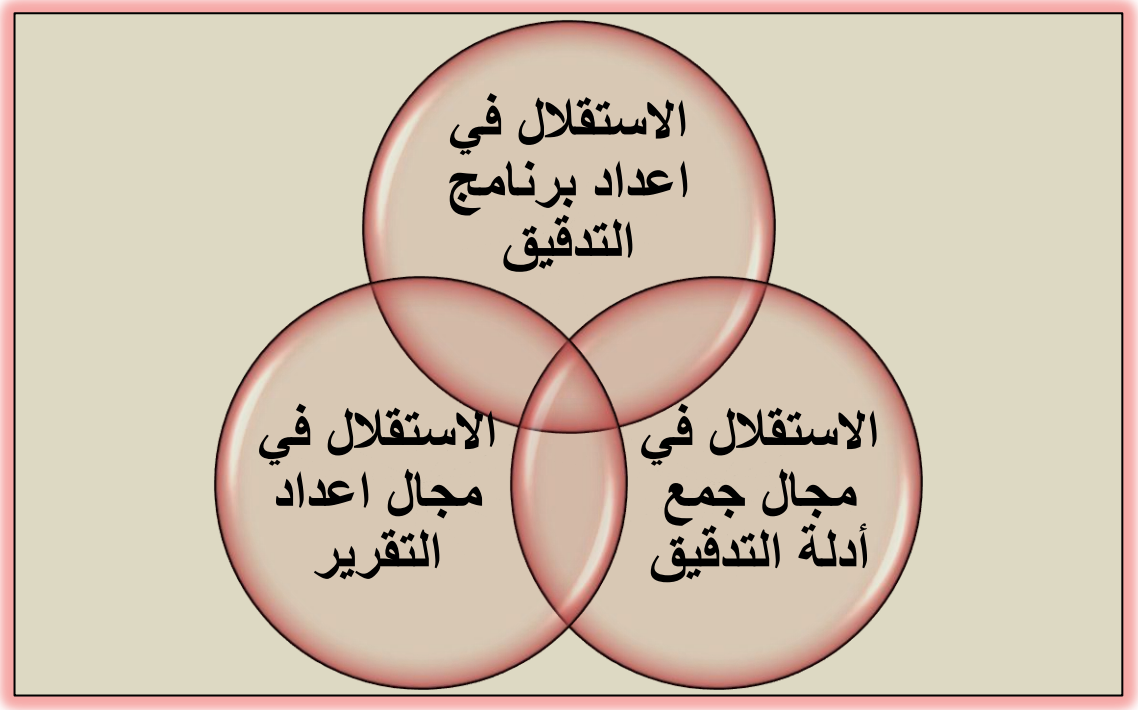
عنـدما يكـون مـدقق الحسـابات متمتعـا بالاسـتقلال حينئـذ سـيكون التقريـر الـذي يعـده ذو أهميـة كبيـرة ، إذ إن معظـم الخلافـات تحـدث مـع الإدارة حـول القـرارات التـي تكـون متعلقـة بتفسـير المعـايير المحاسـبية أو قـد يكـون الخـلاف حـول أمـور أخـرى كحالـة تقـدير المخصصـات للـديون المعدومـة أو فـي حالـة القيـام بتقـدير الاسـتهلاك المتـراكم أو حـالات تقيـيم المخزونـان، وفـي بعـض الأحيـان قـد تحـاول الإدارة إن تقـوم بتضـليل المسـاهمين وذلـك مـن خـلال قيامهـا بنشـر معلومـات محاسـبية تكـون غيـر كاملـة وغيـر صـحيحة كمـا وتحـاول إن تمنـع مـدققي الحسـابات مـن إن يقومـوا بنشـر المعلومـات التـي تمكنـوا مـن الوصـول إليهـا والتـي تكـون متعلقـة بالمخالفـات وعـادة مـا يـتم إغـراء مـدقق الحسـابات مـن اجـل الحـد مـن المقاومـة وذلـك مـن خـلال اسـتجابته لكـل مـا قـد يـتم طلبـه مـن قبـل الإدارة ، فمـن خـلال هـذا الإجـراء سـيتمكن المـدقق مـن إن يتفـادى كافـة القيـود التـي قـد يـتم فرضـها عليـه وان يخـاطر فـي تعرضـه إلـى العقوبـة الشـديدة فـي حـال اكتشـافه لخـرق القـوانين ولـيس مـن الضـرورة إن يحـدث هـذا، ولكـن سـيكون الوضـع غيـر مرضـي لمسـتخدمي البيانـات المالية عندما يكون تقرير المدقق غير مكتمل أو في حال كان التقرير مبهما أو غامضا .

٢-٣-٤ أبعاد استقلالية مراقب الحسابات:

Dimensions of auditor independence

قـد تتـأثر علاقـة المـدقق بالشـركة محـل التـدقيق بالعديـد مـن العوامـل والتـي مـن أهمهـا الضـغوطات الماديـة والالتزامـات الاجتماعيـة والعلاقـات الشخصـية وقـد تعمـل هـذه العوامـل بالتـأثير علـى اسـتقلال المـدقق الخـارجي بصـوره مجتمعـة أو بصـوره مسـتقلة،ومن اجـل إن تقـوم المهنـة بالمحافظـة علـى دورهـا داخـل المجتمـع يجـب علـى المـدقق إن يتمتـع بالاسـتقلال التـام خـلال قيامـة بعمليـة التـدقيق التـي تمـر بعـدة مراحـل ومـن هنـا يمكـن تحديـد ثلاث إبعاد لاستقلال مدقق الحسابات والتي يمكن تمثيلها بالشكل التالي:

شكل رقم (١٥) أبعاد استقلالية مراقب الحسابات٠٠



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (دحدوح والقاضي٢٠٠٩)

وفي أدناه شرح لهذه الأبعاد وكما ما يلي:

١- **الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق**

Independence in the preparation of the audit program

يمكن تعريفه على انه الحرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات عند قيامة بأعداد برنامج التدقيق من جهة وتحديد حجم العمل المطلوب أداؤه وخطوات العمل من جهة أخرى ضمن حدود الإطار العام للموضوع إلى المهام المطلوبة ومما لا شك فيه إن هذا البعد لا يسمح للإدارة من التدخل في القيام بتحديد أو استبعاد أو إجراء تغيير في أي جزء من برنامج التدقيق كما ولا يسمح لها من التدخل في إجراء التعديل على الإجراءات التي وضعها من قبل مدقق الحسابات كما ولا يسمح للإدارة من إن تقوم بالتأثير على المدقق من اجل فحص مجالات لم تكن موجودة في البرنامج الموضوع (دحدوح والقاضي ، ٢٠٠٩ : ١٧٦) .

٢- **الاستقلال في مجال جمع أدلة التدقيق**

Independence in the collection of audit evidence

يقصد بهذا النوع من الاستقلال هو بعد مدقق الحسابات من أي تدخلات أو ضغوطات تفرض علية عند قيامة بعمليات الفحص ، كما وان لمدقق الحسابات الحرية التامة في اختيار الطرق والإجراءات التي تكون خاصة بعمليات الفحص التي يرتئي إن يتبعها المدقق ، كما ويحق لمدقق الحسابات إن يقوم بتقليص أو زيادة الاختبارات وذلك تبعا للحكم المهني وحاجته ويتم ذلك من خلال الاعتماد على التقديرات الأولية التي يحصل عليها عند تقيم بيئة الرقابة الداخلية ، إذ إن ذلك يتضمن جوانب عديدة من أهمها ما يأتي :(نجم، ٢٠١٢:٥٥).

أ- يجب إن لا يسمح للإدارة بالتدخل في مسائل تحديد المفردات والمجالات وكذلك المستندات التي تكون خاضعة لعملية الفحص وكذلك في حالات قبول المدقق لبعض المستندات وكذلك المفردات دون أي تدقيق وفحص .

ب- يحق لمدقق الحسابات إن يقوم بالاطلاع والفحص لكافة الدفاتر والمستندات والسجلات الخاصة بالشركة وكذلك لمكاتبها وفروعها .

ت- ينبغي إن يتم الابتعاد عن كافة العلاقات الشخصية وكذلك المصالح المتبادلة التي تؤثر على عملة الفحص .

ث- يجب إن يكون هناك تعاون مثمر وفعال ما بين المدقق والعاملين بالمؤسسة عند القيام بعملية الفحص.

٣- **الاستقلال في مجال إعداد التقرير**

Independence in the preparation of the report

يقصد به عدم وجود أي تأثير أو ضغط في عملية إظهار الحقائق التي تم الوصول إليها من خلال إجراء عمليات الفحص أو التأثير في طبيعة الرأي النهائي المتعلق بعدالة وصدق القوائم المالية التي تكون محل التدقيق وان ذلك يتضمن جوانب عديدة من أهمها هي: (دحدوح والقاضي ، ٢٠٠٩ : ١٧٧)

أ- يجب إن لا يكون هناك أي تدخل من قبل الأطراف في تحديد محتويات تقرير المدقق سواء كان الأمر متعلق بعرض الحقائق أو عند القيام بإبداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم المالية التي يتم تدقيقها .

ب- يجب إن لا يتم استبعاد العناصر المهمة من التقرير .

ت- يجب إن يتم الابتعاد عن استخدام أي عبارات أو ألفاظ تكون غامضة وغير واضحة والتي تكون حاملة معاني كثيرة (احمد، ٢٠٠٧ : ٦٠) .

ث- يجب إن لا يسمح لأي طرف من إن يتدخل في تعديل الحقائق الموجودة في تقرير التدقيق .

٢-٣-٥ العوامل المؤثرة في استقلالية مراقب الحسابات الخارجي :

Factors affecting the independence of the external auditor

ترى الباحثة من خلال قيامها بالاطلاع على مجموعة من الدراسات والبحوث إن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق وهي ما يلي:

١- عزل المدقق

إن مجلس الإدارة هو الذي يهيمن على قرار عزل المدقق كما هو الذي يتولى مهمة تعيينه ، إذ انه يقوم بأتباع العزل في حال عدم تماشي المدقق مع رغبات الإدارة ، مما قد يؤدي قرار عزل مدقق الحسابات على استقلاليته وبالتالي سيؤثر ذلك على الرأي الذي يقوم بإبدائه في القوائم المالية التي يتولى مهمة تدقيقها ، إذ إن موضوع العزل يكون الجهة التي قامت بتعيين المدقق وتحديد أجوره و أتعابه وهي الهيئة العامة للمساهمين ، ويجب إن يتم إخطار المدقق قبل إن يتم عزله كما ويجب إن يسمح له بحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين وذلك من اجل إن يقوم بتوضيح موقفة أمام الهيئة ، ولعل من الأسباب التي تؤدي إلى عزل مدقق الحسابات هو الخلاف الشخصي مابين المدقق والعميل أو يكون بسبب عدم الالتزام بالقوانين من قبل العميل أو قد يكون نتيجة لوجود اكتشافات جوهرية توصل لها المدقق وتقوم بالضرر بالعميل ، وفي حال تم عزل المدقق قبل إن يتم انتهاء المدة المحددة في العقد المبرم ما بين المدقق والعميل ، ويحق لمدقق الحسابات إن يقوم بالمطالبة بالتعويض للأضرار التي ستلحق به نتيجة لانفساخ العقد المبرم مع العميل قبل انتهاء مده العقد ، ويحق للمدقق إن يطالب بالتعويض بسبب الإضرار المترتبة علية نتيجة فسخ العقد أو بسبب الأضرار المادية والمعنوية التي قد تضرر بسمعته كمدقق ، وكذلك في حال كان العزل تعسفيا ، كما إن قواعد السلوك المهني تفرض على المدقق التالي لعملية العزل وقبل إن يقوم بقبول المهمة إن يقوم بالاستفسار من زميلة الذي تم عزله حول الأسباب التي أدت إلى قرار عزلة (الرشيدي ، ٢٠١٢ : ١٨) .

٢- دور الإدارة في تعيين المدقق وتحديد أجوره

هناك دور كبير للجهة التي تتولى قرار تعيين المدقق في التأثير على حريته واستقلاليته وحياده ، إذ إن تعينه من قبل الإدارة سيضع المدقق في موقف يكون اقل حرية في مجال العمل ومن ثم سيؤثر ذلك على استقلاله وحياده ، حيث انه يمكن إن يتم استخدام سلطة تعيين المدقق كعنصر أو وسيلة مساومة من اجل الضغط على المدقق ، كما انه لا يجوز إن يتم تعيينه من قبل الجهة التي تتولى مهمة تدقيق الحسابات التي تم أعدادها من قبلها وذلك لان مركزها سيكون متأثرا بنتائج عملية الفحص وعملية إعداد التقرير إذ ستقوم باستخدام سلطتها من اجل إن تقوم بالضغط على المدقق وهذا سيؤدي إلى تهديد استقلاليته ، حيث إن القانون كفل للمدقق أهم المقومات الخاصة بمبدأ الاستقلال وبموضوع تعيينه من خلال حرمان مجلس الإدارة من إن يتمتع بهذا الحق وجعل هذا الموضوع بيد الهيئة العامة للمساهمين (كاظم ، ٢٠١٣ : ١٧١-١٧٢) .

٣- تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي

يمكن تعريف أتعاب مدقق الحسابات على أنها هي الرسوم أو المبالغ أو الأجور التي يحصل عليها المدقق نتيجة لقيامة بمهمة تدقيق الحسابات لمؤسسة معينة ، إذ إن تحديد الأتعاب يتم بموجب العقد المبرم مابين المؤسسة محل التدقيق والمدقق وفقا للفترة الزمنية التي يتم تحديدها لانجاز عملية التدقيق ، إذ إن أتعاب عملية التدقيق تعتبر المصدر الرئيسي والأساسي لعملية تدقيق الحسابات، ، وعلية فقد أصبحت أتعاب عملية التدقيق هي الهدف الأساسي الذي تسعى إلية مكاتب التدقيق وتهدف إلى تحقيقه من اجل الوصول إلى اكبر ربح ممكن تحقيقه من خلال ممارسة عملية تدقيق الحسابات ، كما ويمكن تعريف الأتعاب من ناحية أخرى على أنها العبء المالي الذي يقع على عاتق المؤسسة الخاضعة للتدقيق، كما ويتوقع إن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله على أساس مبدأ التكلفة والعائد ، ونلاحظ انه من الضروري جدا إن تكون هناك رقابة مشدده على قيمة الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب تدقيق الحسابات وخاصة المكاتب الصغيرة من قبل الجهات المختصة وذلك من اجل التأكد من إنها ملتزمة بالأتعاب المحددة بالتالي من الضروري إن يتم تشديد الرقابة على قيمة الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب التدقيق وخاصة مكاتب التدقيق الصغيرة من قبل الجهات المختصة للتأكد من التزامها بالأتعاب المحدد ، وذلك من اجل الحد من المنافسة الغير المشروعة وكذلك للحد من الأتعاب المشروطة التي تؤثر وبشكل كبير جدا على استقلالية مدقق الحسابات وبالتالي سيؤدي ذلك إلى التأثير على فاعلية التدقيق الخارجي

(نجم ، ٢٠١٢ : ٤٥ - ٤٨)، حيث يتم تحديد أتعاب المدقق من قبل الجهة التي تقوم بتعينه وذلك لان موضوع تحديد الأتعاب والأجور للمدقق لو ترك بيد الإدارة لكان له تأثير كبير على موضوع استقلال المدقق وحياده (ايرينز ولوبك ، ٢٠٠٢ : ١٢)

٤- حصول المدقق على مزايا ومنافع مالية واقتصادية

يعد حصول المدقق على المزايا والمنافع الاقتصادية وكذلك المالية من المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها تهديدا يعمل على تهديد الاستقلال والحياد الذي يتمتع به المدقق ولعل من أهم الأمثلة على ذلك هي قد تكون لدى المدقق علاقات مالية مباشرة أو علاقات مالية غير مباشره لكنها جوهرية أو حصول المدقق على كفالة أو قرض أو قيام المدقق بالاعتماد على الأتعاب من قبل الزبون، أو تكون هناك علاقات ذات طبيعة تجارية وقوية مابين المدقق والزبون، فعلى سبيل المثال القيام بالاتجار بالسندات والأسهم الخاصة بالزبون أو القيام بالترويج لها أو قيام المدقق بالدفاع عن الزبون بالمواقف المتعلقة بحل النزاعات مع الطرف الثالث ، وقد قامت معظم القوانين في اغلب بلدان العالم بالنص على انه من الضروري إن لا تكون هناك مصالح مشركة ما بين المدقق والإدارة التي يعمل على تدقيق حساباتها، أو كان يعمل موظف لدى المؤسسة، فمثلا في المملكة الأردنية الهاشمية نصت المادة ١٩٧ من قانون الشركات الأردني لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته على انه لا يجوز لمدقق الحسابات إن يساهم بالاشتراك في عملية تأسيس الشركة العامة المساهمة التي يتولى مسؤولية تدقيق حساباتها أو إن يكون عضوا في مجلس إدارة الشركة أو إن يقوم بالاستمرار في القيام بالأعمال الفنية أو الاستشارية أو الإدارية التي فيها،كما انه لا يجوز إن يكون المدقق شريكا لأي عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة أو إن يكون موظفا يعمل لدية ، وان ذلك يكون تحت طائلة بطلان أي تصرف أو إجراء يقوم بمخالفة الأحكام الخاصة بهذه المادة (جربوع ، ٢٠٠٤ : ١٠-١١) ، كما يجب على المدققين الخارجيين إن يكونوا بعيدين عن أي مصلحه تعد متعارضة مع الأمانة والموضوعية والنزاهة والاستقامة والاستقلالية التي يتمتع بها هؤلاء المدققين مهما كان الأثر الفعلي لها ، فأن وجود مصالح مالية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وكذلك وجود عمليات اقتراض وكذلك قبول الضيافة والسلع والهدايا المقدمة من قبل العميل تعد تهديدا يعمل على تهديد استقلالية مراقب الحسابات وبالتالي ستؤثر على حياده في إبداء الرأي (دهمش ، ٢٠٠٣ : ٩٩) .

٥- **العوامل السلوكية**

وهي العوامل المرتبطة بسلوك المدقق الإنساني ويمكن إن تقسم العوامل السلوكية إلى :

أ- **التعارض بين مصالح المدقق والعميل ومدى تأثيرها على استقلالية المدقق**

نلاحظ إن المؤسسة ترغب في إن تحصل على تقرير يكون خاليا من أي تحفظات لكون ذلك سيترتب علية أثرا سلبيا على أسهم الشركة واعتماد المالكين على تقرير المدقق الذي من خلاله يتم تقييم أداء الشركة ، كما نلاحظ إن الإدارة تكون راغبة في الحصول على تقرير يقوم بإرضاء الملاك هذا من ناحية ، ومن جهة أخرى فأن الملاك يرغبون بأن يصلوا إلى حقيقة الموضوع (المطارنة ، ٢٠٠٦ : ٨٧ – ٨٨) .

ب- **طريقة تعيين المدقق وعزلة**

حيث إن تعيين المدقق يتم بواسطة ملاك المنشأة أو المساهمين أو تفويض الهيئة العامة للمساهمين الإدارة بتعيين المدقق وعزلة وكذلك تحديد إتعابه، مما يمكن الإدارة من ممارسة الضغوط على المدقق كون قرار التعين والعزل وتحديد الأتعاب بيد الإدارة، وان قيام أداره المنشأة بتعيين المدقق يمكنها من ممارسة بعض الضغوط علية لان هي التي اقترحت تعيينه ، لذلك فأن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية حرصا منها على دعم استقلال مراقب الحسابات الخارجي المستقل بأن أوكلت هذا الحق بالتعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة التدقيق الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس أداره المنشأة الضغط على المدقق وان بقاء صلاحية عزل مدقق الحسابات المستقل بيد إدارة المنشأة يمثل مصدر تهديد لاستقلاله وحياده بحيث تقوم الإدارة بعزل المدقق إذا لم ينفذ مطالبها وتوجيهاتها ، لذلك دخلت الجمعيات والمؤسسات والمعاهد المهنية لدعم استقلال المدقق والوقوف أمام عزلة مطالبة من المدقق الجديد الاتصال بالمدقق السابق والوقوف عند أسباب عزلة وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارستها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه (منصور ، ٢٠١٣ : ٣٢) .

٦- **العوامل الشخصية**

إن التأثير المحتمل للقيم الشخصية على عملية صنع القرار الأخلاقي لدى المدقق وبالتالي سلوكه قد تم بحثها في أدبيات المحاسبة من خلال مدخلين هما المدخل النفسي والاجتماعي وكذلك مدخل السلوك التنظيمي ، وقد تم تعريف القيم الشخصية على إنها الاعتقاد الثابت بأن التزام نمط معين من السلوك أو الظهور على الأقل بمظهر معين من

الالتـزام ممكـن قـد يـؤدي إلـى تشـكيل مانعـا لموجهـة أي ضـغط متوقـع أو قـد يـوحي للغيـر احتمـال عـدم نجـاح مثـل هـذه الضـغوط (كـاظم ،٢٠١٣ : ٦٧) ، حيـث إن السـلوك الشخصي للمدقق يتحدد بمجموعة من العوامل الشخصية وهي ما يلي :

أ- **المؤهلات العلمية**

تعـد المـؤهلات العلميـة مـن أهـم المعـايير الشخصـية التـي يجـب إن يـتم توفيرهـا فـي مـدقق الحسـابات الخـارجي وتبـرز أهميـة هـذه العوامـل مـن خـلال وجـود أطـراف عديـدة تكـون معتمـده علـى رأي مراقـب الحسـابات الـذي يبديـه فـي القـوائم الماليـة التـي يقـوم بتـدقيقها وهـذا الأمـر يتطلـب ضـرورة تـوفير الثقـة عنـد هـؤلاء الأطـراف حيـث إن عنصـري الحيـاد والكفـاءة التـي يتمتـع بهـا الأشـخاص القـائمين بعمليـة التـدقيق لا تتحقـق إلا مـن خـلال تمتـع المـدقق بالتأهيـل العلمـي والعملـي وعلـى المـدققين إن يتمتعـوا بالاسـتقلال عنـد قيـامهم بعمليـة إبـداء الـرأي فـي القـوائم الماليـة محـل الفحـص التـي يقومـون بتـدقيقها (هندركسـن ، ١٩٩٠ : ١٩٣) ، و كـي يـؤدي المـدقق وظيفتـه علـى أكمـل وجـه يجـب إن يكـون متمتعـا بتأهيـل علمـي وعملـي حيـث إن تمتـع المـدقق بقـدر كـافي مـن التأهيـل العلمـي والعملـي تجعـل المـدقق أكثـر حيـادا ويضـمن لـه اسـتقلاله ويجعـل منـه شخصـا حريصـا علـى انجـاز عملـه بكـل أمانـة وموضـوعية لان عـدم تمتعـه بالاسـتقلال سـوف يضـعف مـن مكانتـه فـي المجتمـع وكـذلك سـيتم الإسـاءة إلـى سـمعته وعملـة كمـدقق وهـذا مـا يطلـق عليـة بالاسـتقلال المهنـي والتأهيـل العلمـي الـذي لا يكـون مقتصـرا فقـط علـى معرفـة الجوانـب المحاسـبية فقـط بـل يتعـدى ذلـك إلـى ضـرورة معرفـة جوانـب أخـرى تتمثـل بالجوانـب السـلوكية وكـذلك الجوانـب الإداريـة والاقتصـادية ونظـم الاتصـال والقـوانين وطـرق التعامـل مـع الحاسـوب والكثيـر يـرى ضـرورة معرفـة المـدقق بهـذه المعـارف وذلـك لمـا لهـا مـن أهميـة كبيـره فـي إيضـاح الأرقـام الموجـودة فـي الكشـوفات الماليـة لكـي يـتمكن فهمهـا بالإضـافة إلـى ذلـك يجـب علـى المـدقق إن يكـون متمتعـا بالتأهيـل العملـي الـذي يكسـب المـدقق الخبـرة التـي تمكنـه مـن أداء عملـة بطريقـه فعالـه حيـث إن تمتـع المـدقق بـالخبرة يـؤدي إلـى ارتقـاء مهنـة التـدقيق إلـى مستويات أعلى (شاهين ، ١٩٨٦ : ٧٤) .

ب- **الصفات الشخصية لمراقب الحسابات**

يتمتـع مراقـب الحسـابات بالإضـافة إلـى المـؤهلات العلميـة بمجموعـه مـن الصـفات الشخصية التي تبرز بها استقلاليته ولعل من أهم هذه الصفات الشخصية هي:

- **الأمانة والمحافظة على الأسرار**

إن الثقة والأمانة التي يتمتع بها مراقب الحسابات تكون لها دورا مهم في العلاقة ما بين المدقق والعميل ، ويكون للثقة التي يتمتع بها المدقق دورا حاسما في مهنتي المحاسبة والتدقيق ويكون ذلك نتيجة للأهمية غير العادية التي يمنحها أعضاء مجلس أداره الشركة لسمعة المدقق الذي يقوم بتدقيق حسابات شركاتهم ، حيث إن الواجب الأدبي والأخلاقي يمنع المدقق من إن يقوم بإفشاء أسرار العملاء ا وان يقوم بالحديث عن أسرار العمل أمام الغرباء والأطراف المنافسة من الشركات الأخرى ، فالشركة تكون عبارة عن كتاب مفتوح بين يدي المدقق يكتشف حقيقة مركزها المالي وجميع أسرارها التجارية التي إذا تم معرفتها من قبل الجهات المنافسة ضعف مركزها التنافسي (الحسني ، ١٩٩٩ : ٢٨) ، حيث إن مبدأ السرية لا يتوقف فقط على عدم إفشاء الأسرار والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها بل يتطلب الأمر المحافظة على عدم استعمال أية معلومات قد تم الاطلاع عليها خلال دورة العمل بهدف تحقيق أهداف شخصية وان لا يقوم المدقق بتقديم هذه المعلومات إلى أطراف أخرى فيؤدي إلى إلحاق الضرر بالشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ، حيث إن مبدأ السرية يجب إن لا ينتهي بانتهاء عملية التدقيق بل يجب إن يستمر بعد الانتهاء من عملية التدقيق (مجلس مهنة مراقبة الحسابات ، ٢٠٠٢ : ٤) .

- **النزاهة والشرف والموضوعية**

إن تمتع مراقب الحسابات بالاستقلال يتطلب منه إن يقوم بالعمل الملقى على عاتقة بكل أمانة وموضوعية ، بمعنى انه لا يقوم بإخفاء الحقائق وان لا يقوم بإعطاء معلومات وبيانات غير ممثلة للواقع كما علية إن لا ينصاع إلى رغبات وأهواء الإدارة بل يجب علية إن يكون متمتعا بالاستقلال والحياد في جميع أحكامه كما يجب عليه إن يراعي مصالح كافة الأطراف التي ستكون مرتبكة بعمله (اشتيوي ، ١٩٩١ : ٣٤) ، كما يجب أن تكون مصلحه كافة الأطراف متساوية وعدم تميز بعضها على بعض كما علية أن لا يسيء رفض الحقائق عندما يقوم بإبداء رأيه وان يقوم بتقديم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه بالآخرين (هندركسن ، ١٩٩٠ : ١٩٠)

كما وترى الباحثة من خلال اطلاعها على مجموعة من البحوث والرسائل إلى إن هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مراقب الحسابات الخارجي ، حيث إن تمتع المدقق في هذه الصفات سوف تجعل منه شخصا مستقلا ومحايدا ، وان تواجد هذه الصفات به ستجعل منه شخصا بعيدا كل البعد عن التحيز في إبداء الرأي

،وكذلك سيكون غير منصاعا أو منجرفا إلى الأهواء أو الرغبات بل على العكس من ذلك سيكون شخصا نزيها وأمينا ومستقلا ومحايدا في أداء المهمة المناط له ، ولعل من أهم هذه الصفات هي ما يلي : (كاظم ، ٢٠١٧ : ١٣)

أ- العدالة والاستقامة.

ب- مظهر الشخص المناسب.

ت- الإخلاص والتفاني وعدم الاستسلام.

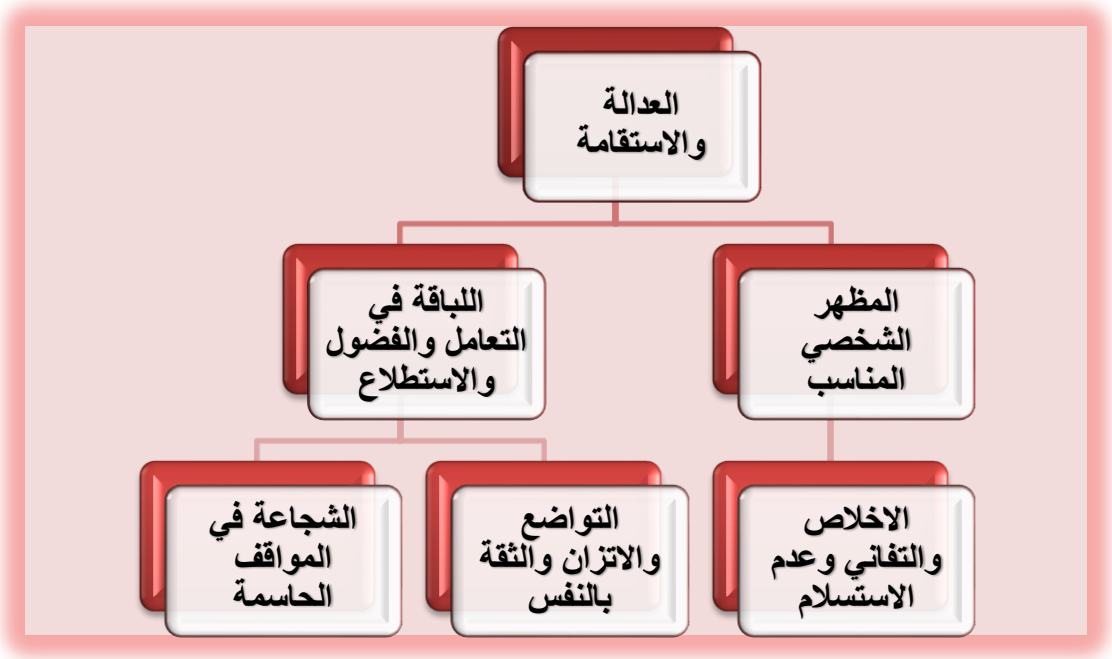
ث- التواضع والاتزان والثقة بالنفس.

ج- الشجاعة في المواقف الحاسمة.

ح- اللباقة في التعامل والفضول والاستطلاع.

هذا ويمكن ترتيب هذه الصفات التي يجب إن يتحلى بها مراقب الحسابات الخارجي على شكل مخطط.

شكل (١٦) صفات مراقب الحسابات الخارجي

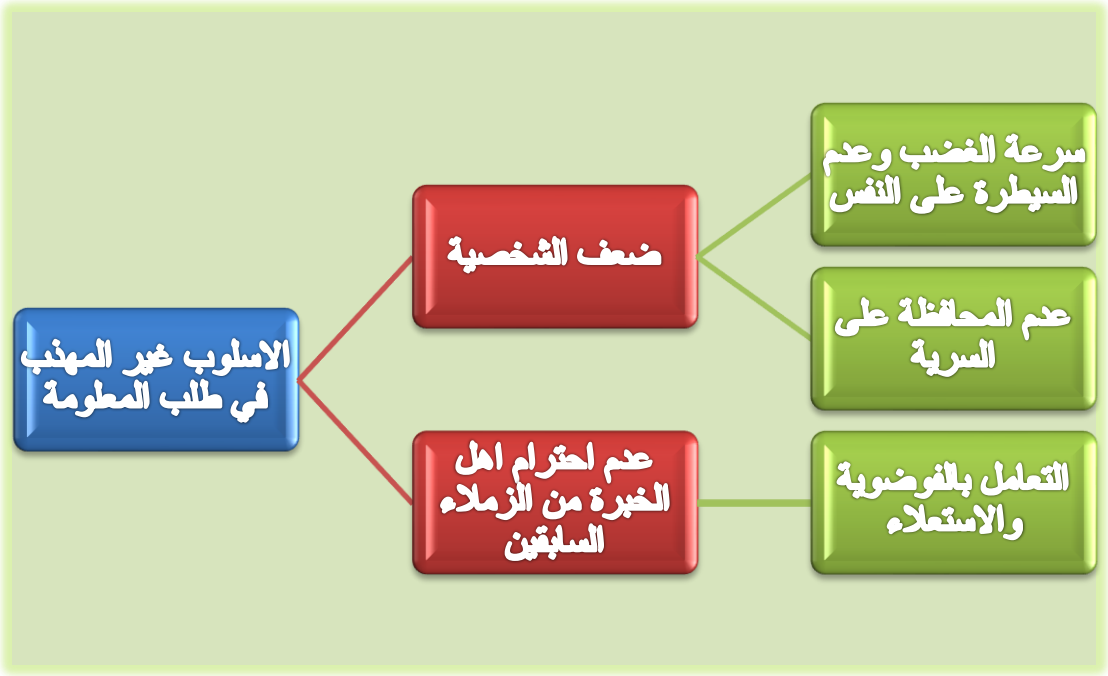


المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (كاظم ، ٢٠١٧)

وتوضح الباحثة أيضا أهم السلبيات التي يجب على مراقب الحسابات إن يتجنبها من اجل إن يحافظ على استقلاليته وحياده عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها وعند تجنب مثل هذه السلبيات سيكون المدقق نزيها في أداء العمل الذي يقع على عاتقة وسيؤديه بكل أمانة وموضوعية وسيكون محور الثقة من قبل الأطراف

والجهات المعتمدة على تقريره والنتائج التي توصل إليها وذلك لان تقرير المدقق هو الشهادة التي يعتمد عليها ويتم اتخاذ القرارات الاقتصادية على ضوءها ، والآتي أهم السلبيات التي يجب إن يتجنبها مراقب الحسابات لكي يكون نزيها وأمينا وصادقا في أداء عملة وسيتم توضيحها على شكل مخطط .

الشكل رقم (١٧) السلبيات التي يجب على مراقب الحسابات إن يتجنبها



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (كاظم ، ٢٠١٧)

٢-٣-٦ المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب على مراقب الحسابات تطبيقها:

The basic principles and rules to be followed by the auditor

أهم المبادئ والقواعد الأساسية التي ينبغي على الأطراف الممارسين إن يقوموا بها ، حيث تم الإشارة لها في دليل السلوك المهني وهي ما يلي: (مسعد والخطيب ، ٢٠٠٩: ١٠٩ - ١١٠)

١- الاستقامة: يجب إن يكون مراقب الحسابات مستقيما وكذلك مخلصا عند قيامة بتأدية المهمة التي يكلف بها.

٢- الموضوعية والاستقلال: ينبغي على مراقب الحسابات إن يكون عادلا في عملة بمعنى انه لا يقوم بالسماح لأي طرف إن يقوم بالتأثير على طبيعة عملة ولا بالتأثير

على موضوعيته بحيث لا يسمح لأي تأثير خارجي أن يغير من طبيعة ما يقوم به ومن ثم يؤثر على موضوعية عمله.

٣- الكفاءة والعناية المهنية: يجب على مراقب الحسابات إن لا يقبل أي عمل وان لا يستمر به في حال معرفة انه غير قادرا على انجازه لعدم توفر الكفاءة والقدرة على إتمام العمل المقدم إليه كما يجب علية إن يقوم باستخدام مهاراته وكذلك خبراته بطريقة تكون منطقية وكذلك بعناية كافية .

٤- السلوك المهني: على مراقب الحسابات إن يقوم بسلك وإتباع الأسلوب المناسب الذي ينسجم ويليق مع السمة التي تتمتع بها مهنة التدقيق .

٥- المعايير الفنية المناسبة: على مدقق الحسابات إن يقوم بالتقييد بالمعايير الخاصة بعملية التدقيق والتي تم وضعها من قبل الهيئات المهنية وكذلك اللجان التي تكون مختصة بهذا الشيء .

٦- السرية: يجب على مراقب الحسابات المحافظة على أسرار العمل المكلف به وان لا يقوم بالإفصاح عنها إلا في حالات تستدعي ذلك على شرط إن يكون الإفصاح إلى جهات يكون لها الحق الرسمي في الاطلاع على أسرار العمل .

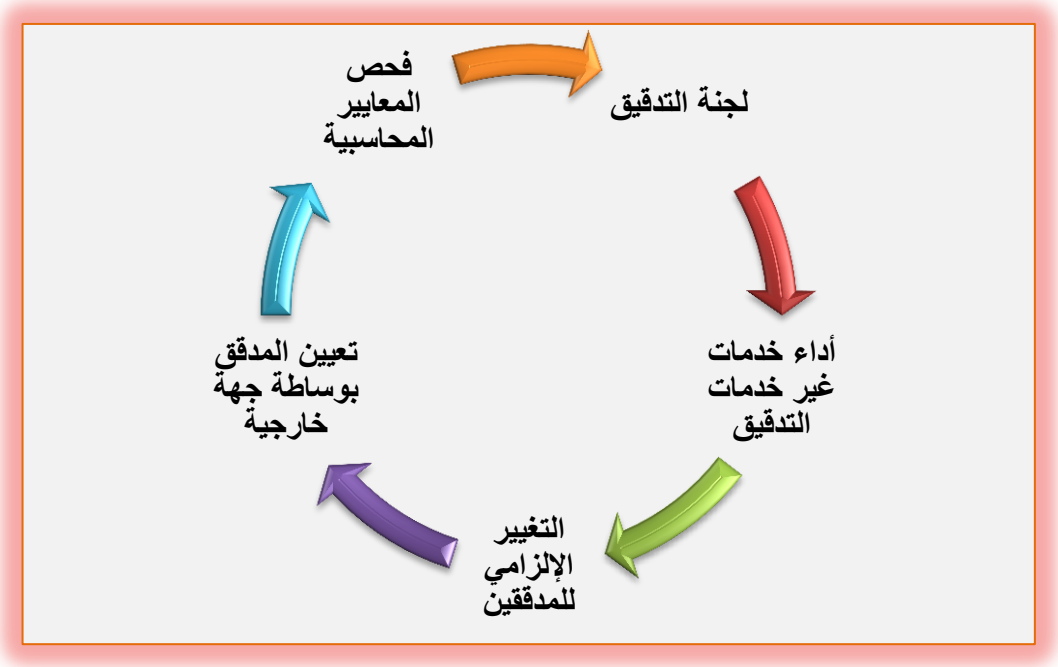
٧- الأعمال المتعارضة: لا يجوز لمراقب الحسابات إن يقوم بالجمع ما بين مهنة تدقيق الحسابات وبين مهنة أخرى مما قد يؤدي ذلك إلى خلق تضارب في المصالح عند قيامة بتأدية خدماته المهنية .

٢-٣ -٧ العناصر التي تدعم استقلالية مراقب الحسابات الخارجي:

Elements that support the independence of the External Auditor

تعتقد الباحثة إن مواجهة الضغوط التي قد تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي تعتمد بصفة أساسية على نزاهة كل من المدقق ومكتب التدقيق وتناقش الباحثة بعض الاقتراحات التي تهدف إلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي والتي يمكن توضيحها بالشكل رقم (١٨) :

شكل رقم (١٨) العناصر التي تدعم استقلالية المدقق



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر(الجعافرة ، ٢٠٠٨)

ومن هنا سيتم توضيح وشرح تلك العناصر: (الجعافرة ، ٢٠٠٨ : ٣٤-٣٥) .

١- **لجنة التدقيق**:أقترح البعض من الباحثين تكوين لجنة تدقيق تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين بالشركة بهدف المساهمة في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي والتي تتعلق بالاتي:

أ- فحص خطط الإدارة للارتباط بالمدقق الخارجي لتنفيذ خدمات غير التدقيق مع مراعاة طبيعة تلك الخدمات والإتعاب المقدرة والتأكد من إنها لا تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي.

ب- فحص جوانب الخلاف بين المدقق الخارجي وبين إدارة الشركة محل التدقيق ومحاولة التوفيق بينهم مع المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي أيضا.

٢- **أداء خدمات غير خدمات التدقيق** : لقد أوصت لجنة Treadwayبضرورة إن تفحص لجنة التدقيق بالمنشأة خطط الإدارة لارتباطها بالمدقق الخارجي من اجل تنفيذ الخدمات الاستشارية ، وان تحصل إدارة المنشأة على موافقة من لجنة التدقيق

قبل التعاقد مع المدقق الخارجي ، ويجب على اللجنة التأكد من إن هذه الخدمات لا تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي .

٣- **التغيير الإلزامي للمدققين**:يوجد هناك بعض الاقتراحات التي تتعلق بتغير مكتب التدقيق المسئول عن تدقيق عمليات المنشأة أو تغيير المدققين مع الاحتفاظ بنفس مكتب التدقيق وذلك بهدف تدعيم استقلالية المدقق الخارجي.

٤- **تعيين المدقق بواسطة جهة خارجية**:اقترح بعض الباحثين تعيين المدققين وتحديد أتعابهم عن طريق جهة حكومية وذلك لتدعيم استقلالية المدقق الخارجي أو إنشاء ديوان للتدقيق يكون من واجبة الإشراف على مكاتب التدقيق وتعيينهم للشركات العامة المساهمة، كما تقوم بفحص عمليات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي للتأكد من فاعليتها وكذلك للتأكد من استقلالية المدقق الخارجي.

٥- **فحص المعايير المحاسبية** : تتضمن المعايير المحاسبية مجالا للاختبار ما بين الطرق أو السياسات التي يمكن تطبيقها على موقف معين ، وبهدف تدعيم استقلالية مدققي الحسابات للشركات المساهمة العامة فقد شكلت هيئة خاصة في عام ١٩٩٧ بواسطة كل من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أطلق علية (Independence Standards Board)، ويعتقد رئيس هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية إن هذا المجلس سوف يدعم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الحقيقة والمظهر والمحافظة على ثقة المستثمرين .

٢-٣-٨ دور لجان التدقيق فى دعم استقلالية مراقب الحسابات:

The role of audit committees in supporting the independence of the auditor

تعرف لجنة التدقيق من قبل البعض على إنها هي لجنة يتم انبثاقها من قبل مجلس إدارة الشركة وأعضائها ، كما وإنها تكون قاصرة على الأعضاء غير التنفيذيين الموجودين داخل الشركة لمن لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق ، ومن مهام هذه اللجنة هي القيام بالإشراف على عملية إعداد القوائم المالية وتدقيق المبادئ المحاسبية ، كما وتقوم بتدقيق وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي (سليمان ، ٢٠٠٦ : ١٤٢) ، كما وتم تعريفها على إنها عبارة عن مجموعة من الأشخاص الذين يتم اختيارهم من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة وتكون من مهامها العمل على المحافظة على استقلالية المدقق عن

إدارة الشركة ، ويكون عدد أعضاء اللجنة من ٣-٥ أعضاء وعادة ما يمتد عددهم ليصبح عددهم ٧ أعضاء من أعضاء مجلس إدارة الشركة من غير المديرين (Arens ،2010 : 84) ، كما وتعرف من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين على إنها غباره عن لجنة تكون مكونه من مدراء الشركة الذين تكمن مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل أن يتم تسليمها إلى مجلس الإدارة كما وتعد أداة الوصل ما بين المدققين والإدارة ومن أهم نشاطاتها تكون تدقيق ترشيح المدقق الخارجي (CICA 1992:20)

هذا وقد حظيت لجان التدقيق بالاهتمام الكبير والملحوظ في الأدب المحاسبي ، سواء كان هذا الاهتمام من قبل الباحثين أو من قبل الجمعيات المهنية والعلمية ، وفي هذا المجال تم إعداد وتقديم الكثير والعديد من النشرات والتقارير والبحوث والدراسات والتوصيات في العديد من الدول والولايات منها كندا والولايات المتحدة الأمريكية وكان هذا في بداية عام ١٩٦٥ (جمعة ٢٠٠٩ : ٢٤) وكذلك في المملكة السعودية العربية وفي الأردن ، أما في دولة فلسطين فأن تطبيق فكرة لجان التدقيق تعد فكرة حديثة وتعد لجان التدقيق من الدعائم الأساسية التي تعمل على دعم حوكمة الشركات ، ولا يوجد قانون يعمل على إلزام الشركات المساهمة في تكوين وتشكيل لجان تدقيق باستثناء البنوك (الصوص ، ٢٠١٢ : ٣٠) ، هذا وقد قامت لجنة Treadwayبإصدار مجموعة من التوصيات التي تعمل على دعم فعالية لجان التدقيق ولعل من أهم هذه التوصيات ما يلي : (Treadway،1987)

أ- العمل على التنسيق ما بين المدقق الداخلي والخارجي.
ب- تعمل على تسمية مراقب الحسابات الخارجي والعمل على تحديد أتعابه.
ت- تهدف إلى دعم استقلالية مراقب الحسابات الخارجي.
ث- تقوم بتقييم أداء الإدارة المالية كما أنها تقوم بفحص خططها وتنبؤاتها المستقبلية.
ج- العمل على التأكد من كفاءة وأداء نظام الرقابة الداخلية وكذلك أنظمتها الفرعية.

ويرى العديد من الباحثين إن للجان التدقيق تأثير على استقلالية مراقب الحسابات وذلك لان اللجان تعتبر من الوسائل والأدوات التي حظيت بالاهتمام في الكثير من دول العالم التي تتمتع بمناخ من الحرية الكاملة للشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص ، حيث توجد العديد من الاعتبارات التي أدت إلى انشأ فكرة لجان التدقيق داخل شركات

المساهمة في هذه الدول ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي : (الصباغ وآخرون ، ٢٠٠٨ :٩١)

أ- حدوث حالات مارست فيها الإدارة ضغوطات على المدقق من اجل التأثير على استقلاليته.

ب- انتشار الدعاوى القضائية على المدققين في بعض الدول وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.

ت- وجود حالات يحدث فيها اختلاف في الرأي بين المدقق الخارجي والإدارة حول معالجة بعض المسائل الفنية وكيفية تسويتها.

كما وتهدف لجان التدقيق إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ومن أهمها:(علي ويعقوب ، ٢٠١٧ : ٩٣)

أ- تساهم لجنة التدقيق في تدعيم جودة أداء التدقيق من خلال تدعيم استقلالية المدقق الخارجي وتنفيذ اقتراحاته.

ب- تدعيم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات الكافية لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة.

ت- ومن ناحية أخرى فأن وجود لجنة التدقيق في الشركة من شأنه أن يعمل أيضا على زيادة فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة.

ث- يؤدي وجود لجان التدقيق إلى زيادة ثقة أصحاب المصلحة في الشركات في آليات تعيين المدقق وعزله.

ج- تساهم لجان التدقيق في زيادة اطمئنان أصحاب المصلحة في الشركات إلى خلو القوائم المالية من الغش.

ح- أهميتها في القيام بالإشراف على عملية تدقيق القوائم المالية السنوية قبل إن يتم المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة (Verschoor، 1993 : 64,).

كما وتوجد مجموعة أهداف أخرى للجان التدقيق (الصباغ وآخرون ، ٢٠٠٨ : ٩٢) .

أ- العمل على توفير التناسق في المعلومات المتوافرة لأعضاء مجلس الإدارة الداخليين والخارجيين لزيادة فاعلية ومقدرة الأعضاء الخارجيين على رقابة تصرفات الإدارة.

ب- فتح قناة اتصال فعالة بين الإدارة والمدقق الخارجي والأعضاء الخارجيين في مجلس الإدارة.

ت- المساهمة في حل أي خلافات في الرأي حول المسائل الفنية بين الإدارة والمدقق الخارجي.

ث- تدعيم جوده وكفاءة عملية التدقيق من خلال التأكيد على استقلال المدقق وإتاحة الفرص لتنفيذ المدقق لاقتراحات الإدارة.

ج- تقييم أداء المدققين الداخلين وتنسيق العمل بينهم وبين المدقق الخارجي.

ح- زيادة مصداقية القوائم المالية السنوية التي تخضع للتدقيق والتأكد من جودة المعلومات الواردة في التقارير،بالإضافة إلى فحص التقارير الفترية.

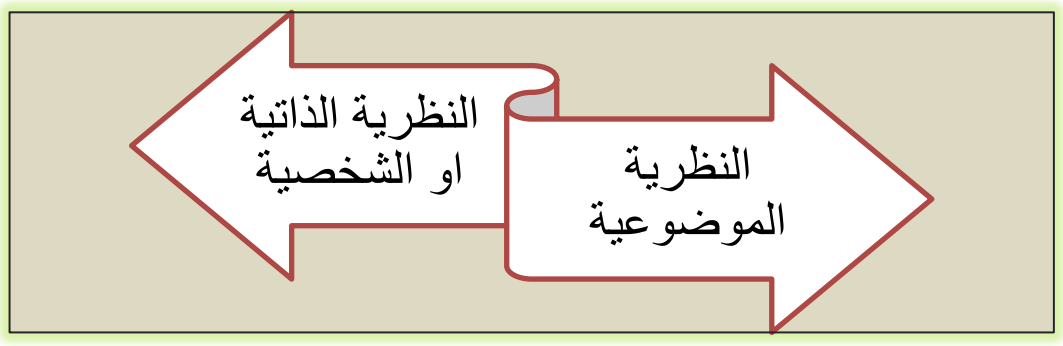
كما ويجب على لجنة التدقيق إن تقوم بعملية الفحص لأتعاب المدقق من اجل التأكد من إنها كافية من اجل تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة، ويتطلب هذا الأمر من أعضاء الشركة إن تقوم بالإلمام بمستوى تحديد الإتعاب التي تتحملها الشركات المماثلة الأخرى،وإذا اتضح لها إن أتعاب مراقب الحسابات منخفضة بدرجة كبيرة يجب إن تتعرف على الأسباب التي أدت إلى ذلك. (Sarbanes Oxley ,2002) .

٢-٣-٩ نظريات الاستقلال لمراقب الحسابات

of the Auditor Theories of Independence

ترى الباحثة إن هناك نظريتين للاستقلال حيث إن كل نظرية منهما تتضمن أراء ووجهات نظر تفسر فيها استقلال مراقب الحسابات ووجهات النظر المؤيدة والمعارضة حول استقلال المدقق وكما مبينة في الشكل أدناه:

شكل رقم (١٩) نظريات استقلال مراقب الحسابات



المصدر من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصدر (كاظم ، ٢٠١٣)

وفي أدناه سيتم شرح هذه النظريات بشكل تفصيلي.

١- **النظرية الذاتية أو الشخصية**:**Self or personal theory**

بموجب هذه النظرية يفسر الاستقلال بأنه مسألة ذهنية أو فكرية لا يمكن إن توضع لها معايير محددة وواضحة لان هذه المعايير قد يطرأ عليها تعديل أو تغير ولكن الاستقلال لا يمكن إن يتغير والذي بموجبة يستطيع المراقب الحكم على الأمور بحرية تامة وإبداء رأيه بدون تحيز ، حيث إن مؤيدي هذه النظرية ينظرون إلى الاستقلال على انه سلوك متعارف علية لأعضاء المهنة ويجب إن يتميزوا بالنزاهة والأمانة والصدق ويكشفوا عن كل الحقائق في التقرير للمالكين الذي يبين فيه رأيه بعد اقتناع ويقين ولا يخفى ما يصل إليه من حقائق وانحرافات ولا يجامل ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ، والاستقامة والموضوعية هما صفتان لابد من توافرهما في مراقب الحسابات هذا ما أوردته لجنة قواعد المراجعة الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدوليين في دليل المراجعة الثالث (كاظم ، ٢٠١٣ : ١٦٨)، ويعتبر البعض الإخلاص والنزاهة صفتان متلازمتان مع الحياد والإخلال بأي منهما يعني الإخلال بمبدأ الاستقلال ، كما يجب إن يكون المدقق مستقلا ونزيها وغير متأثرا بمصلحته الشخصية أو ميوله أو أي اعتبارات مهما بلغ من شأنها عند إبداء رأيه حول الكشوفات المالية وهذا ما تم التأكيد علية في قواعد السلوك المهني مادة (١) والتي تنص (على مراقب الحسابات إن يكون مستقلا ذهنيا وحياديا وان يكون متجردا من أية مصلحة مادية قد تحيده عن الموضوعية والأمانة في أي عمل مهني يقوم به)، حيث إن الاستقلالية هي بحد ذاتها تعد مسألة ذهنية أي حالة فكرية لا تحكمهما قواعد ومعايير،وعلى المدقق إن يكون قد أدى عملة بموضوعية وبدون أي تحيز وهذا ما أكد علية المعهد الأمريكي، كما ويجب على مراقب الحسابات إن يكون دائما عادلا وان لا يكون متحيزا في أداء عمله وان يقوم به بكل موضوعية وفي جميع مراحل عملة وخاصة عند جمع أدلة الإثبات وإبداء الرأي الفني (الحافظ ، ١٩٨٥ : ٥٨) .

٢- **النظرية الموضوعية:Theoretical theory**

إن مؤيدي النظرية الموضوعية يرى إن الاستقلال الذي يتمتع به مراقب الحسابات يعد مسألة موضوعية تكون بعيدة عن تفكير مراقب الحسابات ، حيث تكون محكومة من قبل الملابسات والظروف التي تكون محتاطة بمراقب الحسابات ولا تعتبر فقط مسألة ذهنية مرتبطة بشخصية مراقب الحسابات ، بل يجب إن تكون محكومة بمعايير وقواعد معينة على مراقب الحسابات إن يقوم بأتباعها والالتزام بها (الأمام ، ١٩٧٦ : ١٧١) ، ويرجع ذلك إلى طبيعة البشرية غالبا ما تقوم بالحكم على الأشياء من خلال ظاهرها وبالظرف التي تحيط بها ، ومن ثم وضع قواعد ومعايير تسند مراقب الحسابات وتقوم بدعم استقلاليته ، وبما إن نتيجة عمل مراقب الحسابات تهم الكثيرين فمن الطبيعي إن وضع تلك المعايير تؤكد للجميع نزاهة وأمانة وحياد جهاز الرقابة الداخلية في إبداء رأيه دون تدخل أو تأثير من جهات أخرى ، وهذا سيؤدي بدورة إلى زيادة ثقة الجمهور بمراقب الحسابات وبمهنة التدقيق في نفس الوقت (كاظم ، ٢٠١٣ : ١٦٩) ، كما انه لا يكفى إن يكون مراقب الحسابات متمتعا بالاستقلال الذهني بل يجب أيضا إن يحتفظ بالاستقلالية من الناحية المظهرية والشكلية ، وتم التأكيد على ذلك من قبل المعهد الأمريكي والذي يوضح إلى انه ليس من الضروري إن يكون مراقب الحسابات متمتعا بالاستقلال عند الاطلاع على المسؤوليات والمهام المناط له والتي تقع على عاتقة بل يجب إن تكون هناك ثقة باستقلال المدقق من قبل الأطراف التي تكون مستخدمة للقوائم المالية (قواعد السلوك المهني ، ١٩٨٣: ١٨١)

ومن خلال هاتين النظريتين يتضح لنا إن البعض من مؤيدي النظرية الشخصية لاستقلال مراقب الحسابات يعتبرون إن المعلومات والصفات الشخصية هي الأساس في تقويم استقلال وحياد المدقق،أما مؤيدي النظرية الموضوعية يعدون إن المقومات الموضوعية هي التي يكون لها الأثر الكبير في تحديد استقلال وحياد مراقب الحسابات، أما من وجهة نظر الباحثة فترى إن كلا النظريتين تدعم استقلال المدقق وحياده.

٢-٣-١٠إجراءات وسياسات تساعد على تحقيق الاستقلال لمراقب الحسابات Procedures and policies to assist the independence of the auditor

توجد مجموعة من السياسات والإجراءات التي يمكن لمكاتب تدقيق حسابات العاملين فيها إتباعها لزيادة وتحقق درجة معقولة من الاستقلال المهني ومن هذه السياسات والإجراءات ما يلي : (منصور ، ٢٠١٣ : ٣٦)

١- تعليم وتثقيف مدقق الحسابات الأمور التي تتعلق بالاستقلال المهني .
٢- تقليل حالات عدم توافر الاستقلال المهني .
٣- الأخذ في الاعتبار أهمية مراعاة حالات الاستقلال المهني المطلوبة.
٤- التركيز على قواعد الاستقلال المهني في برامج التدريب الخاصة بمدققي الحسابات العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات وتذكيرهم بشكل دوري بعدم الخروج على مستلزمات الاستقلال.
٥- الاحتفاظ بسجلات تتضمن معلومات خاصة بمبدأ الاستقلال ومنها معلومات عن خبرة المدقق السابق ومعلومات عن أقاربه مع عملاء وأسماء الشركات التي تتعامل معها مكاتب تدقيق الحسابات.
٦- منع العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات من قبول أي هدايا أو خدمات عينية معينة لأي سبب من الشركة أو المؤسسة التي تم حساباتها وتدقيقها.

وبعد إن تم الانتهاء من كتابة الجانب النظري للبحث سيتم الانتقال إلى الجانب العملي الذي يعتبر الجزء المتمم لانجاز هذا البحث والذي من خلاله يتم تحقيق أهداف البحث وفرضياته .

الفصل الثالث

الجانب العملي للبحث

المبحث الأول
نبذة تعريفية عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المبحث الثاني
تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي

تمهيد

إن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعد هيئة مستقلة استقلالا إداريا وماليا له شخصية معنوية ، كما ويعد أعلى هيئة رقابية مالية في الدولة مرتبطا بمجلس النواب العراقي والذي يمثله رئيس الديوان أو من ينوب عنة ، ومن أهم المهام التي يقوم بها هي الرقابة على أموال الدولة من خلال الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لرقابته وفي جميع أنحاء العراق بموجب قانونه والقوانين النافذة الأخرى ، كما ويعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي هو احد الأجهزة المتوجهة في حماية أموال الدولة وكذلك في الكشف عن حالات التلاعب والغش وفي مكافحة الفساد الإداري والمالي ، كما ويساهم بصورة فعالة في دعم الاقتصاد الوطني والعمل على بناء عراق جديد يكون قائم في إدارته على أسس اقتصادية ومالية وعلى قواعد تكون علمية وقانونية ثابتة ورصينة.

٣-١-١ ديوان الرقابة المالية الاتحادي :

يعرف ديوان الرقابة المالية الاتحادي على انه مؤسسة دستورية تكون مستقلة استقلالا ماليا وإداريا ، كما ويتمتع بصلاحيات مالية وإدارية،ويقوم بممارسة الرقابة اللاحقة على الجهات التي تكون خاضعة لرقابته والمتعلقة بإدارة أموال الدولة بالإضافة إلى ممارسة الرقابة على إجراءات التعاقدات وفق الحدود الموضوعة لها بالقانون ويتكفل برقابة الأداء وفق المعايير المتعلقة بالكفاءة والفاعلية وكذلك إبداء الرأي بخصوص البيانات المالية إلى الجهات الخاضعة للرقابة وتقديم المشورة الفنية إلى الجهات ذات العلاقة، كما ويعرف ديوان الرقابة المالية الاتحادي على أنه جهاز رقابي متطور وفعال ويكون متمتع بالاستقلال والحياد من اجل المحافظة على أموال الدولة وكذلك من اجل القيام برفع كفاءة أداء الأجهزة التي تكون مشمولة برقابته كما ويكون له مشاركة فعالة في محاربة حالات الفساد (صدام ، ٢٠١٧ : ٦٨) .

٣-١-٢ : تأسيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي :

إن ديوان الرقابة المالية الاتحادي أوسس بموجب القانون رقم (١٧) لسنه ١٩٢٧ الملغى يعد مؤسسة التدقيق العليا في العراق ، كما ويتمتع بالاستقلال المالي والإداري ذو شخصية معنوية تساعد على تعزيز اقتصاد البلد والمحافظة على أموال الدولة ، ويعمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي الآن بموجب قانون رقم (٣١) لسنه ٢٠١١ المعدل الذي ساهم مساهمة فعالة في المحافظة على استقلاليته من النواحي التنظيمية والإدارية وبالشكل الذي يساعده على انجاز المهام التي توكل له . "وقد نصت المادة (١٠٣) من دستور جمهوريه العراق لسنه ٢٠٠٥م بالاستقلال المالي والإداري للديوان وارتباطه بمجلس النواب.

٣-١-٣: المراحل التي مر بها عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي:

يرى صدام أن عمل الديوان يمر بعدة مراحل وهي : (صدام ، ٢٠١٧ : ٦٨).

- **المرحلة الأولى من (١٩٢٧م-١٩٦٨م):** بموجب القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٢٧ تم تأسيس دائرة تدقيق الحسابات العامة التي عرفت فيما بعد باسم ديوان مراقب الحسابات العام.
- **المرحلة الثانية من (١٩٦٨م-١٩٨٠م):** إن الدستور المؤقت في العراق نص على تأسيس سلطة للرقابة المالية تدعى بديوان الرقابة المالية وقد تم تشريع القانون رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨.
- **المرحلة الثالثة من (١٩٨٠م-١٩٩٠م):** شرع قانون رقم (١٩٤) لسنة ١٩٨٠وذلك بسبب الصعوبات التي واجهت تطبيق قانون رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨م .
- **المرحلة الرابعة من (١٩٩٠م-٢٠١١م) :** تم تشريع قانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٩ وهو قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي وذلك من اجل توضيح المهام والاختصاصات والدور الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكذلك من اجل تطور اقتصاد البلد وإعطاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي المرونة الكافية في مجال التخطيط وتوزيع المهام والاختصاصات ، وكذلك من اجل توفير الإشراف المركزي اللازم لتوجيه العمل الرقابي .

- **المرحلة الخامسة للفترة من ٢٠١١ ولغاية الآن :** تم إصدار قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ ، تم إصداره نتيجة حرص ديوان الرقابة المالية الاتحادي على تفعيل دوره الرقابي وتنظيم صلاحياته واختصاصاته ومن اجل رفع مستوى الرقابة على أموال الدولة وتنظيم العلاقة مع الأجهزة الرقابية ، إذ قام الديوان بموجب هذا القانون بتوسيع صلاحياته وتطويرها ولعل ابرز ما تضمنه هذا القانون هو منح الديوان صلاحية التحقيق الإداري في حالات معينة منها إذا كانت المخالفة المالية قد تم اكتشافها من قبله بشكل مباشر في الجهات التي لا يوجد فيها مكتب المفتش العام وكذلك في حالة تخلف مكتب المفتش العام في الجهة المعنية من إكمال عملية التحقيق خلال مدة وهي ٩٠ يوما تبدأ من تاريخ إشعاره من الديوان وفي هذه الحالة يقوم المفتش العام بإيداع جميع المستندات والأوليات بضمتها جميع أوليات التحقيق الذي أجراه بناءً على طلبه.

٣-١-٤ : أهداف ديوان الرقابة المالية الاتحادي:

تعد الأهداف الإستراتيجية من أهم الأهداف لديوان الرقابة المالية والتي حددتها المادة (٤) من قانون ٣١ لسنة ٢٠١١ النافذ وهي:

- ✓ المساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره.
- ✓ العمل على تطوير كفاءة الأداء بالنسبة للجهات الخاضعة للرقابة.
- ✓ المحافظة على أموال الدولة من حالات التبذير أو الهدر أو سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه.
- ✓ العمل على تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق وكذلك تطوير النظم المحاسبية ورفع مستوى الأداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة.
- ✓ العمل على تحسين القواعد والمعايير بشكل مستمر وكذلك العمل على نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق التي تستند على المعايير المحلية والدولية.

٣- ١- ٥ : مهام وصلاحيات ديوان الرقابة المالية:

في أدناه نستطرف إلى أهم المهام والصلاحيات التي يتمتع بها ديوان الرقابة المالية الاتحادي ونطاق رقابته في ضوء قانون رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ النافذ وهي ما يلي :

- **وضحت المادة السادسة من القانون المهام التي يقوم بها الديوان وهي كما يلي:**

أ- رقابة وتقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

ب-القيام برقابة وتدقيق الحسابات والنشاطات الخاصة بالجهات الخاضعة للرقابة وكذلك التحقق من سلامة الاستخدام في أموال الدولة وفاعلية تطبيق القوانين والتعليمات المالية والأنظمة.

ت- العمل على تقويم الخطط والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة من اجل تحقيق الأهداف الموضوعة للدولة والالتزام بها.

ث- أجراء عمليات التدقيق والتحقق في الأمور التي يطلب مجلس النواب أجراء التدقيق بها.

ج- العمل على تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والإدارية وما يتعلق بها من أمور تنظيمية وفنية.

- **صلاحيات الديوان وكما جاء في المادة (١٣) من القانون أعلاه إذ حددت بالآتي:**

أ- يحق لديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يطلع على كافة الوثائق والسجلات والمعاملات والأوامر والقرارات التي تكون ذات علاقة بمهام الرقابة والتدقيق ويحق له إن يقوم بإجراء الجرد الميداني أو الأشراف عليه كما ويحق له إن يحصل على جميع الإيضاحات والإجابات والمعلومات من المستويات الفنية و الإدارية والمعنية في حدود ما هو لازم من اجل أداء مهامه.

ب-يحق لديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يقوم بعمليات تدقيق البرامج السرية وكذلك النفقات المتعلقة بالأمن الوطني ولرئيس الديوان الحق بتخويل من ينوب عنه من اجل أجراء التدقيق وأعداد التقارير المتعلقة به.

ت-يحق لديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يقوم بعمليات الفحص وذلك وفقا لقرار من المجلس للمنح والإعانات والقروض والتسهيلات والامتيازات والاستثمارات والتأكد من أنها قد وظفت وخصصت للأغراض التي منحت من أجلها.

٣-١-٦ : نطاق عمل ديوان الرقابة المالية:

إن نطاق عمل الديوان يشمل على الجهات التالية:(صدام ، ٢٠١٧ : ٧١)

١- تخضع لديوان الرقابة المالية الاتحادي كافة دوائر الدولة والقطاع العام وكذلك أية جهة تتصرف بأموال الدولة سواء كانت جباية أو إنفاقا أو تمويلاً أو تخطيطا أو تجارة أو صيرفة أو أعيان أو أنتاج أو أ نتاج السلع والخدمات.

٢- تستثنى من حكم البند (أ)من هذه المادة المحاكم فيما يتعلق باختصاصاتها القضائية فقط.

٣- تخضع لديوان الرقابة المالية الاتحادي أية جهة ينص قانونها أو نظامها على أنها خاضعة لرقابة وتدقيق الديوان.

٣-١-٧ : آلية إعداد الخطط الرقابية والبرامج التدقيقية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي:

إن قسم التخطيط والمتابعة يعد أحد أقسام دائرة الشؤون الفنية والدراسات ومن مسؤولياته هي إعداد الدراسات المهنية والفنية التي تتطلبها أعمال الرقابة والبحث في سبيل تعزيز العمل الرقابي وزيادة فاعلية ورفع مستوى أدائه في حين إن قسم التخطيط والمتابعة يقوم بمهمة العمل الرقابي ومتابعة الأداء وذلك من خلال المهام التي حددت له بموجب النظام الداخلي رقم (١) لسنة ٢٠٠٠ والذي أوضح طبيعة تلك المهام بالآتي:

- قيامة بتوحيد وتنسيق الخطط وبرامج الزيارات التفتيشية والميدانية لدوائر وفروع وهيئات ديوان الرقابة المالية التحادي ومتابعة تنفيذها.
- توحيد وتنسيق خطط العمل السنوية والفصلية لدوائر الديوان وعرضها على مجلس الرقابة المالية لإقرارها ومن ثم متابعة تنفيذها.
- القيام بتنفيذ المهام والواجبات التي يكلف بها القسم.

- العمل على المتابعة والتنسيق ما بين الخطط ومناهج عمل الفروع من جهة وما بينها وبين خطط ومناهج تشكيلات ديوان الرقابة المالية الاتحادي الأخرى بما يضمن عمل الديوان بشكل عام.
- القيام بعملية جمع وتبويب وتحليل البيانات الإحصائية المختلفة وأدامتها بهدف أعداد التقارير الدورية التي تكون متعلقة بنشاطات الديوان وتأمين ما قد يطلب من بيانات إلى الجهات ذات العلاقة.
- مساهمته في عملية أعداد التقرير السنوي.

وفي أدناه أنواع الخطط والبرامج الرقابية الخاصة بديوان الرقابة المالية الاتحادي:

أولا :الخطط الرقابية: توجد عدة أنواع من الخطط الرقابية وهي (صدام ، ٢٠١٧ : ٧٢-٧٥)

أ- **الخطة الإستراتيجية** :تعرف الخطة الإستراتيجية على أنها هي خطة طويلة المدى ويمتد أمدها بين (٥-١٠) سنوات وتهتم هذه الخطة بتطوير الرؤية والرسالة و الأهداف التي يطمح ديوان الرقابة المالية الاتحادي إلى تحقيقها وتنفيذها ، كما ويهدف إلى تطوير أساليب عمل الجهاز الرقابي وكذلك تأهيل العاملين القائمين بمهام الرقابة والتدقيق على الأمد البعيد ويتم إعدادها من قبل قسم التخطيط ويتم ذلك بحسب توجهات الإدارات العليا في ديوان الرقابة الاتحادي .

وتمثلت الخطة الإستراتيجية لديوان الرقابة الاتحادي للسنوات من (2013) إلى (2017) بالاتي:

- ✓ على الديوان إن يكون متمتعا بالاستقلال التام عن أي سلطة في الدولة سواء كانت تشريعية أم تنفيذية.
- ✓ المشاركة الفعّالة لديوان الرقابة الاتحادي في محاربة حالات الفساد وتطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة والقواعد والمعايير في مجال عمل الرقابة.
- ✓ على الديوان إن يقوم بعملية رفع كفاءة الأداء للإدارات التي تخضع لرقابته.
- ✓ التوسع في عمل الجهاز والقيام ببناء مقرات لدوائر التدقيق وخاصة في المحافظات .

- ✓ على الديوان إن يقوم ببناء مركز للتدريب تكون مختصة بتطوير العاملين في مجال الرقابة والتدقيق والمحاسبة لموظفي الديوان والجهات التي تخضع لرقابته.

ب- **الخطة متوسطة المدى**: وهي الخطة التي تمتد لمدة ثلاثة سنوات وتهتم هذه الخطة بعملية التخطيط بهدف توفير الاحتياجات والمستلزمات التي تكون ضرورية لتطوير عمل الجهاز في هذه الفترة وكذلك لتأهيل العاملين في ديوان الرقابة الاتحادي ، ويتم إعدادها من قبل الهيئات الرقابية ويتم توحيدها على مستوى دوائر التدقيق.

ت- **الخطة التشغيلية:** تسمى الخطة التشغيلية بالخطة السنوية الجارية والتي تمتد لمدة سنة واحدة وغالباً ما يتم إعدادها من اجل تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق للجهات الخاضعة من الهيئات الرقابية ويتم توحيدها على مستوى دوائر التدقيق ويمكن إن تقسم إلى خطط فصلية خلال السنة.

ث- **الخطط المتخصصة**: ويسمى هذا النوع من الخطط بالخطط الساندة لكافة مكاتب وأقسام ديوان الرقابة الاتحادي وتشمل:

- ✓ تكون خطة ساندة لمكتب رئيس الديوان متعلقة بإنجاز بعض التقارير الخاصة والتي تكون من ضمن صلاحية رئيس الديوان.
- ✓ تكون خطة ساندة لمكتبي نائبي رئيس الديوان متعلقة بإنجاز تقارير وكتب ومراسلات وتقديم استشارات مهنية وأي تقارير أخرى يتطلبها العمل.
- ✓ تكون خطة ساندة لدائرة الشؤون الفنية والدراسات متعلقة بإنجاز البحوث والدراسات والترجمة وتقديم الاستشارات الفنية والمهنية وإقامة الدورات المهنية وتحديث الخطط والبرامج الرقابية ووضع أو تطوير الأنظمة والتطبيقات المحاسبية والتدقيقية.
- ✓ تكون خطة ساندة لدائرة الشؤون الإدارية والمالية وتتعلق بمهام تقديم الاستشارات الإدارية والمالية وكذلك احتساب كلف العمل الرقابي عن طريق توليها تنفيذ الموازنة المخصصة للديوان وتوزيع الموارد البشرية على وفق احتياجات دوائر التدقيق.

ج- **خطط الطوارئ:** إن هذا النوع من الخطط يوضع من اجل مقابلة المتغيرات التي من الممكن أن تحدث في مجال عمل الرقابة أومن اجل تغطية متطلبات السلطة التشريعية أو السلطة القضائية بهدف القيام ببعض المهام التدقيقية في الأمور المحددة.

ثانيا : البرامج التدقيقية: إن قسم الدراسات الفنية والبحوث يعد أحد الأقسام الفاعلة في دائرة الشؤون الفنية والدراسات في ديوان الرقابة الاتحادي حيث يقوم بمهمة إعداد وتطوير برامج التدقيق التي تعمل على أساسها الهيئات الرقابية بهدف أداء المهام الرقابية والتدقيقية، حيث إن هناك طريقتان معتمدة في إعداد هذه البرامج وهي ما يلي:

أ. برامج التدقيق الشاملة (عامة):إن هذا النوع من البرامج يتم إعداده عن طريق القيام بتشكيل لجنة من المختصين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي و تضم مجموعة من المحاسبين القانونيين وبعد إن يتم الانتهاء من إعدادها يتم تعميمها على دوائر التدقيق والتي هي بدورها تقوم بتعميمها على الهيئات الرقابية من اجل إبداء الرأي فيها وتسجيل الملاحظات عليها إن وجدت ومن ثم يتم إرجاعها في مدة معينة، ويقوم القسم بعد ذلك بدراسة تلك الآراء والملاحظات والعمل على توحيدها ومن ثم إعداد البرامج بصيغتها النهائية، وبعد ذلك يتم تعميمها على كافة الدوائر والهيئات الرقابية مرة أخرى من اجل العمل بموجبها، حيث إن اللجنة تقوم بإعداد هذه البرامج وذلك بالاعتماد على المؤشرات الآتية :

- معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية.
- القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق المحلية.
- القوانين والتعليمات والأنظمة النافذة وتعديلاتها.
- البحوث والدراسات المختصة.
- الأنظمة المحاسبية المطبقة في العراق.

ب. برامج التدقيق الخاصة: هذا النوع من البرامج يتم إعدادها على وفق مهام رقابية خاصة، حيث يتم تشكيل فرق للتدقيق في ضوء كل مهمة حيث

تقع مسؤولية إعداد هذه البرامج على عاتق الفرق الرقابية التي يتم تشكيلها للهدف الرقابي الخاص ويتم ذلك باعتماد المؤشرات الآتية، فضلا عن المؤشرات السابقة :

- برامج التدقيق الشاملة المعدّ ة مسبقاً وبما يتلائم وطبيعة المهمة والنشاط للدوائر الخاضعة للتدقيق.
- الهدف من التدقيق (الغرض الخاص).
- كفاءة أعضاء الفريق وخبرتهم.
- الملاحظات الرقابية الموثقة في التقارير المالية.

٣-١-٨ : الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي:

إن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يتكون من المجلس ورئيس الديوان ونواب رئيس الديوان ودوائر الديوان، إذ إن المجلس يتألف من رئيس الديوان رئيساً ونواب رئيس الديوان والمدراء العامين لدوائر الديوان أعضاء، كما ويرتبط برئيس الديوان كل من :(صدام ، ٢٠١٧ : ٧٧ – ٧٨)

١- **مكتب رئيس الديوان:** يتولى رئاسة المكتب مدير يكون حاصل على الأقل على شهادة جامعية أولية.

٢- **دائرة الشؤون الفنية والدراسات:** يتولى رئاستها مدير عام يكون حاصل على شهادة عليا ومن مسؤولية هذا الدائرة هي القيام بالمهام الفنية والمهنية التي تتطلبها أعمال الرقابة.

٣- **الدائرة القانونية**: يتولى رئاستها مدير عام حاصل في الأقل على شهادة تكون جامعية أولية في القانون ومن مهام هذه الدائرة تقديم المشورة القانونية وكذلك دارسة القوانين والأنظمة والتعليمات والقيام بإبداء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة والتعليمات المعروضة على ديوان الرقابة الاتحادي.

٤- **الدائرة الإدارية والمالية:** يقوم برئاستها مدير عام حاصل في الأقل على شهادة تكون جامعية أولية أيضا ومن مهامها هي تهيئة وتقديم الخدمات الإدارية والمالية لديوان الرقابة الاتحادي.

المبحث الثاني

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

تضمنت الاستبانة المستخدمة في جمع البيانات المطلوبة لهذه الدراسة محورين رئيسيين للتحقق من صحة فرضية بحثية،إذ إن المحور الأول مثل قياس مدى التزام مدققو ديوان الرقابة المالية بمبدأ الاستقلالية. أما المحور الثاني مثل قياس تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وقد جاءت نتائج تحليل ودراسة كالآتي:

أولا: وصف مجتمع وعينة البحث

استهدفت الدراسة مجتمع معدي القوائم المالية في الدوائر الحكومية لمحافظة كربلاء، والذين بلغ عددهم (٥٦٠) معدا موزعين على (٢٧) دائرة ومؤسسة حكومية في كربلاء (تحديد مكاني) وللفترة المنصرمة لإجراء هذه الدراسة عام ٢٠١٨ (تحديد زماني). ولسحب عينة عشوائية بسيطة وفقا لأساليب المعاينة الإحصائية فانه ١٠% من حجم هذا المجتمع (٥٦) معدا تكون كافية جدا لتمثيل مجتمع الدراسة إلا إننا سعينا لتوزيع (٧٠) استبانة تحسبا لعدم استرداد بعض الاستبانات أو عدم استجابة المعد لبعض الأسئلة الأمر الذي قد يؤدي إلى إهمالها، وفي كلا الحالتين ينخفض عدد الاستبانات المستردة إلى ما دون إل ١٠% الأمر الذي قد يجعل عينتنا لا تمثل مجتمع الدراسة تمثيلا حقيقياً.

التمثيل الحقيقي لمجتمع الدراسة يتطلب إن يراعى في سحب عينة الدراسة تنوعها المكاني وتغطية أكبر عدد ممكن من معدي القوائم المالية في المحافظة، من إذ إن المعاينة العشوائية البسيطة لـ(٥٦٠) معدا للبيانات إذا لم تراع التوزيع المكاني للمعدين حسب الدوائر الحكومية التي يعملون بها قد تتضمن عدد من معدي البيانات اغلبهم ينتمون إلى دائرة واحدة أو اثنين بحيث يفوق تمثيلها النسبي الحقيقي في مجتمع الدراسة. على سبيل الفرض، السحب العشوائي لـ ٧٠ معدا من أصل ٥٦٠ قد يعطي فرصة لظهور ٤٠ معدا للقوائم المالية في جامعة كربلاء وبفرص ظهور مختلفة لـ (٣٠) معدا من بقية دوائر المحافظة، وهذا يجعل نتائج الدراسة متحيزة إلى آراء معدي القوائم المالية في جامعة كربلاء. التحيز غير مقبول من الناحية الإحصائية ويؤدي إلى

ظهر نتائج مظللة وبعيدة عن الواقع. لذلك اختار الباحث أسلوب المعاينة الطبقية لتشكيل العينة العشوائية لهذه الدراسة وذلك باعتبار كل دائرة حكومية تمثل طبقة ومن ثم تحديد عدد الاستبانات الواجب تخصيصها لكل دائرة و فقاً للصيغة الآتية:

$$Q_i \cong \frac{n_i}{N} \times 70$$

حيث ان

Q_i : عدد الاستمارة التقريبي المخصص لمعدي القوائم المالية في دائرة i

n_i : عدد معدي القوائم المالية في دائرة i

N : العدد الكلي لمعدي القوائم المالية في كافة الدوائر الحكومية لمحافظ كربلاء (٥٦٠) معداً

الجدول (١)

أعداد معدي القوائم المالية في كل دائرة من دوائر محافظة كربلاء وعدد الاستبانات الذي خصصت لكل دائرة.

i	اسم الدائرة	n_i	التمثيل النسبي الحقيقي	Q_i	التمثيل النسبي المقدر
١.	مجلس محافظة كربلاء	36	0.06	4	0.06
٢.	مديرية زراعة كربلاء	15	0.03	2	0.03
٣.	مديرية ماء كربلاء	12	0.02	1	0.01
٤.	مديرية مجاري كربلاء	10	0.02	1	0.01
٥.	مديرية بلديات كربلاء	17	0.03	2	0.03
٦.	مديرية بلدية كربلاء	22	0.04	2	0.03
٧.	مديرية صحة كربلاء	30	0.05	4	0.06
٨.	مديرية تربية كربلاء	20	0.04	3	0.04

٩.	جامعة كربلاء	100	0.18	13	0.19
١٠.	مديرية شرطة كربلاء	44	0.08	5	0.07
١١.	مديرية محكمة كربلاء	22	0.04	3	0.04
١٢.	مديرية خزينة كربلاء	56	0.1	7	0.1
١٣.	مديرية ضريبة كربلاء	5	0.01	1	0.01
١٤.	مديرية بريد واتصالات كربلاء	7	0.01	1	0.01
١٥.	مديرية جنسية كربلاء	10	0.02	1	0.01
١٦.	مديرية جوازات كربلاء	4	0.01	1	0.01
١٧.	مديرية كهرباء كربلاء	11	0.02	1	0.01
١٨.	مديرية توزيع المنتجات النفطية	6	0.01	1	0.01
١٩.	مديرية مرور كربلاء	12	0.02	1	0.014
٢٠.	مديرية المخازن الغذائية	4	0.01	1	0.01
٢١.	محافظة كربلاء	40	0.07	5	0.07
٢٢.	مديرية الدفاع المدني	9	0.02	1	0.01
٢٣.	دائرة الرعاية الاجتماعية	5	0.01	1	0.01
٢٤.	دائرة التقاعد	10	0.02	1	0.01
٢٥.	دائرة التجهيزات الزراعية	5	0.01	1	0.01
٢٦.	المصارف في محافظة كربلاء	41	0.07	5	0.07
٢٧.	دائرة التسجيل العقاري	7	0.01	1	0.01
المجموع		560		70	

الجدول (١) بين بشكل جلي إن عينة الدراسة مثلت مجتمعها تمثيلا أقرب إلى الحقيقة وذلك لعدم استثناءها لأي رأي من آراء معدي القوائم المالية في كافة الدوائر الحكومية إل(٢٧) التابعة لمحافظة كربلاء،ومن جانب أخر التمثيل النسبي المقدر لكل دائرة قريب جدا إلى التمثيل النسبي الحقيقي لها في مجتمع الدراسة. و لضمان تحقق عشوائية

الاختيار تم تخصيص رقم لكل معد بيانات في الدائرة المعنية يبدأ من العدد واحد و يتصاعد تدريجيا حتى يصل للعدد الكلي لمعدي البيانات في تلك الدائرة ، و باستخدام جداول الأرقام العشوائية نختار أسماء معدي القوائم الواجب توزيع الاستبانات لهم و بما يكافئ عدد الاستبانات المخصص لتلك الدائرةQ_i. مثلا، هناك (١٠٠) معد للقوائم المالية في جامعة كربلاء تم وضع أسمائهم في قائمة تبدأ بالتسلسل (٠) و تنتهي بالتسلسل (٩٩)، و من ثم نذهب إلى جداول الأرقام العشوائية التي يتكون كل رقم منها من (٦) مراتب و نختار عشوائيا منها (١٣) رقما ، فإذا كانت أول مرتبتين من المراتب الستة للرقم العشوائي ضمن الأرقام من (٠) إلى (٩٩) يتم ضم اسم المعد صاحب هذا التسلسل إلى العينة العشوائية البسيطة المخصصة لجامعة كربلاء ، و بالتالي نحصل على (١٣) اسم من أسماء معدي البيانات المئة تم اختيارهم عشوائيا و من دون قصد لغرض توزيع الاستبانة عليهم .

ثانيا:وصف متغيرات عينة الدراسة

١. نوع الجنس :اظهر المتغير الديموغرافي نوع الجنس إن هناك تقارب كبير في نسبة الذكور والإناث المشاركين في عينة الدراسة إذ كان عدد الذكور (٣٧) ذكرا وبنسبة ٥٣% تقريبا والإناث (٣٣) وبنسبة ٤٧% تقريبا.

الجدول (٢)

عدد ونسبة الذكور والإناث في عينة الدراسة

نوع الجنس	العدد	النسبة
ذكر	37	52.9
أنثى	33	47.1
الكلي	70	100.0

٢. العمر : بينت الدراسة إن أعمار أفراد العينة المختارة عشوائيا شملت ٢٠ معدا للبيانات بعمر اقل من ٣٠ سنة،و٣٣ فردا بعمر ما بين ٣٠ واقل من ٤٠ في معدي البيانات بأعمار اقل من ٥٠ وأكبر من ٤٠ كانت حصتهم ١٧ فردا، بمعنى أخر إن

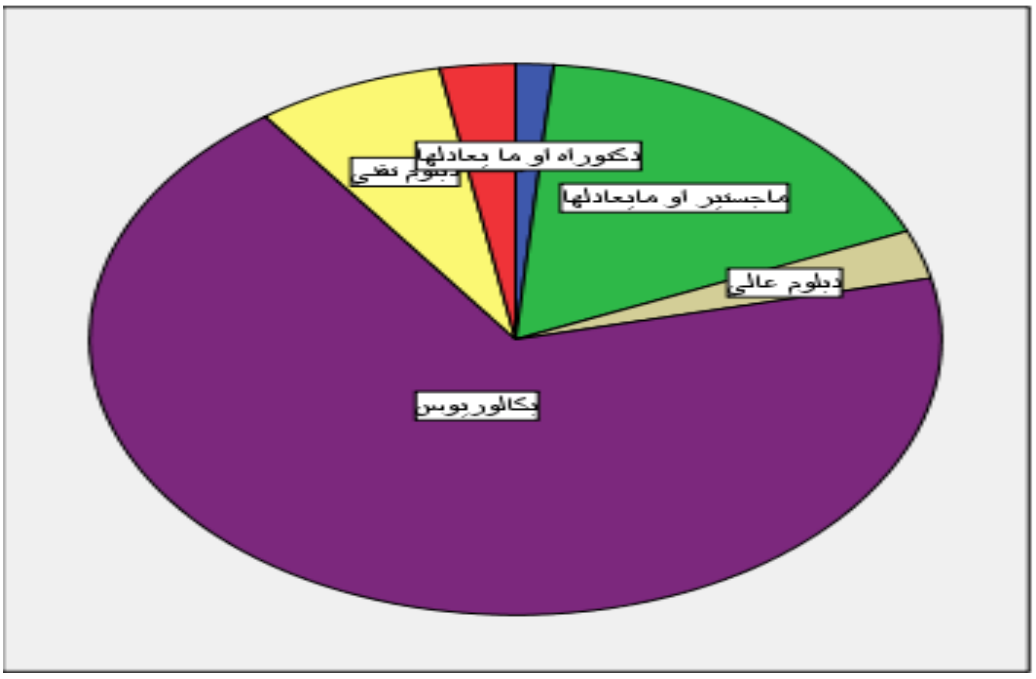
عينة الدراسة ضمت كل الأعمار تقريبا ما عدى من تجاوزت أعمارهم إل(٥٠) عاماً.

الجدول (٣)

عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب الأعمار

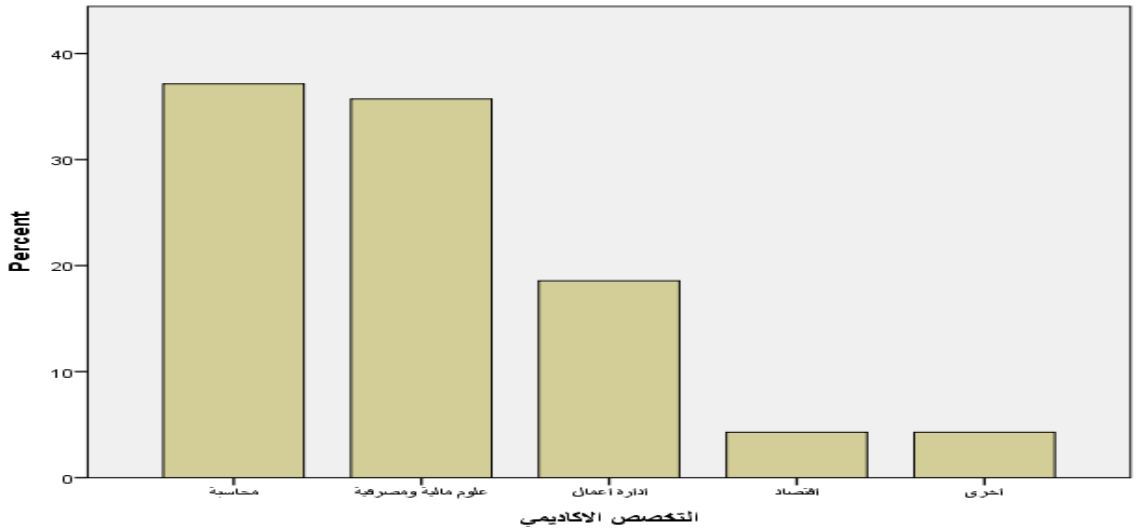
الفئات العمرية	العدد	النسبة
-30	20	28.6
30-40	33	47.1
40-50	17	24.3
Total	70	100.0

٣. متغير المؤهل العلمي:شارك ٤٨ معدا من حملة شهادة البكالوريوس في هذا الاستبيان واللذين شكلوا ما نسبته ٦٩% تقريبا من عينة الدراسة. حملة شهادة الماجستير أو ما يعادلها حلو بالمرتبة الثانية و بنسبة ١٧% ، أما إل ١٤% توزعت واحد دكتوراه ، (٢) دبلوم عالي ، (٥) دبلوم تقني و (٢) مؤهلات ما دون الشهادة الأخيرة. الشكل (٢٠) في أدناه يوضح حصة كل مؤهل علمي من عينة الدراسة.



الشكل (٢٠) عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب الشهادات

٤. التخصص الأكاديمي: التخصص الأكاديمي لأصحاب المؤهلات العلمية أظهر أن هناك ٢٦ معد تخصصهم علوم محاسبية و ٢٥ تخصصهم علوم مالية و مصرفية في حين ١٣ كان تخصص في إدارة الأعمال و ٣ في تخصص العلوم الاقتصادية و ٣ تخصصات أخرى. الواضح في الشكل (٢) إن تخصص العلوم المحاسبية و العلوم المالية و المصرفية شكلوا ما نسبته ٧٢.٨ % من عينة الدراسة



الشكل (٢١) عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب التخصص الأكاديمي

٥. العنوان الوظيفي:المدراء العامون لم يحضو بفرصة المشاركة بسبب عشوائية الاختيار التي تم شرحها سابقا . إلا أن هناك (٦) من معاونيهم كانت لهم نسبة ٨.٦% من المساهمة و٥.٧% لمدير الحسابات الأقدمو ١٠% لمديري الحسابات و٨.٦% لمعاونيهم، أما المحاسبون فكانت لهم حصة الأكبر حيث بلغت ٤١.٤% ومعاونيهم ٧.١% في حين حضت العناوين الوظيفية الأخرى بنسبة ١٨.٦ %. وهذا يدل على إن الجزء الأكبر من المستجيبين هم من أصحاب الخبرة.

الجدول (٤)

عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب العنوان الوظيفي

العنوان الوظيفي	العدد	النسبة
معاون مدير عام	6	8.6
مدير حسابات أقدم	4	5.7
مدير حسابات	7	10.0
معاون مدير حسابات	6	8.6
محاسب	29	41.4
م .معاون محاسب	5	7.1
أخرى الرجاء ذكرها	13	18.6
الكلي	70	100.0

٦. سنوات الخبرة :بينت عينة الدراسة إنها ضمت ٢٥ معدا تراوحت خبراتهم بين ٥ إلى ١٠ سنوات و١٩ معدا خبراتهم تقل عن ٥ سنوات و١٤ معدا خبراتهم ما بين ١١ إلى ١٥ سنة و١٠ آخرون خبراتهم ما بين ١٦ إلى ٢٠ سنة وأخيرا اثنان فقط تجاوزت خبراتهم إل ٢١ عاما. أي إن الاستبيان شمل ما نسبته ٧٣% تقريبا من ذوي الخبرات ٥ سنوات فأكثر

الجدول (٥)

عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
5-	19	27.1
5-10	25	35.7
11-15	14	20.0
16-20	10	14.3
>=21	2	2.9
الكلي	70	100.0

٧. الـدورات التدريبيـة داخـل العـراق :حضـي ١٦ فـردا مـن العينـة بـدورات متعلقـة بالمعـايير المحاسـبية المحليـة والدوليـة و٨ آخـرون بـدورات متعلقـة بمعـايير التـدقيق الدوليـة أو أدلـة التـدقيق العراقيـة، الـدورات المتعلقـة بقواعـد السـلوك الدوليـة أو المحليـة فقـط ٩ أشـخاص، بينمـا ٧ مـن أفـراد العينـة شـاركوا فـي دورات أخـرى. بكـلام أخـر إن ٣٣ معـدا شـاركوا فـي دورات فـي مواضـيع متنوعـة فـي المحاسـبية والتـدقيق وقواعـد السـلوك الـوظيفي والمهنـي و٣٠ مـن أفـراد العينـة لـم يشـاركوا فـي أي دورات تخصصـية أو أخـرى سـابقا. ويشـر الجـدول (٦) فـي أدنـاه إلـى إن ٤٧.٢ مـن أفـراد العينة شاركوا في دورات تخصصية.

الجدول (٦)

عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب نوع الدورة داخل العراق

الدورات التدريبية داخل العراق	العدد	النسبة
لم يدخلوا أي دورة	30	42.9
الدورات المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية أو المحلية	16	22.9
الدورات المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية أو أدلة التدقيق العراقية	8	11.4
الدورات المتعلقة بقواعد السلوك المهني الدولية أو المحلية	9	12.9
أخرى / اذكرها رجاءً	7	10.0
الكلي	70	100.0

٨. الـدورات التدريبيـة خـارج العـراق : هنالـك نسـبة عاليـة جـدا مـن أفـراد عينـة الدراسـة لـم يحضـوا بفرصـة اخـذ دورات تخصصـية خـارج العـراق إذ بلغـت هـذه النسـبة ٨٤% تقريبـا مقابـل شـخص واحـد تلقـى تـدريبا فـي دورة تخصصـية محاسـبية و٤ فـي دورات

تخصصية تدقيقية و واحد في قواعد السلوك الدولي، و هناك ٥ آخرون تلقوا دورات أخرى. وكما موضح في الجدول (٧) أدناه:

الجدول (٧)
عدد ونسبة أفراد العينة موزعين حسب نوع الدورة خارج العراق

الدورات التدريبية خارج العراق	العدد	النسبة
لم يدخلوا أي دورة	59	84.3
الدورات المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية أو المحلية	1	1.4
الدورات المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية أو أدلة التدقيق العراقية	4	5.7
الدورات المتعلقة بقواعد السلوك المهني الدولية أو المحلية	1	1.4
أخرى / اذكرها رجاءً	5	7.1
الكلي	70	100.0

ثالثاً: اختبار الصدق والثبات:

استخدمت الباحثة معامل ألفا كورنباخ لقياس الثبات. المقصود بالثبات إذا ما تم إعادة توزيع الاستبانات على عينة أخرى مكونة من ٧٠ فردا من معدي القوائم المالية في الدوائر الحكومة لمحافظة كربلاء فأن النتائج ستكون متقاربة جدا و باحتمال مساو إلى قيمة معامل ألفا كورنباخ، أي أن آلفا كورنباخ تعتمد على حساب الارتباط الداخلي ما بين أسئلة الاستبانة. أما صدق الاستبيان هو للتأكد من إن عينتنا المسحوبة من مجتمع الدراسة تمثله تمثيلا جيدا، ورياضيا الصدق هو الجذر التربيعي لقيمة معامل آلفا كورنباخ. بكلام أخر هو للتأكد من إن الإجابات التي حصلنا عليها نتيجة هذا الاستبيان تزودنا بالمعلومات التي وضعت لأجلها هذه الأسئلة. الاستدلال الإحصائي بالاعتماد على قيمة معامل الثبات أو الصدق يكون الاستبيان ثابتا وصادقا إذا كانت قيمة معامل الثبات أو الصدق قريبة من الواحد الصحيح ولكن إذا كانت القيمتين قريبة من الصفر فهذا يعني ضرورة أعادة صياغة أسئلة الاستبانة لان العينة لا تمثل مجتمع الدراسة.لقد

أظهرت نتائج الاختبار إن قيمة معامل الثبات باستخدام آلفا كورنباخ هي ٨٣%. هذه النتيجة تظهر إن هناك دقة اتساق داخلي جيد جدا في إجابات العينة والاستقرار في النتائج. ما صدق الاستبيان قد بلغ ٩١%.

رابعا: تحليل نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتفسيرها.

محاور الدراسة:

المحور الأول: قياس مدى التزام مدققو ديوان الرقابة المالية بمبدأ الاستقلالية

الجدول (٨)

يعرض استجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الأول

رقم العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	15	31	21	3	0	3.83	0.82	موافق
2	12	36	16	6	0	3.77	0.84	موافق
3	9	26	23	8	4	3.40	1.04	موافق
4	10	31	25	3	1	3.66	0.83	موافق
5	7	25	20	11	7	3.20	1.14	محايد
6	9	22	18	15	6	3.19	1.17	محايد
7	13	25	26	5	1	3.63	0.92	موافق
8	8	37	17	10	1	3.54	0.93	موافق
9	14	21	28	5	2	3.57	0.99	موافق
10	9	29	25	5	2	3.54	0.91	موافق
11	10	23	30	4	3	3.47	0.96	موافق

12	10	29	15	17	5	3.14	1.08	محايد
13	8	18	26	16	2	3.20	1.02	محايد
14	11	13	24	19	3	3.14	1.12	محايد
15	10	25	29	6	0	3.56	0.85	موافق
16	15	9	34	10	2	3.36	1.06	محايد
17	10	26	26	8	1	3.51	0.93	موافق
18	13	25	23	8	1	3.59	0.97	موافق
المحور الأول	193	451	426	159	41	3.46	0.44	موافق

ومن خلال الإجابات التي تضمنتها الاستبانات المستردة توصلت الباحثة إلى التحليل الآتي والمتعلق بأسئلة المحور الأول وما حصل علية من متوسط وسط حسابي وانحراف معياري لإجمالي أسئلة المحور بلغ متوسط الوسط الحسابي (3.46)أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.44) مما يدلل إن عينه الدراسة كانت تستجيب بالموافقة مع حركة المقياس أما فيما يخص تشتت الإجابات فإنه يعد ضعيفاً .

أما تحليل الفقرات الواردة في المحور فأنها كالآتي:

العبارة الأولى: حسب خبرتي لا يوجد تضارب مصالح للمدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حيث الجمع بين عدم التحيز والأمانة الفكرية سواء كانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية.

جدول (٩)

استجابات أفراد العينة للعبارة الأولى ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	15	31	21	3	0	3.83	0.82	موافق

النسبة %	21.4	44.3	30	4.3	0			

استجاب ١٥ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ٢١.٤% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣١ معدا وبنسبة ٤٤.٣% والمحايدون حصلوا على نسبة ٣٠%.إجمالا حصلت العبارة على (٣.٨٣) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان ضعيفا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٨٢)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها من حسب خبراتهم بعدم وجود تضارب بين لمصالح المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهذا يدل على استقلالية موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

العبارة الثانية:مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقومون بمهمة التدقيق كمدقق فقط.

جدول (١٠)

استجابات أفراد العينة للعبارة الثانية ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	12	36	16	6	0	3.77	0.84	موافق
النسبة %	17.1	51.4	22.9	8.6	0			

استجاب ١٢ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة١٧.١% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٦ معدا وبنسبة ٥١.٤% والمحايدون حصلوا على نسبة ٢٢.٩%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٧٧) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان ضعيفا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٨٤)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه

الموافقة عليها **أي إن مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقومون بعملهم كمدققين فقط أي يتمتعون بالمهنية أثناء تأدية أعمالهم.**

العبارة الثالثة:يقوم للمدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقديم الخدمات الضريبية والتكاليفية والخدمات الاستشارية الأخرى للجهة الخاضعة للتدقيق، كما يجوز إن تخضع أحكامهم لآراء الآخرين.

جدول (١١)

استجابات أفراد العينة للعبارة الثالثة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	9	26	23	8	4	3.40	1.04	موافق
النسبة %	12.9	37.1	32.9	11.4	5.7			

استجاب ٩ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٢.٩% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٢٦ معدا وبنسبة ٣٧.١% والمحايدون حصلوا على نسبة ٣٢.٩%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٤٠) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان ضعيفا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.٠٤)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها رغم وجود تشتت أعلى مما سبق من العبارات ولكن يبقى ضعيفاً وتجانسه مقبول، **أي إن من الممكن تقديم استشارات مختلفة من قبل موظفي الديوان إلى الجهات الخاضعة لها.**

العبارة الرابعة:تثق الإدارات العليا لإدارات الدولة بحياد واستقلال مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

جدول (١٢)

استجابات أفراد العينة للعبارة الرابعة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	10	31	25	3	1	3.66	0.83	موافق
النسبة %	14.3	44.3	35.7	4.3	1.4			

استجاب ١٠ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة١٤.٣% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣١ معدا وبنسبة ٤٤.٣% والمحايدون حصلوا على نسبة ٣٥.٧%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٦٦) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان ضعيفا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٨٣)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **أي إن الإدارات العليا في دوائر الدولة تثق باستقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.**

العبارة الخامسة: يجوز للمدققين العاملين في الديوان تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة أو تحيز قد تؤدي إلى تغيير رأيهم المهني بالعمل المنفذ من قبلهم.

جدول (١٣)

استجابات أفراد العينة للعبارة الخامسة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	7	25	20	11	7	3.20	1.14	محايد
النسبة %	10	35.7	28.6	15.7	10			

استجاب ٧ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٠% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٢٥ معدا وبنسبة ٣٥.٧% والمحايدون حصلوا على نسبة ٢٨.٦%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٢٠) كمتوسط للإجابات وباتجاه الحياد على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان ضعيفا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.١٤).

العبارة السادسة: يحاول بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي التوسط لبعض الأقارب والأصدقاء لتمشية معاملاتهم المتوقفة في الدائرة موضوع التدقيق.

جدول (١٤)

استجابات أفراد العينة للعبارة السادسة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	9	22	18	15	6	3.19	1.17	محايد
النسبة%	12.9	31.4	25.7	21.4	8.6			

استجاب ٩ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة قابلها ٦ بالغير الموافقة التامة على العبارة وبنسبة ٨.٦%، أما اللذين استجابوا بالموافقة كانوا ٢٢ معدا وبنسبة ٣١.٤% قابلهم ١٥ رأيا بغير الموافقة وبنسبة ٢١.٤%، بينما وقف ١٨ معدا على الحياد من هذه العبارة وبنسبة ٢٥.٧%. ونتيجة لهذا التباين بالآراء حصلت العبارة على (٣.١٩) كمتوسط للإجابات وباتجاه الحياد وقد بلغ تشتت الإجابات طبقا إلى قيمة الانحراف المعياري (١.١٧)، بمعنى إن هناك ثمة اختلاف بالاستجابة لهذه العبارة بين أفراد عينة الدراسة لتجعل من استجاباتهم محايدة إجمالا تجاه **وجود تهديد لاستقلالية موظفي الديوان من خلال التوسط لأحد الأقارب لتمشية معاملاتهم في الدائرة التي يدققون فيها.**

العبارة السابعة: يوجد أقارب أو أصدقاء لبعض مدققي ديوان الرقابة

جدول (١٥)

استجابات أفراد العينة للعبارة السابعة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	13	25	26	5	1	3.63	0.92	موافق
النسبة %	18.6	35.7	37.1	7.1	1.4			

استجاب ١٣ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٨.٦% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٢٥ معدا وبنسبة ٣٥.٧% والمحايدون حصلوا على نسبة ٣٧.١%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٦٣) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان مقبول نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩٢)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، يوجد أقارب لدى موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي لدى الدوائر التي يدققون فيها وبنسبة إجمالية ٥٤.٣% وهي نسبة كبيرة قد تؤثر على حياديتهم واستقلالهم في إبداء الرأي.

العبارة الثامنة:يناقش مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي الإدارة وموظفي الحسابات في الملاحظات والتحفظات التي دونتها لغرض تسويتها قبل إدراجها في التقرير النهائي.

جدول (١٦)

استجابات أفراد العينة للعبارة الثامنة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	8	37	17	10	1	3.54	0.93	موافق
النسبة%	11.4	48.6	24.3	14.3	1.4			

استجاب ٨ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١١.٤% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٧ معدا وبنسبة ٤٨.٦% والمحايدون حصلوا على نسبة ١٤.٣%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٥٤) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان **مقبول** نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩٣)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، مما يشير إلى تمتع الديوان بالشفافية والمهنية في إبداء الرأي دون تحيز.

العبارة التاسعة:يرفض المدققون العاملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الهدايا أو المزايا المالية التي تقدم من الجهات موضوع التدقيق والتي قد تؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم أثناء تأدية مهامهم.

جدول (١٧)

استجابات أفراد العينة للعبارة التاسعة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	14	21	28	5	2	3.57	0.99	موافق
النسبة %	20	30	40	7.1	2.9			

استجاب ١٤ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ٢٠% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٢١ معدا وبنسبة ٣٠% والمحايدون حصلوا على نسبة ٤٠%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٥٧) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان اتفاق بين الإجابات كان مقبول نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩٩)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها **بشكل كبير**، مما يؤشر إلى نزاهة موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي لعينة الدراسة والتي ستنعكس إيجابا على حيادهم واستقلالهم.

العبارة العاشرة: لم يسبق قيام أحد أعضاء فريق التدقيق من ديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يستفيد من خدمات الدائرة بشكل خاص على حساب الآخرين.

جدول (١٨)

استجابات أفراد العينة للعبارة العاشرة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	9	29	25	5	2	3.54	0.91	موافق
النسبة %	12.9	41.4	35.7	7.1	2.9			

استجاب ٩ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٢.٩% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٢٩ معدا وبنسبة ٤١.٤% والمحايدون حصلوا على نسبة ٣٥.٧%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٥٤) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان مقبول نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩١)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **أي إن المستجيبين يعتقدون إن موظفي الديوان لا يستفيدون من خدمات الدائرة بشكل خاص على حساب الآخرين وهذا يشير إلى تمتعهم باستقلالية كبيرة إلى حد ما.**

العبارة الحادية عشرة :في حالة الشعور بتهديد استقلالية مدقق الديوان يطلب من المراجع إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة.

جدول (١٩)

استجابات أفراد العينة للعبارة الحادية عشرة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	10	23	30	4	3	3.47	0.96	موافق
النسبة %	14.3	32.9	42.9	5.7	4.3			

استجاب ١٠ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة١٤.٣% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٢٣ معدا وبنسبة ٣٢.٩% والمحايدون حصلوا على نسبة ٤٢.٩%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٤٣) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان مقبولة نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩٦)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **أي إن نسبة المستجيبين يعتقدون إن موظفي الديوان في حالة الشعور بتهديد استقلالية يطلبون من المراجع إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة وهذا يشير إلى تمتعهم باستقلالية كبيرة إلى حد ما.**

العبارة الثانية عشرة :يوجد من ضمن فريق العمل الذين يدققون الدائرة ممن كانوا موظفين في نفس الدائرة.

جدول (٢٠)

استجابات أفراد العينة للعبارة الثانية عشرة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	10	29	15	17	5	3.14	1.08	محايد
النسبة %	5.7	41.4	21.4	24.3	7.1			

استجاب ١٠ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ٥.٧% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٤١.٤% معدا والمحايدين بنسبة ٢١.٤. إجمالا حصلت العبارة على (٣.١٤) كمتوسط للإجابات وباتجاه الحياد على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.٠٨)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت مشتتا وباتجاه الحياد، **أي إن الاستجابة كانت بالحياد حول عبارة " إن موظفي الديوان يوجد من ضمن فريق العمل الذين يدققون الدائرة ممن كانوا موظفين في نفس الدائرة، هذا يشير إلى تهديد للاستقلالية إلى حد ما".**

العبارة الثالثة عشرة :لا يسعى مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي بناء علاقات اجتماعية مع بعض موظفي الدائرة التي يدقق فيها.

جدول (٢١)

استجابات أفراد العينة للعبارة الثالثة عشرة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	8	18	26	16	2	3.20	1.02	محايد
النسبة %	11.4	25.7	37.1	22.9	2.9			

استجاب ٨ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١١.٤% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٢٥.٧ % معدا والمحايدين بنسبة ٣٧.١. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٢٠) كمتوسط للإجابات وباتجاه الحياد على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.٠٢)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الحياد عليها، **أي إن آراء المستجيبين حول عبارة " إن موظفي الديوان لا يسعون إلى بناء علاقات اجتماعية مع بعض موظفي الدائرة التي يدقق فيها وهي نسبة ضعيفة جداً،" كان محايداً .**

العبارة الرابعة عشرة :توجد لدي بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين والتي أثرت رأيه المهني.

جدول (٢٢)

استجابات أفراد العينة للعبارة الرابعة عشرة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	11	13	24	19	3	3.14	1.12	محايد
النسبة %	15.7	18.6	34.3	27.1	4.3			

استجاب ١١ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة١٥.٧% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ١٨.٦ % معدا والمحايدين بنسبة ٣٤.٣. إجمالا حصلت العبارة على (٣.١٤) كمتوسط للإجابات وباتجاه الحياد على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.١٢)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الحياد عليها، **أي إن هناك تساوي في آراء أفراد العينة حول قبول أو رفض عبارة "إن موظفي الديوان لا توجد ليهم علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين والتي أثرت في رأيه المهني وهي نسبة ضعيفة جداً إذ تشير إلى تهديد كبير لاستقلالية موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي. "**

العبارة الخامسة عشرة :يمتلك مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي قدرا كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر.

جدول (٢٣)

استجابات أفراد العينة للعبارة الخامسة عشرة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	10	25	29	6	0	3.56	0.85	موافق
النسبة %	14.3	35.7	41.4	8.6	0			

استجاب ١٠ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٤.٣% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٥.٧ % معدا والمحايدين بنسبة ٤١.٤%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٥٦) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٨٥)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان أفراد العينة يعتقدون إن موظفي الديوان يمتلكون قدرا كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر**.

العبارة السادسة عشر:ة سبق وان تم رفع بعض الملاحظات والتحفظات التي دونها مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ورقة العمل من نتيجة الضغوطات المختلفة عليه.

جدول (٢٤)

استجابات أفراد العينة للعبارة السادسة عشرة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	15	9	34	10	2	3.36	1.06	محايد
النسبة %	21.4	12.9	48.6	14.3	2.9			

استجاب ١٥ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة٢١.٤% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ١٢.٩ % معدا والمحايدين بنسبة ٤٨.٦%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٣٦) كمتوسط للإجابات وباتجاه الحياد على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.٠٦)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الحياد عليها، **أي إن الاستجابات تباينت لدرجة جعلت تأييدهم أو رفضهم لعبارة " إن موظفي الديوان سبق وان تم رفع بعض الملاحظات والتحفظات التي ثبتت في ورقة العمل نتيجة الضغوطات المختلفة" محايدا وهذا يشير إلى إن موظفي الديوان قد يتعرضون أو قد لا يتعرضون إلى ضغوطات كبيرة لتغير رأيهم المهني، وبالوقت نفسه هنالك نسبة كبيرة من المستجيبين يتجهون نحو الحياد للإجابة على هذا التساؤل.**

العبارة السابعة عشرة :لا يسمح لمدققي الديوان بتدقيق الدائرة نفسها لأكثر من سنتين متتاليتين.

جدول (٢٥)

استجابات أفراد العينة للعبارة السابعة عشرة ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	10	26	26	8	1	3.51	0.93	موافق
النسبة %	14.3	37.1	35.7	11.4	1.4			

استجاب ١٠ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة١٤.٣% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٧.١ % معدا والمحايدين بنسبة ٣٥.٧%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٥١) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان مقبول نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩٣)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان أفراد العينة** يعتقدون إن موظفي الديوان لا يسمح لهم بتدقيق الدائرة نفسها لأكثر من

سنتين متتاليتين.**وهذا يشير إلى إن الديوان يتبع سياسة تغيير موظفيه دورياً لتجنب العلاقات الاجتماعية وتهديدات التالف.**

العبارة الثامنة عشرة :يمتلك ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يعمل فيه مدقق الديوان الحصانة القانونية الكافية لحماية استقلاليته واستقلالية جميع مدققي الديوان.

جدول (٢٦)

استجابات أفراد العينة للعبارة الثامنة عشر ضمن المحور الأول

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	13	25	23	8	1	3.59	0.97	موافق
النسبة%	18.6	35.7	32.9	11.4	1.4			

استجاب ١٣ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٨.٦% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٥.٧ % معدا والمحايدين بنسبة ٣٢.٩%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٥٩) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان مقبول نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩٧)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان أفراد العينة** يعتقدون إن موظفي الديوان لا يسمح لهم بتدقيق نفس الدائرة لأكثر من سنتين متتاليتين.**وهذا يشير إلى امتلاك ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يعمل فيه مدقق الديوان الحصانة القانونية الكافية لحماية استقلاليته واستقلالية جميع مدققي الديوان.**

المحور الثاني: قياس تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

توصلت الباحثة إلى تحليل الاستجابات حول تهديدات التالف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية المدققين العاملين في ديوان الرقابة الاتحادي، حيث اتجه المستجيبون إلى اخذ الحياد الذي كان واضح من المتوسط الحسابي لإجاباتهم (٣.٣٣) وانحراف معياري لإجمالي أسئلة المحور بلغ متوسط الوسط الحسابي (٣.٤٦) أما الانحراف المعياري فقد

بلـغ (٠.٤٨) ممـا يـدلل علـى إن تشـتت الإجابـات كـان بسـيطا جـدا وان هنـاك دقـة فـي تقـدير المتوسط.

الجدول (٢٧)

يعرض استجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثاني: قياس تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

تسلسل العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
19	18	26	16	10	0	3.74	1.00	موافق
20	12	27	17	12	2	3.50	1.06	موافق
21	9	21	16	16	7	3.11	1.21	محايد
22	12	31	16	9	2	3.60	1.01	موافق
23	12	27	23	8	0	3.61	0.91	موافق
24	10	25	21	13	1	3.43	1.00	موافق
25	8	30	26	5	1	3.56	0.85	موافق
26	10	26	25	6	3	3.49	0.99	موافق
المحور الثاني						3.33	0.48	محايد

أما تحليل الفقرات الواردة في المحور فإنها كالآتي:

العبـارة الأولـى: يـؤثر بقـاء مـدقق ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي لا كثـر مـن سـنتين مـاليتين فـي نفـس الجهـة موضـوع التـدقيق علـى بنـاء علاقـات اجتماعيـة مـع مـوظفي تلـك الجهة ويؤثر على حياده واستقلاله.

جدول (٢٨)

استجابات أفراد العينة للعبارة الأولى ضمن المحور الثاني

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	18	26	16	10	0	3.74	1.00	موافق
النسبة %	25.7	37.1	22.9	14.3	0			

استبعدت إجابات العبارة الأولى غير موافق تماما وركزت على الاختيارات الأخرى.ترجحت كفة الموافقين على بقاء المدقق لأكثر من سنتين ماليتين في نفس الجهة موضوع التدقيق لأنها تشجع على بناء علاقات اجتماعية مع موظفي تلك الجهة مما يؤثر على حياديتهم واستقلالهم وهذا ما أفرزته حساب متوسط الإجابات المرجح (٣.٧٤). مع ذلك كانت التشتت واضح بين أفراد العينة وان لم يكن عاليا جدا وتوقف عن الواحد الصحيح لكنه يبقى اختلافا مقبول نسبيا.

العبارة الثانية:تلبية الدعوات الخاصة لموظفي الدائرة محل التدقيق من قبل مدققي الديوان من خلال والولائم وغيرها من المناسبات يمثل تهديداً لاستقلاليتهم.

جدول (٢٩)

استجابات أفراد العينة للعبارة الثانية ضمن المحور الثاني

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	12	27	17	12	2	3.50	1.06	موافق
النسبة %	17.1	38.6	24.3	17.1	2.9			

استجاب ١٢ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة١٧.١% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٨.٦ % معدا والمحايدين بنسبة ٢٤.٣%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٥) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.٠٦)، بمعنى إن

الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان أفراد العينة** يعتقدون إن موظفي الديوان **يلبون الدعوات الخاصة لموظفي الدائرة محل التدقيق من خلال والولائم وغيرها من المناسبات وهذا يمثل تهديداً لاستقلاليتهم.**

العبارة الثالثة: لا تؤثر الانتماءات والسياسية على مهنية مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي

جدول (٣٠)
استجابات أفراد العينة للعبارة الثالثة ضمن المحور الثاني

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	9	21	16	16	7	3.11	1.21	محايد
النسبة %	12.9	30	22.9	24.3	10			

استجاب ٩ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٢.٩% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٠ % معدا والمحايدين بنسبة ٢٢.٩%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.١١) كمتوسط للإجابات وباتجاه الحياد على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.٢١)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الحياد عليها، ويعتقد المستجيبون بأن الانتماءات السياسية لا تؤثر على مهنية موظفي الديوان واستقلاليتهم وهي نسبة جيدة من وجهة نظرهم.

العبارة إلرابعة: وجود علاقة قربى بين مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي واحد موظفي الجهة موضوع التدقيق يمثل تهديدا لاستقلالية المدقق.

جدول (٣١)
استجابات أفراد العينة للعبارة الرابعة ضمن المحور الثاني

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	12	31	16	9	2	3.60	1.01	موافق
النسبة%	17.1	44.3	22.9	12.9	2.9			

استجاب ١٢ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٧.١% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٤٤.٣ % معدا والمحايدين بنسبة ٢٢.٩%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٦) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان مقبول نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١.٠١)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان نسبة** ٦١.٤% من المستجيبين بالموافقة والموافقة التامة وهي نسبة كبيرة يعتقدون **إن وجود أحد أقارب موظفي ديوان الرقابة المالية في الدائرة موضوع التدقيق لا يؤثر على استقلالهم وحيادهم من المناسبات وهذا يمثل تهديداً لاستقلاليتهم، وهذا مؤشر جيد لاستقلالية موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي في هذه الجزئية.**

<u>العبارة الخامسة:</u> إن ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية.

جدول (٣٢)

استجابات أفراد العينة للعبارة الخامسة ضمن المحور الثاني

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	12	27	23	8	0	3.61	0.91	موافق
النسبة %	17.1	38.6	32.9	11.4	0			

استجاب ١٢ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٧.١% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٨.٦ % معدا والمحايدين بنسبة ٣٢.٩%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٦١) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩١)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان نسبة** ٤٥.٧% من المستجيبين بالموافقة والموافقة التامة وهي نسبة جيدة

قياسا بـ ١١.٤ لغير الموافقة و غير الموافقة التامة و لذلك الاعتقاد السائد هو **ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية**

العبارة السادسة: إن التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد في عملهم الرقابي يعد أساسا ثانوياً وليس رئيساً في مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية.

جدول (٣٣)

استجابات أفراد العينة للعبارة السادسة ضمن المحور الثاني

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	10	25	21	13	1	3.43	1.00	موافق
النسبة %	14.3	35.7	30	18.6	1.4			

استجاب ١٠ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٤.٣% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٥.٧ % معدا والمحايدين بنسبة ٣٠%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٤٣) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان مقبول نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (١)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان نسبة** ٤٩% من المستجيبين بالموافقة والموافقة التامة و أعلى من نظيرتها بعدم الموافقة و عدم الموافقة التامة التي بلغت ٢٠% ، ولذلك يعتقد أفراد العينة **إن التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد في عملهم الرقابي يعد أساسا ثانوياً وليس رئيساً في مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية.**

العبارة السابعة:قد يتأثر أحد مدققي فريق العمل بالعلاقات الشخصية نتيجة التآلف على عمله ولكن لا يؤثر في التقرير النهائي.

جدول (٣٤)

استجابات أفراد العينة للعبارة السابعة ضمن المحور الثاني

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	8	30	26	5	1	3.56	0.85	موافق
النسبة %	11.4	42.9	37.1	7.1	1.4			

استجاب ٨ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١١.٤% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٤٢.٩ % معدا والمحايدين بنسبة ٣٧.١%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٥٦) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان مقبول نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٨٥)، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان نسبة** ٥٤.٣% من المستجيبين بالموافقة والموافقة التامة وهي نسبة أعلى بكثير مع المختلفين معهما بلا حياد ولذلك يكون الرأي السائد لأفراد العينة هو **"قد يتأثر أحد مدققي فريق العمل بالعلاقات الشخصية نتيجة التآلف على عمله ولكن لا يؤثر في التقرير النهائي."**

العبارة الثامنة: نتيجة التالف والعلاقات الاجتماعية والقبلية قد يتأثر رئيس هيئة التدقيق ويؤثر في نتائج أعمال فريق العمل.

جدول (٣٥)

استجابات أفراد العينة للعبارة الثامنة ضمن المحور الثاني

	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
العدد	10	26	25	6	3	3.49	0.99	موافق
النسبة %	14.3	37.1	35.7	8.6	4.3			

استجاب ١٠ معدا للقوائم المالية بالموافقة التامة لهذه العبارة وبنسبة ١٤.٣% ولكن ممن استجابوا بالموافقة كانوا ٣٧.١.٩ % معدا والمحايدين بنسبة ٣٥.٧%. إجمالا حصلت العبارة على (٣.٤٩) كمتوسط للإجابات وباتجاه الموافقة على العبارة وان الاختلاف بين الإجابات كان عالي نسبيا كما تشير قيمة الانحراف المعياري (٠.٩٩) ، بمعنى إن الاستجابة لهذه العبارة من كل أفراد العينة كانت منسجمة باتجاه الموافقة عليها، **وان ٣٦ فردا من أفراد العينة استجابوا** بالموافقة والموافقة التامة وهي نسبة جيدة قياسا بـ ٩ أفراد وقفوا بالضد من هذه العبارة بلا حياد ، و لذلك الوزن الترجيحي يذهب إلى الموافقة على عبارة " إن **نتيجة التالف والعلاقات الاجتماعية والقبلية قد يتأثر رئيس هيئة التدقيق ويؤثر في نتائج أعمال فريق العمل."**

خامسا: أيجاد قيم متغيري الاستقلالية وتهديدات التآلف:

قامت البحاثة بإيجاد متوسط إجابات كل مستجيب عن عبارات كل متغير. بمعنى أخر إن متوسط استجابات المستجيب عن كل عبارات متغير الاستقلالية وبنفس الطريقة نحصل على متوسط إجابات المستجيب على عبارات تهديدات التآلف. عليه سيتم الحصول على ٧٠ قيمة لمتغير التهديدات وأخرى لمتغير الاستقلالية وكالاتي:

جدول (٣٦) قيم متغيري الاستقلالية وتهديدات التآلف

التآلف	الاستقلالية	التآلف	الاستقلالية	التآلف	الاستقلالية	التآلف	الاستقلالية
3.15	3.39	3.15	3.39	3.4	3.56	3.27	3.44
3.15	3.39	2.91	3.17	3.38	3.44	2.6	3.39
4.36	3.22	3.06	3.5	3.4	3.56	2.83	3.5
4	4	2.67	3	3.07	3.67	3.59	3.33
3.26	3.33	2.98	2.83	3.49	3.39	4.22	4
3.04	3.39	2.65	2.89	2.56	3.06	3.24	3.17
3.04	3.39	2.86	3.72	3.25	3.22	4.15	4.39
3.46	4.11	3.17	3.5	3.25	3.28	2.78	3
4.06	4.5	3.48	3.28	3.16	3.44	2.63	3.67
3.73	3.61	3	3	4.65	4.83	3.46	3.17
2.98	3.83	3.11	3	2.78	3.06	3.46	3.17
4.26	4.33	3.48	3.33	3.49	3.39	3.65	3.89
3.5	4.5	3.58	3.22	3.12	3.11	3.37	3.33
4.15	4.33	3.3	3.72	2.93	3.33	3.26	3.33
3.88	3.94	3	3	3.23	3.06	3.47	3.22
3.9	4.06	3.23	3.11	4.49	3.44	2.99	2.89
		3.16	3.44	4.19	3.72	2.99	2.89
		2.9	3.11	2.93	3.39	3	3

تحليل واختبار علاقات الارتباط بين متغيري الدراسة

أولاً: تحليل واختبارات علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة

تتضمن هذه الفقرة قياس علاقات الارتباط بين متغيري الدراسة التي تضمنتها الفرضية الرئيسة الأولى ، بالإضافة إلى فرضيات فرعية اشتقت من الفرضية الرئيسية ، ولهذا الغرض استخدمت الباحثة لهذا معامل الارتباط البسيط لـ (سيبرمان) ، واختبار معنوية معاملات الارتباط عند مستوى معنوية ٥% و ١% وكالاتي:

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:**

لإثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى، وضعت الباحثة الفرضيتين الإحصائيتين الآتيتين:

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي الديوان وتأثير بقاء مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا كثر من سنتين ماليتين في نفس الجهة موضوع التدقيق يشجع على بناء علاقات اجتماعية مع موظفي تلك الجهة ويؤثر على حياده واستقلاله .

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي الديوان وتأثير بقاء مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا كثر من سنتين ماليتين في نفس الجهة موضوع التدقيق يشجع على بناء علاقات اجتماعية مع موظفي تلك الجهة ويؤثر على حياده ولاستقلاله

الجدول (٣٧) يظهر نتائج الاختبار والتي أشارة إلى وجود علاقة موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%)،بين تأثير بقاء مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا كثر من سنتين ماليتين في نفس الجهة موضوع التدقيق يشجع على بناء علاقات اجتماعية مع موظفي تلك الجهة ويؤثر على استقلالية مدققي الديوان، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٦٤). إي إن بقاء المدقق لأكثر من سنتين ماليتين في الجهة نفسها يؤثر على حياده.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:**

لإثبات صحة الفرضية الفرعية الثانية، وضعت الباحثة الفرضيتين الإحصائيتين الآتيتين:

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي الديوان **تلبية الدعوات الخاصة لموظفي الدائرة محل التدقيق من قبل مدققي الديوان من خلال والولائم وغيرها من المناسبات يمثل تهديداً لاستقلاليتهم.**.

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي الديوان **تلبية الدعوات الخاصة لموظفي الدائرة محل التدقيق من قبل مدققي الديوان من خلال والولائم وغيرها من المناسبات يمثل تهديداً لاستقلاليتهم.**

الجدول (٣٧) يظهر نتائج الاختبار والتي أشارة إلى وجود علاقة ضعيفة موجبة ولكنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%)، بين تلبية الدعوات الخاصة واستقلالية مدققي الديوان، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٣٣). أي إن هذه الدعوات وان كانت مؤثرة ولكن تأثرها على استقلالية المدقق محدودا.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي الديوان وعبارة " **لا تؤثر الانتماءات والسياسية على مهنية مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة " **لا تؤثر الانتماءات والسياسية على مهنية مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي".**

تظهر النتائج في الجدول (٣٧) إلى وجود علاقة متوسطة موجبة ولكنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%)، بين عدم تأثير الانتماء السياسي للمدقق واستقلاليته، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٥٦). أي إن الانتماء السياسي لا يؤثر تأثيرا قويا على استقلالية مدقق الديوان.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي الديوان وعبارة " **وجود علاقة قربى بين مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي واحد موظفي الجهة موضوع التدقيق يمثل تهديدا لاستقلالية المدقق".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **وجود علاقة قربى بين مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي واحد موظفي الجهة موضوع التدقيق يمثل تهديدا لاستقلالية المدقق".**

بينت النتائج الظاهرة في الجدول (٣٧) إلى وجود علاقة قوية موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) استقلالية مدققي، ووجود **علاقة قربى بين مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي وأحد موظفي الجهة موضوع التدقيق يمثل تهديدا**

لاستقلالية المدقق".، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٧٠). أي إن وجود علاقة القربى بين الموظف والمدقق يؤثر تأثيرا قويا على استقلالية مدقق الديوان.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي الديوان وعبارة " **إن ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن "ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية".**

أشارة النتائج الظاهرة في الجدول (٣٧) إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) استقلالية مدققي ديوان الرقابة وعبارة **"ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية"**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٤٥). أي إن وجود تأثير ضغوطات العمل دون المتوسط على استقلالية المدقق.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية السادسة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي الديوان وعبارة " **إن التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد في عملهم الرقابي يعد أساسا ثانوياً وليس رئيساً في مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن "إن التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد**

فـي عملهـم الرقـابي يعـد أساسـا ثانويـاً ولـيس رئيسـاً فـي مواجهـة تهديـدات التـآلف والعلاقات الاجتماعية".

الواضـح فـي الجـدول (٣٧) إلـى وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية عنـد مسـتوى المعنويـة (١%) اسـتقلالية مـدققي ديـوان الرقابـة وعبـارة "**إن التـزام مـدققي ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي بمبـدأ الاسـتقلالية والحيـاد فـي عملهـم الرقـابي يعـد أساسـا ثانويـاً ولـيس رئيسـاً فـي مواجهـة تهديـدات التـآلف والعلاقـات الاجتماعيـة"**، إذ بلغـت قيمـة معامـل الارتبـاط البسـيط بينهمـا (٠.٦١). أي إن التـزام مـدققي الـديوان بالحيـاد يعـد ثانويـا و إن آراء المستجيبين منح هذه العلاقة مستوى فوق المتوسط و لكن ليس قويا كفاية.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية السابعة:**

فرضـية العـدم (H0): عـدم وجـود علاقـة ارتبـاط ذات دلالـة إحصـائية بـين اسـتقلالية مـدققي الـديوان وعبـارة " **قـد يتـأثر احـد مـدققي فريـق العمـل بالعلاقـات الشخصـية نتيجـة التآلف على عمله ولكن لا يؤثر في التقرير النهائي.".**

فرضـية الوجـود (H_1): توجـد علاقـة ارتبـاط ذات دلالـة إحصـائية بـين اسـتقلالية مـدققي وعبـارة **إن "قـد يتـأثر أحـد مـدققي فريـق العمـل بالعلاقـات الشخصـية نتيجـة التـآلف علـى عمله ولكن لا يؤثر في التقرير النهائي.".**

الواضـح فـي الجـدول (٣٧) إلـى وجـود علاقـة موجبـة ذات دلالـة إحصـائية عنـد مسـتوى المعنويـة (١%) اسـتقلالية مـدققي ديـوان الرقابـة وعبـارة "**قـد يتـأثر أحـد مـدققي فريـق العمـل بالعلاقـات الشخصـية نتيجـة التـآلف علـى عملـه ولكـن لا يـؤثر فـي التقريـر النهـائي."**، إذ بلغـت قيمـة معامـل الارتبـاط البسـيط بينهمـا (٠.٤٢). أي إن تـأثر أحـد فريـق عمـل المـدققين بالعلاقـات الشخصـية يـؤثر بـالتقرير النهـائي وان عـدم تـأثيره يعـد دون المتوسط قليلا.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثامنة:**

فرضـية العـدم (H0): عـدم وجـود علاقـة ارتبـاط ذات دلالـة إحصـائية بـين اسـتقلالية مـدققي الـديوان وعبـارة " **نتيجـة التـالف والعلاقـات الاجتماعيـة والقبليـة قـد يتـأثر رئـيس هيئة التدقيق ويؤثر في نتائج أعمال فريق العمل".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن "نتيجة التالف والعلاقات الاجتماعية والقبلية قد يتأثر رئيس هيئة التدقيق ويؤثر في نتائج أعمال فريق العمل".**

الجدول (٣٧) يشير إلى وجود علاقة موجبة متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) استقلالية مدققي ديوان الرقابة وعبارة **"نتيجة التالف والعلاقات الاجتماعية والقبلية قد يتأثر رئيس هيئة التدقيق ويؤثر في نتائج أعمال فريق العمل."**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٥٠). أي إن رئيس هيئة قد يؤثر وقد لا يؤثر بالتقرير النهائي لفريق العمل سلباً أو إيجابا نتيجة لتهديدات التآلف وذلك لان آراء المستجيبين قد منحت هذه العلاقة ارتباطا بدرجة ٥٠%.

الجدول (٣٧)
نتائج علاقات الارتباط (سيبرمان) بين استقلالية مدققي الديوان وعبارات تهديدات التالف والعلاقات الاجتماعية.

المتغير المستقل / المتغير المعتمد	تهديدات التآلف	عبارات تهديدات التالف و العلاقات الاجتماعية							
		العبارة 19	العبارة 20	العبارة 21	العبارة 22	العبارة 23	العبارة 24	العبارة 25	العبارة 26
استقلالية مدققي الديوان	0.545**	0.64**	0.33**	0.56**	0.70**	0.45**	0.61**	0.42**	0.50**
الاستنتاج	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية	توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية

(*) تعني الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة (α =٠.٠٥)
(**) تعني الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة (α =٠.٠١)
المصدر: إعداد الباحثة وفقاً لنتائج الحاسبة الالكترونية.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية التاسعة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة " **حسب خبرتي لا يوجد تضارب مصالح للمدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حيث الجمع بين عدم التحيز والأمانة الفكرية سواء أكانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة إن " **حسب خبرتي لا يوجد تضارب مصالح للمدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حيث الجمع بين عدم التحيز والأمانة الفكرية سواء أكانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية".**

الجدول (٣٨) يشير إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف و عبارة " **حسب خبرتي لا يوجد تضارب مصالح للمدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حيث الجمع بين عدم التحيز والأمانة الفكرية سواء أكانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية.**" ، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٤٤). أي إن التهديدات تؤثر على الأمانة الفكرية للمدققين وبدرجة تصل إلى ٥٦%.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية العاشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة " **مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقومون بمهمة التدقيق كمدقق فقط.".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة إن " **مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقومون بمهمة التدقيق كمدقق فقط.".**

الجدول (٣٨) يوضح إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف و عبارة " **مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقومون بمهمة التدقيق كمدقق فقط.**" ، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٣٦). وهي علاقة ضعيفة إي إن التهديدات لا تجعل من بمهمته كمدقق فقط.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الحادية عشرة :**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة**يقوم للمدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقديم الخدمات الضريبية والتكاليفية والخدمات الاستشارية الأخرى للجهة الخاضعة للتدقيق، كما يجوز إن تخضع أحكامهم لآراء الآخرين".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن " يقوم للمدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقديم الخدمات الضريبية والتكاليفية والخدمات الاستشارية الأخرى للجهة الخاضعة للتدقيق، كما يجوز إن تخضع أحكامهم لآراء الآخرين.".**

الجدول (٣٨) يوضح إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف و عبارة **" يقوم للمدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقديم الخدمات الضريبية والتكاليفية والخدمات الاستشارية الأخرى للجهة الخاضعة للتدقيق، كما يجوز إن تخضع أحكامهم لآراء الآخرين."** ، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٥٦). وهي علاقة فوق المتوسط أي إن التهديدات تدفع مدققي ديوان الرقابة الاتحادي إلى تقديم الخدمات المشار إليها في الفرضية أعلاه.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية عشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **تثق الإدارات العليا لإدارات الدولة بحياد واستقلال مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن " تثق الإدارات العليا لإدارات الدولة بحياد واستقلال مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي".**

الجدول (٣٨) يوضح إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف و عبارة **" تثق الإدارات العليا لإدارات الدولة بحياد واستقلال مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي."** ، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٥٠). وهي علاقة متوسطة حول ثقة الإدارات العليا بمدققي ديوان الرقابة الاتحادي وتهديدات التآلف إذ توضح درجة العلاقة المتوسطة إن التهديدات لها علاقة

بموضوع ثقة الإدارات العليا بالمدققين وقد اختلف المستجيبون حول هذا الموضوع إلى النصف.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة عشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **يجوز للمدققين العاملين في الديوان تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة أو تحيز قد تؤدي إلى تغيير رأيهم المهني بالعمل المنفذ من قبلهم".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة إن **" يجوز للمدققين العاملين في الديوان تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة أو تحيز قد تؤدي إلى تغيير رأيهم المهني بالعمل المنفذ من قبلهم".**

من النتائج الظاهر في جدول (٣٨) توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف و عبارة **" يجوز للمدققين العاملين في الديوان تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة أو تحيز قد تؤدي إلى تغيير رأيهم المهني بالعمل المنفذ من قبلهم."** ، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٤٨). وهي علاقة متوسطة إي إن التهديدات قد تؤدي إلى تغيير رأي المدقق المهني بالعمل المنفذ ،نتيجة تأديتهم خدمات مهنية للجهة ذات العلاقة.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة عشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **يحاول بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي التوسط لبعض الأقارب والأصدقاء لتمشية معاملاتهم المتوقفة في الدائرة موضوع التدقيق".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي ديوان الرقابة الاتحادي وعبارة **إن " يحاول بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي التوسط لبعض الأقارب والأصدقاء لتمشية معاملاتهم المتوقفة في الدائرة موضوع التدقيق".**

توضح النتائج الظاهرة في جدول (٣٨) وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة **" يحاول بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي التوسط لبعض الأقارب والأصدقاء لتمشية معاملاتهم المتوقفة في الدائرة موضوع التدقيق"**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٤٧). وهي علاقة متوسطة

أي إن تهديدات التآلف قد تدفع المدققين إلى التوسط لأقربائهم في الدائرة موضوع التدقيق ولكن هذه العلاقة ليست قوية كفاية للحكم بصحتها.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة عشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **يوجد أقارب أو أصدقاء لبعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذين يقومون بتدقيق أعمال الدائرة ولكن لا تؤثر على أعمالهم المهنية".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن " يوجد أقارب أو أصدقاء لبعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذين يقومون بتدقيق أعمال الدائرة ولكن لا تؤثر على أعمالهم المهنية".**

توضح النتائج الظاهرة في جدول (٣٨) وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة **" يوجد أقارب أو أصدقاء لبعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذين يقومون بتدقيق أعمال الدائرة ولكن لا تؤثر على أعمالهم المهنية."**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٥٠). وهي علاقة متوسطة أي إن المستجيبين يرون وجود الأقارب قد يؤثر على الاستقلالية بنسبة ٥٠%.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية السادسة عشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **يناقش مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي الإدارة وموظفي الحسابات في الملاحظات والتحفظات التي دونتها لغرض تسويتها قبل أدراجها في التقرير النهائي".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن " يناقش مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي الإدارة وموظفي الحسابات في الملاحظات والتحفظات التي دونتها لغرض تسويتها قبل أدراجها في التقرير النهائي".**

الجدول (٣٨) أشار إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف و عبارة **" يناقش مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي الإدارة وموظفي الحسابات في الملاحظات والتحفظات التي دونتها لغرض تسويتها قبل أدراجها في التقرير النهائي"** ، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٥٨). وهي علاقة فوق المتوسط أي إن بسبب تهديدات التآلف يناقش مدققي ديوان الرقابة الاتحادي تقاريرهم مع الإدارة و موظفي الحسابات قبل أدراجها في التقرير النهائي.

الجدول (٣٨)

نتائج علاقات الارتباط (سيبرمان) بين تهديدات التالف والعلاقات الاجتماعية وعبارات استقلالية مدققي الديوان.

المتغير المعتمد / المتغير المستقل	استقلالية مدققي الديوان	عبارات استقلالية مدققي الديوان							
		العبارة 1	العبارة 2	العبارة 3	العبارة 4	العبارة 5	العبارة 6	العبارة 7	العبارة8	العبارة 9
تهديدات التآلف	0.545**	0.44**	0.36**	0.56**	0.50**	0.48**	0.47**	0.50**	0.58**	0.43**
الاستنتاج	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة

	ومعنوية	موجبة ومعنوية	ومعنوية	ومعنوية	موجبة ومعنوية	ومعنوية	ومعنوية	ومعنوية	ومعنوية	ارتباط موجبة ومعنوية

المتغير المعتمد / المتغير المستقل	عبارات استقلالية مدققي الديوان								
	العبارة 10	العبارة 11	العبارة 12	العبارة 13	العبارة 14	العبارة 15	العبارة 16	العبارة 17	العبارة 18
التهديدات	0.37**	0.26*	0.40**	0.9	0.40**	0.45**	0.58**	0.31**	0.39**
القرار (النتيجة)	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	لا توجد علاقة ارتباط	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة	توجد علاقة ارتباط موجبة

	ومعنوية	ومعنوية	ومعنوية		ومعنوية	ومعنوية	ومعنوية	ومعنوية	ومعنوية

(*) تعني الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة (٠.٠٥= α)

(**) تعني الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة (٠.٠١= α)

المصدر: إعداد الباحثة وفقاً لنتائج الحاسبة الالكترونية.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية السابعة عشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **يرفض المدققون العاملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الهدايا أو المزايا المالية التي تقدم من الجهات موضوع التدقيق والتي قد تؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم أثناء تأدية مهامهم.".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن " يرفض المدققون العاملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الهدايا أو المزايا المالية التي تقدم من الجهات موضوع التدقيق والتي قد تؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم أثناء تأدية مهامهم.".**

الجدول (٣٨) بين عن وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف و عبارة **" يرفض المدققون العاملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الهدايا أو المزايا المالية التي تقدم من الجهات موضوع التدقيق والتي قد تؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم أثناء تأدية مهامهم."**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٤٣). وهي علاقة دون المتوسط أي إن مدققي ديوان الرقابة لا يرفضون تلقي الهدايا بسبب تهديدات التآلف وبدرجة تفوق المتوسط.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثامنة عشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **لم يسبق قيام أحد أعضاء فريق التدقيق من ديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يستفيد من خدمات الدائرة بشكل خاص على حساب الآخرين".**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة إن **" لم يسبق قيام أحد أعضاء فريق التدقيق من ديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يستفيد من خدمات الدائرة بشكل خاص على حساب الآخرين."**

الجدول (٣٨) بين عن وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة **" لم يسبق قيام أحد أعضاء فريق التدقيق من ديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يستفيد من خدمات الدائرة بشكل خاص على حساب الآخرين."**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٣٧). وهي علاقة ضعيفة أي انه لم يسبق

لأعضاء فريق مدققي ديوان الرقابة الاتحادي الاستفادة من الدائرة بسبب التآلف والعلاقات الاجتماعية.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية التاسعة عشرة:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **"في حالة الشعور بتهديد استقلالية مدقق الديوان يطلب من المرجع إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة."**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن " في حالة الشعور بتهديد استقلالية مدقق الديوان يطلب من المرجع إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة."**

الجدول (٣٨) ضمن وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة في **حالة الشعور بتهديد استقلالية مدقق الديوان يطلب من المرجع إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة."**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٢٦). وهي علاقة ضعيفة جدا أي انه لم يسجل المستجيبين عند وجود أي نوع من تهديدات التآلف الطلب من المرجع إعفاء المدقق صاحب العلاقة.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية العشرين:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **"يوجد من ضمن فريق العمل الذين يدققون الدائرة ممن كانوا موظفين في نفس الدائرة."**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **إن " يوجد من ضمن فريق العمل الذين يدققون الدائرة ممن كانوا موظفين في نفس الدائرة."**

الجدول(٣٨) ضمن وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة**"يوجد من ضمن فريق العمل الذين يدققون الدائرة ممن كانوا موظفين في نفس الدائرة.."**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٤٠). وهي علاقة تعد دون المتوسط، بمعنى أخر إن تهديدات التآلف لم تفض إلى جلب مدقق في فريق العمل كان موظفا في الدائرة موضوع التدقيق بشكل واضح.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الواحد والعشرين:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة " **لا يسعى مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي بناء علاقات اجتماعية مع بعض موظفي الدائرة التي يدقق فيها."**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة " **لا يسعى مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي بناء علاقات اجتماعية مع بعض موظفي الدائرة التي يدقق فيها."**

الجدول (٣٨) يشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة" **لا يسعى مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي بناء علاقات اجتماعية مع بعض موظفي الدائرة التي يدقق فيها."**، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٠٩). وهي علاقة ضعيفة جدا، بكلام أخر تهديدات التآلف تجعل موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يسعون إلى بناء هذه العلاقات الاجتماعية.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية والعشرين:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة " **توجد لدي بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين والتي أثرت في رأيه المهني.."**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة " **توجد لدي بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين والتي أثرت في رأيه المهني.."**

الجدول (٣٨) يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة "توجد لدي بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين والتي أثرت رأيه المهني.."، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٤٠). وهي علاقة دون المتوسط.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والعشرين:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة " **يمتلك مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي قدرا كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر.**"

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة " **يمتلك مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي قدرا كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر.**"

الجدول (٣٨) يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة "يمتلك مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي قدرا كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر."، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٤٥). وهي علاقة دون المتوسط، أي إن حصانة المدقق تتأثر بتهديدات التالف إلى حد ما.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة والعشرين:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة " **سبق وان تم رفع بعض الملاحظات والتحفظات التي دونها مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ورقة العمل من نتيجة الضغوطات المختلفة عليه..**"

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة " **سبق وان تم رفع بعض الملاحظات والتحفظات التي دونها مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ورقة العمل من نتيجة الضغوطات المختلفة عليه.**"

الجدول (٣٨) يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة "سبق وان تم رفع بعض الملاحظات والتحفظات التي دونها مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ورقة العمل من نتيجة الضغوطات المختلفة عليه."، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٥٨). وهي علاقة فوق المتوسط، أي إن المدققين سبق وان رفعوا ملاحظاتهم حول التهديدات التي يتعرضون لها.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة والعشرين:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **" لا يسمح لمدققي الديوان بتدقيق نفس الدائرة لأكثر من سنتين متتاليتين."**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **" لا يسمح لمدققي الديوان بتدقيق نفس الدائرة لأكثر من سنتين متتاليتين."**

الجدول (٣٨) يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة "لا يسمح لمدققي الديوان بتدقيق نفس الدائرة لأكثر من سنتين متتاليتين."، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٣١). وهي علاقة ضعيفة، أي إن المدققين أي إن تهديدات التآلف تؤثر في اختيار المدققين في نفس الدائرة لأكثر من سنتين ماليتين.

❖ **اختبار الفرضية الفرعية السادسة والعشرين:**

فرضية العدم (H0): عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهديدات التآلف وعبارة **" يمتلك ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يعمل فيه مدقق الديوان الحصانة القانونية الكافية لحماية استقلاليتي واستقلالية جميع مدققي الديوان."**

فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مدققي وعبارة **" يمتلك ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يعمل فيه مدقق الديوان الحصانة القانونية الكافية لحماية استقلاليتي واستقلالية جميع مدققي الديوان."**

الجدول (٣٨) يشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (١%) بين تهديدات التآلف وعبارة "يمتلك ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يعمل فيه مدقق الديوان الحصانة القانونية الكافية لحماية استقلاليتي واستقلالية جميع مدققي الديوان."، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (٠.٣٩). وهي علاقة ضعيفة، أي إن الحماية غير كافية من تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية.

أخيرا يتضح من الجدولين (٣٧ ، ٣٨) إن علاقة الارتباط بين متغيري الدراسة الرئيسين هي (٠.٥٤٥) وهي علاقة فوق المتوسط، أي إن هناك علاقة معنوية للتهديدات باستقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ثانياً: قياس تهديدات التآلف على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي

للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الثانية قامت الباحثة بصياغة الفرضيات الفرعية الآتية:

فرضية العدم (H0: لا توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية**لعبارات تهديد التآلف والعلاقات الاجتماعية**على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

فرضية الوجود H1:توجد علاقة أثر ذات دلالة إحصائية**لمؤشرات تهديد التآلف والعلاقات الاجتماعية**على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.لذلك لجأت الباحثة إلى استخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد التدريجي لاختبار أولوية دخول المتغيرات المستقلة في أنموذج الانحدار، بهدف تحديد القوة التفسيرية في المتغير التابع الخاصة باستقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي. قامت الباحثة بإدخال كافة المتغيرات الفرعية (العبارات) الخاصة بتهديدات التآلف بهدف اختيار النموذج الأفضل الذي يمثل الظاهرة. اختيار النموذج الأفضل يتطلب اختبار كافة المتغيرات المستقلة في النموذج بطريقة الانحدار المتدرج ومن ثم اختبار صلاحية النموذج الأفضل باستخدام اختبار فيشرF.

الجدول (٣٩)
نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد، لاختبار صلاحية أنموذج الانحدار

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معامل التحديد المعدل	قيمة (F) المحسوبة	معنوية (F) P-Vale
الانحدار	4	6.505	1.626	0.47	**16.347	0.000
الخطأ	65	6.466	0.099			
الكلي	69	12.971	-			

(**) تعني ذات دلالات إحصائية على مستوى معنوية (٠.٠١= α)

المصدر: إعداد الباحثة وفقاً لنتائج الحاسبة الالكترونية.

من الواضح إن طريقة الانحدار المتدرج اختارت (٤) متغيرات مستقلة (عبارات تهديدات التالف) لتكوين أفضل نموذج انحدار يلاءم الظاهرة المدروسة. كما نلاحظ إن

متوسط مربعات الخطأ العشوائي متدني جدا (٠.٠٩٩) دلالة على دقة التقدير وان هناك تقارب كبير بين القيم الحقيقية والقيم المقدرة. والأنموذج معنوي جدا كما نلاحظ في الجدول إن قيمة اختبار F ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ١% وهذا ما أكدته قيمة P-Value التي هي اقل من ٠.٠١ الذي تعد مستوى الخطأ المعنوي. عليه فإن النموذج المختار يفسر ما نسبته ٤٧% من متغير استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

الجدول (٤٠)
نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط، لاختبار أثر المتغيرات المختارة من تهديدات التآلف في المتغير التابع
(استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي)

المتغيرات المستقلة (التهديدات)	معامل الانحدار β	الخطأ المعياري	قيمة (t) المحسوبة	P-Value	قيمة (t) الجدولية	
					t(1, 1%)	T(1, 5%)
العبارة ١ X1	0.126	0.043	2.959	0.004	2.648	1.994
العبارة ٣ X3	0.121	0.033	3.635	0.001		
العبارة ٦ X6	0.098	0.043	2.355	0.022		
العبارة ٥ X6	0.104	0.045	2.86	0.026		

المصدر من إعداد الباحثة

يتبين من نتائج الاختبارات المعروضة في الجدول (٤٠)، ثبوت معنوية معاملات انحدار للمتغيرات المختارة بواسطة طريقة الانحدار المتدرج وهي:

١. معلمة الانحدار المقدرة لـX1 (يؤثر **بقاء مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا كثر من سنتين ماليتين في نفس الجهة موضوع التدقيق ويشجع على بناء علاقات اجتماعية مع موظفي تلك الجهة ويؤثر على حياده ولاستقلاله) هي (٠.١٢٦) بخطأ معياري قليل جدا (٠.٠٤٣) يدل على دقة التقدير وان قيمة اختبار t المحسوبة أكبر من قيمتها الحرجة عند مستوى معنوية ١% و ٥% و عليه ترفض فرضية العدم** H0 و نقبل بالفرضية البديلة H1. بمعنى إن X1 تؤثر تأثيرا جوهريا على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

٢. معلمة الانحدار المقدرة لـ X3 (**لا تؤثر الانتماءات السياسية على مهنية مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي) هي ٠.١٢١ و بخطأ معياري قليل جدا يعزز قوة التقدير و دقته و إن قيمة اختبار t للمعلمة المقدرة ٣.٦٣٥ هي اكبر من قيمتها الحرجة عند مستوى معنوية ٥% و ١%، عليه ترفض فرضية العدم و نقبل الفرض البديل.**. بمعنى إن X2 تؤثر تأثيرا جوهريا على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

٣. معلمة الانحدار المقدرة لـ X6 (إن التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد في عملهم الرقابي يعد أساسا ثانوياً وليس رئيساً في مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية) هي٠.٠٩٨وبخطأ معياري قليل جدا يعزز قوة التقدير ودقته وان قيمة اختبار t للمعلمة المقدرة 2.355هي أكبر من قيمتها الحرجة عند مستوى معنوية ٥% ولكن ليست كذلك عندما يكون مستوى المعنوية ١%، عليه ترفض فرضية العدم عند المستوى إل ٥% ونقبلها عند مستوى إل ١%. يتضح مما تقدم إن النموذج أكثر كفاءة ودقة عندما يكون مستوى الخطأ ٥%.. بمعنى إن X6 تؤثر تأثيرا جوهريا على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي عندما يكون مستوى الخطأ ٥% ولا تملك هذا التأثير عند تقليل مستوى الخطأ إلى ١%.

٤. معلمة الانحدار المقدرة لـ X5 (**إن ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية)** هي ٠.١٠٤ وبخطأ معياري قليل جدا يعزز قوة التقدير ودقته وان قيمة اختبارt للمعلمة ال مقدرة٢.٨٦ وهي أكبر من قيمتها الحرجة عند مستوى معنوية ٥% و١%، عليه ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة. بمعنى إن X5 تؤثر تأثيرا جوهريا على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي عندما يكون مستوى الخطأ ٥% و١%.

بنـاء علـى مـا تقـدم فـإن النمـوذج المختـار بواسـطة الانحـدار المتـدرج حقـق الفرضـية الرئيسـية الأولـى بعـد اسـتبعاد عـدد مـن عبـارات متغيـر تهديـدات التـآلف. كمـا يوضـح الجدول أدناه القوة التفسيرية ومعامل التحديد المعدل وغير المعدل.

الجدول (٤١)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي، لاختبار أولوية دخول مؤشرات الإبداع في أنموذج الانحدار

المتغيرات المستقلة	معامل التحديد (R^2)	معامل التحديد المعدل ($Adj.R^2$)	نسبة التفسير التراكمية في المتغير التابع
X1	**0.26**	**0.25**	**2.5%**
X3X1,	**0.41**	**0.39**	**4.1 %**
X3,X6,X1	**0.46**	**0.44**	**4.6 %**
X5, X6,X3,X1	**0.50**	**0.47**	**5.0%**

المصدر: إعداد الباحثة وفقاً لنتائج الحاسبة الالكترونية.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني : التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

مما سبق من محاور البحث الذي تضمن اثر تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية مراقبي الحسابات ،تمكنت الباحثة من الوصول إلى مجموعة من الاستنتاجات التي يمكن إيجازها بالاتي :

١) إن مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقومون بعملهم كمدققين فقط أي يتمتعون بالمهنية أثناء تأدية أعمالهم.
٢) من الممكن تقديم استشارات مختلفة من قبل موظفي الديوان إلى الجهات الخاضعة لها.
٣) إن الإدارات العليا في دوائر الدولة تثق باستقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
٤) وجود تهديد لاستقلالية موظفي الديوان من خلال التوسط لأحد الأقارب لتمشية معاملاتهم في الدائرة التي يدققون فيها.
٥) إن موظفي الديوان لا يستفيدون من خدمات الدائرة بشكل خاص على حساب الآخرين وهذا يشير إلى تمتعهم باستقلالية كبيرة إلى حد ما.
٦) إن موظفي الديوان في حالة شعورهم بوجود تهديد يهدد استقلالية المدقق يطلبون منة إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة وهذا يشير إلى تمتعهم باستقلالية كبيرة إلى حد ما.
٧) هناك تساوي في آراء أفراد العينة حول قبول أو رفض عبارة "إن موظفي الديوان لا توجد لديهم علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين" والتي أثرت في رأيه المهني وهي نسبة ضعيفة جداً إذ تشير إلى تهديد كبير لاستقلالية موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
٨) موظفي الديوان يمتلكون قدرا كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر.
٩) إن الاستجابات تباينت لدرجة جعلت تأييدهم أو رفضهم لعبارة " إن موظفي الديوان سبق وان تم رفع بعض الملاحظات والتحفظات التي ثبتت في ورقة العمل نتيجة الضغوطات المختلفة" محايدا وهذا يشير إلى إن موظفي الديوان قد يتعرضون أو

قد لا يتعرضون إلى ضغوطات كبيرة لتغير رأيهم المهني، وبنفس الوقت هنالك نسبة كبيرة من المستجيبين يتجهون نحو الحياد للإجابة على هذا التساؤل.

١٠) إن مدققي الديوان لا يسمح لهم بتدقيق نفس الدائرة لأكثر من سنتين متتاليتين.وهذا يشير إلى إن الديوان يتبع سياسة تغير موظفيه دورياً لتجنب العلاقات الاجتماعية وتهديدات التالف.

١١) إن مدقي الديوان لا يسمح لهم بتدقيق نفس الدائرة لأكثر من سنتين متتاليتين.وهذا يشير إلى امتلاك ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يعمل فيه مدقق الديوان الحصانة القانونية الكافية لحماية استقلاليته واستقلالية جميع مدققي الديوان.

١٢) إن مدققي الديوان يلبون الدعوات الخاصة لموظفي الدائرة محل التدقيق من خلال الولائم وغيرها من المناسبات وهذا يمثل تهديداً لاستقلاليتهم.

١٣) إن مدققي الديوان لا تؤثر الانتماءات السياسية على مهنيتهم واستقلالهم.

١٤) إن وجود أحد أقارب موظفي ديوان الرقابة المالية في الدائرة موضوع التدقيق لا يؤثر على استقلالهم وحيادهم وهذا مؤشر جيد لاستقلالية موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي في هذه الجزئية.

١٥) ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية

١٦) إن التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد في عملهم الرقابي يعد أساسا ثانوياً وليس رئيساً في مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية.

١٧) قد يتأثر أحد مدققي فريق العمل بالعلاقات الشخصية نتيجة التآلف على عمله ولكن لا يؤثر في التقرير النهائي.

١٨) نتيجة التآلف والعلاقات الاجتماعية والقبلية قد يتأثر رئيس هيئة التدقيق ويؤثر في نتائج أعمال فريق العمل.

١٩) إن وجود علاقة القربى بين الموظف والمدقق يؤثر تأثيرا قويا على استقلالية مدقق الديوان.

٢٠) إن التزام مدققي الديوان بالحياد يعد ثانويا و إن آراء المستجيبين منح هذه العلاقة مستوى فوق المتوسط و لكن ليس قويا كفاية.

٢١) إن تـأثر أحـد فريـق عمـل المـدققين بالعلاقـات الشخصـية يـؤثر بـالتقرير النهـائي وان عدم تأثيره يعد دون المتوسط قليلا.

٢٢) إن التهديـدات تـدفع مـدققي ديـوان الرقابـة الاتحـادي إلـى تقـديم الخـدمات الضـريبية والتكاليفية والخدمات الاستشارية الأخرى للجهة الخاضعة للتدقيق.

٢٣) إن التهديـدات قـد تـؤدي إلـى تغيـر رأي المـدققين المهنـي بالعمـل المنفـذ نتيجـة تأديتهم خدمات مهنية للجهة ذات العلاقة .

٢٤) إن تهديـدات التـآلف قـد تـدفع المـدققين إلـى التوسـط لأقربـائهم فـي الـدائرة موضـوع التدقيق ولكن هذه العلاقة ليست قوية كفاية للحكم بصحتها.

٢٥) بسـبب تهديـدات التـآلف ينـاقش مـدققي ديـوان الرقابـة الاتحـادي تقـاريرهم مـع الإدارة و موظفي الحسابات قبل أدراجها في التقرير النهائي.

٢٦) إن مدققي ديوان الرقابة لا يرفضون تلقي الهدايا بسبب تهديدات التآلف .

المبحث الثاني

التوصيات

بعد إن تم عرض الاستنتاجات التي توصل إليها في المبحث الأول من هذا الفصل ، سيجرى التطرق إلى التوصيات التي تعد مكملة للبحث ومن أهم تلك التوصيات هي ما يأتي:

١) على ديوان الرقابة المالية الاتحادي القيام بتحديث قواعد السلوك لمدققيه بهدف منع وجود تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية وحياد مدققيه ونزاهتهم.
٢) على ديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يتبنى سياسة التوعية المستمرة لمدققيه بشان مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية وأثرها في استقلاليتهم عن طريق الدورات التدريبية المعدة بهذا الصدد.
٣) ضرورة وجود تعليمات محددة مسبقاً بمنع المدققين ممن لديهم علاقات اجتماعية وقبلية مع كبار مسئولي الدائرة محل التدقيق من القيام بتدقيق تلك الدائرة.
٤) على ديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يفرض عقوبات وظيفية ومهنية رادعة في حال اكتشافه وجود علاقات اجتماعية أو نتيجة التآلف مع الجهة موضوع التدقيق.
٥) ضرورة وجود آليات محددة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمراجعة أوراق العمل من قبل رئيس الهيئة ومدراء المحافظات والمدراء العامون ومعاونيهم والخبراء للقطاعات المختلفة في الديوان للتأكد من توثيق الملاحظات ومدى توثيقها وعدم تأثرها بالعلاقات الاجتماعية والتآلف وهذا يسهم إلى حد كبير من الحد من تهديدات التالف.
٦) يجب أن تمتثل فرق العمل في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمعايير الاستقلالية التي حددها الديوان مسبقاً ويكون ذلك من خلال تقديم الأداء السنوي لمدققيه .
٧) ضرورة وجود تعليمات مشددة على فرق العمل من قبل ديوان الرقابة المالية بعدم قبول الدعوات الخاصة أو العامة التي يقيمها مدراء الدوائر محل التدقيق يؤدي إلى منع تهديدات العلاقات الاجتماعية.
٨) ضرورة وجود تعليمات محددة بمنع فرق العمل بالتنقل بين غرف الموظفين والجلوس معهم بدون مبرر مهني أو دواعي تدقيقية ملحة تعد حماية لاستقلاليتهم.
٩) ضرورة وجود تعليمات محددة بعدم التوسط للمعارف لتسهيل معاملاتهم في الدائرة محل التدقيق مهما كانت الأسباب والدوافع.

١٠) يجب أن لا يسمح لمدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي بقبول الهدايا حتى الرمزية منها من قبل موظفي الدائرة أو أدارتها محل التدقيق تؤدي إلى حمايتهم من تهديدات العلاقات الاجتماعية والتآلف.

١١) ضرورة تطبيق أساليب أكثر تطورا من قبل ديوان الرقابة المالية في عمليات الرقابة لغرض مواكبة التطور في الأساليب المتبعة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة.

١٢) ضرورة متابعة كل ما يقدم (محليا وعالميا) من أبحاث ودراسات مهنية حديثة تخص موضوع المخاطر والتهديدات لما لهما من أهمية لعمل مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

١٣) ضرورة وجود تعاون مشترك بين ديوان الرقابة المالية والعاملين في التدقيق الداخلي للوحدات الحكومية في تقديم الإرشادات للتقليل من المخاطر والتهديدات التي تشجع العاملين على التحريف في البيانات المالية إلى أدنى حد ممكن والحفاظ على المال العام من سوء التصرف والضياع.

المصادر

القرآن الكريم.

أولا : القوانين والوثائق الرسمية والنشرات :

١- الحافظ.عزيز (١٩٨٥) **"ملاحظات حول قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الأمارات العربية المتحدة "**،ندوة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ،العين ،الأمارات العربية المتحدة، .

٢- قواعد السلوك المهني العراقي – **"نقابة المحاسبين والمدققين"**(١٩٨٣).

٣- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين(٢٠١٢) **"دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين"** ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان- الأردن.

٤- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (٢٠٠١) **"المبادئ الأساسية للتدقيق"** .

٥- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (١٩٩٢)**"المراجعة والتفتيش"**،ترجمة محمد تيسير الرجبي،منشورات المجمع،عمان - الأردن.

٦- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين(٢٠٠١) **"مفاهيم التدقيق المتقدمة"**

ثانيا : المصادر العربية

أ- الكتب .

١- إبراهيم ، إيهاب نظمي (٢٠٠٩)**"التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور"** ، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن

٢- أرينز .ألفين ، لوبك جيمس (٢٠٠٢) **"المراجعة-مدخل متكامل"** ،ترجمة محمد الديسطي ،دار المريخ للنشر،الرياض -السعودية.

٣- أرينز .ألفين ،لوبك .جيمس (٢٠٠٨)**"المراجعة مدخل متكامل"** ،ترجمة د.محمد عبد القادر الديسطي ،دار المريخ للنشر، كلية التجارة ،جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية .

٤- اشتيوي ،إدريس عبد السلام (١٩٩١)**"المراجعة معايير وإجراءات"** جماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان .بنغازي.

٥- بنـي عطـا ، حيـدر محمـد علـي(٢٠٠٧)"**مقدمـة فـي نظريـة المحاسـبة والمراجعـة**" ،الطبعة الأولى،دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان – الأردن.

٦- التميمـي ، هـادي (٢٠٠٦) "**مـدخل إلـى التـدقيق مـن الناحيـة النظريـة والعمليـة**" ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن .

٧- جربـوع ، يوسـف محمـود (٢٠٠٣) " أساسـيات الإطـار النظـري فـي مراجعـة الحسابات " ، الطبعة الثانية ، دار الطباعة والنشر غير مذكورة .

٨- جمعـة ، أحمـد حلمـي (١٩٩٩) " **التـدقيق الحـديث لتـدقيق الحسـابات** " ، الطبعـة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن .

٩- جمعـة ،أحمـد حلمـي (٢٠٠٠) "**المـدخل الحـديث لتـدقيق الحسـابات**" ، الطبعـة الأولـى ،دار صفا للنشر والتوزيع ،عمان - الأردن.

١٠- جمعـة ، أحمـد حلمـي (٢٠٠٥) " **المـدخل إلـى التـدقيق الحـديث** " ، الطبعـة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن ،

١١- جمعـة ،أحمـد حلمـي(٢٠٠٩) "**المـدخل إلـى التـدقيق والتأكيـد الحـديث – الإطـار الـدولي .أدلـة ونتـائج التـدقيق** "، الطبعـة الأولـى،دار صـفاء للنشـر والتوزيـع، عمان- الأردن.

١٢- حمـاد ، طـارق عبـد العـال (٢٠٠٧)"**موسـوعة معـايير المراجعـة _ شـرح معـايير المراجعـة الدوليـة والأمريكيـة والعربيـة**" – الجـزء الثـاني (تخطـيط وأداء عمليـة المراجعة) ، الدار الجامعة– الإسكندرية .

١٣- دحـدوح ، حسـين احمـد . والقاضـي ، حسـين يوسـف (٢٠٠٩) "**مراجعـة الحسـابات المتقدمـة الإطـار النظـري والإجـراءات العمليـة**" –الجـزء الأول ، الطبعـة الأولى ، دار الثقافة للنشر ، عمان – الأردن .

١٤- الـذنيبات ،علـي عبـد القـادر (٢٠١٠) "**تـدقيق الحسـابات فـي ضـوء المعـايير الدولية (نظرية وتطبيق)**" ، الطبعة الثالثة ،دائرة المكتبة الوطنية ، عمان - الأردن.

١٥- زريقـات عمـر محمـد ،محمـود رأفـت سـلامة،كلبونة أحمـد يوسـف (٢٠١١)"**علـم تـدقيق الحسـابات العملـي**"،الطبعـة الأولـى ،دار المسـيرة للنشـر والتوزيـع والطباعـة ،عمان - الأردن .

١٦- سليمان،محمد مصطفى (٢٠٠٦)"**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري "**، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

١٧- الصباغ . احمد عبد المولى، كامل السيد احمد العشماوي ، عادل عبد الرحمن احمد (٢٠٠٨) ، "**أساسيات المراجعة ومعاييرها**" ، الطبعة الأولى ، جامعة القاهرة - مصر .

١٨- صبح ،داود يوسف (٢٠٠٢)"**تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية**" ،الجزء الثاني،الطبعة الأولى،مكتبة صادر ناشرون ، لبنان.

١٩- الصحن . عبد الفتاح محمد (٢٠٠٠)"**أصول المراجعة**"، الدار الجامعية ، الإسكندرية – مصر .

٢٠- عبد الله ، خالد أمين (٢٠٠٤) "**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**" ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان- الأردن :

٢١- عبد الله ، خالد أمين (١٩٩٩) "**علم تدقيق الحسابات**" – الناحية النظرية ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان – الأردن .

٢٢- غالي ، جورج دانيال (٢٠٠٣)"**تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة** "،الدار الجامعية (طبع ،نشر،توزيع) الإسكندرية -مصر.

٢٣- الفيومي محمد ، لبيب عوض(١٩٩٨)"**أصول المراجعة**" ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية – مصر .

٢٤- القريشي ، أياد رشيد (٢٠١١) "**التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**" ، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر ، بغداد – العراق .

٢٥- لطفي ، أمين السيد احمد (٢٠٠٧) "**التطورات الحديثة في المراجعة**" ، الدار الجامعية – الإسكندرية .

٢٦- محمود ، منصور حامد (١٩٩٣)" **أساسيات المراجعة** "، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح مصر.

٢٧- مسعد . د. محمد فضل ، الخطيب . د. خالد راغب (٢٠٠٩)"**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**" ، الطبعة الأولى ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، جامعة البتراء .

٢٨- المطارنـــة ، غســـان فـــلاح (٢٠٠٩) ، **"تـــدقيق الحســـابات المعاصـــر"** ، دار المسيرة الطبعة الثانية ، للنشر والتوزيع ، عمان – الأردن ،.

٢٩- نــور أحمــد (١٩٩٢)**"مراجعــة الحســابات مــن النــاحيتين النظريــة والعمليــة "**، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية.

٣٠- هندريكسـن ،الويـب (١٩٩٠)**"نظريــة المحاسـبة"**،ترجمـة وتعريـب ،كمـال خليفـة أبو زيد ،طبعة الرابعة، جامعة الإسكندرية.

٣١- ولـيم تومـاس ، أمرسـون هنكـي (١٩٨٩) ،**"المراجعــة بــين النظريــة والتطبيــق** ،تعريــب ومراجعــة أحمــد حامــد حجــاج ،كمــال الــدين ســعيد ، دار المــريخ للنشــر ، الرياض المملكة العربية السعودية.

٣٢- ولـيم تومـاس ،أمرسـون هنكـي (٢٠٠٦)، **"المراجعــة بــين النظريــة والتطبيــق "**،تعريــب ومراجعــة أحمــد حامــد حجــاج ،كمــال الــدين ســعيد ،الكتــاب الأول، دار المريخ للنشر ،القاهرة - مصر.

ب- الرسائل والأطاريح.

١- أحمــد. محمــود شــعبان حســين (٢٠٠٧) **"فجــوة التوقعــات بــين المجتمــع المــالي ومراجعــي الحســابات وســبل تضــييقها "**، رســالة ماجســتير غيــر منشــورة، الجامعــة الإسلامية ،غزة، فلسطين.

٢- بلخيضـر ، سـميرة (٢٠٠٢)" **المراجعــة فــي قطــاع البنــوك "**، رسـالة ماجسـتير ،كليـة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

٣- بـن يخلـف ، آمـال (٢٠٠٢)**"المراجعــة الخارجيــة فــي الجزائــر"**،رسـالة ماجسـتير،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر.

٤- بـو خالفـه ، وسـيلة (٢٠١٣) **"دور المراجعــة الخارجيــة فــي تحســين جــودة القــوائم الماليــة"**، رســالة ماجســتير ، كليــة العلــوم الاقتصــادية والتجاريــة وعلــوم التســيير ، جامعة قاصدي مرياح – ورقلة.

٥- توفيــق عمــر إقبــال (١٩٩٩) **"اثــر بعــض العوامــل فــي اســتقلال وحيــاد مراقــب الحســابات ، دراســة اختباريــه فــي مكاتــب التــدقيق ومراقبــة الحســابات فــي العــراق"**، رسالة ماجستير .

٦- الجعافرة. محمد مفلح (٢٠٠٨) **"مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية "** ،رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الأوسط العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية ،الأردن.

٧- الديراوي ، وسن قاسم قاصد (٢٠١٠) ، **"مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق"** بحث غير منشور ،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين البصرة – العراق .

٨- ديلمي .عمر(٢٠٠٧)**"أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية "**،مذكرة ماجستير ،جامعة باتنة.

٩- الرشيدي . احمد محمد غنيم (٢٠١٢) **"مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت"** ، رسالة ماجستير ، كليه الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط .

١٠- السبعاوي . منال ناجي صالح (٢٠٠٧) **"تقويم الإجراءات التحليلية للمدقق الخارجي في تقليل مخاطر التدقيق بالتطبيق على محافظة نينوى"** ، رسالة ماجستير ، جامعة الموصل – كلية الإدارة والاقتصاد .

١١- سعيد بو سرعة ، عبد الله عبد السلام (٢٠١٠) **"التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"** ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر

١٢- سعيد .عهد علي (٢٠٠٩)" **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا"**، رسالة ماجستير،جامعة تشرين،سوريا.

١٣-صدام . إبراهيم فضالة (٢٠١٧) **"مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات"** ، رسالة ماجستير ، جامعة كربلاء – كلية الإدارة والاقتصاد .

١٤-الصوص .إياد سعيد(٢٠١٢) **"مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي"**،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية .

١٥- عرار، شادن هاني (٢٠٠٩) **"مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"** ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا- كلية الأعمال .

١٦- عميروش ، بوبكر (٢٠١١) **"دور المدقق الخارجي في تقيم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"**، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس ، سطيف – الجزائر .

١٧- فروانة ، رامي أحمد (٢٠١١) **تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية** ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر – غزة

١٨- فضالة ، صدام إبراهيم (٢٠١٧) **"مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات"** ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء .

١٩- كراجة ، اشرف عبد الحليم (٢٠٠٤) ، **"مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها"** ، ، أطروحة دكتوراه ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا .

٢٠- محمد ، حولي (٢٠٠٩) **"المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية"** ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة ، جامعة العقيد الحاج الخضر- باتنة .

٢١-محمد بو سماحة (٢٠٠٢)**"معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر"** ،رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير – جامعة الجزائر

٢٢-منصور . نسرين محمد (٢٠١٣) **"مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية"**،رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزه – كلية التجارة .

٢٣-الوتار ، صادق عبد الجبار كرم (٢٠٠٧) **"دور المدقق الخارجي في التحقق من موضوعية قياس التقديرات المحاسبية وكفاية الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية في ظل المعايير الدولية"** ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

ج - البحوث والدوريات .

١- البشير محمد (٢٠٠٢) ،"**الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية** "،بحث منشور ، مجلة المدقق ، العدد٥١ .

٢- جربوع ، يوسف محمود (٢٠٠٤)"**العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجين في قطاع غزه من دول فلسطين**"، بحث منشور في مجلة تنمية الرافدين ٧٦ (٢٦) ، جامعة الموصل – كلية الإدارة والاقتصاد .

٣- جربوع ، يوسف محمد (٢٠٠٨) "**مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية استقلاله**" ، بحث منشور في مجلة الجامعة الإسلامية غزه ، سلسلة الدراسات الإنسانية ، المجلد ١٦ ، العدد الأول ، غزه –فلسطين .

٤- الجناحي، نسرين حسين (٢٠٠٨) "**مسؤولية ودور مراقب الحسابات في الإفصاح عن احتمالات التعثر والفشل المالي في أداء الوحدات الاقتصادية**" ، بحث غير منشور - محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبيين القانونيين.

٥- الحسني ، علي محمد رضا(٢٠٠٧)"**مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية** "، بحث غير منشور - محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين .

٦- درغام ، ماهر (٢٠٠٩) "**المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة**"، كلية التجارة – الجامعة الإسلامية ، غزه ، فلسطين : بحث منشور في مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد ٢٣ رقم (١) .

٧- شاهين، إبراهيم عثمان (١٩٨٦) "**مظاهر حياد المراجع الخارجي في شركات الأموال مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية** "،جامعة الكويت ، العدد٤٧ .

٨- شلاكة . جواد كاظم(٢٠٠٤) "**مخاطر الأزمة المالية العالمية وموقف التدقيق الخارجي منها**" ، بحث منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد(٩٨).

٩- صيام ، وليد زكريا (٢٠٠٠) "**أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات**"،بحث منشور ، مجلة المدقق، العدد (٤٣) .

١٠- علي . نوار محمد منير ، يعقوب . فيحاء عبد الله (٢٠١٧) "**دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمة بشأن قبول التكليف**" ، بحث

تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة ومكاتب التدقيق ، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية – المجلد الثاني عشر ، العدد (٣٨) – الفصل الأول .

١١- عنبر . أسيل جبار ، **"أخلاقيات المهنة ودورها في منع تعارض المصالح في عمل مراقب الحسابات"** ، مقال منشور في مجلة الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين/ العدد الأول ، السنة غير مذكورة .

١٢- كاظم ،علي جواد (٢٠١٧) **"دور التدقيق الخارجي في تقيم أداء الوحدة الاقتصادية للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي"** ، بحث في كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة القادسية .

١٣- موسى ، علي محمد . مصطفى ، ساسي فتوحة (٢٠١٦)**"التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة"** ، بحث منشور في المجلة الجامعة ، سوريا – دمشق ، المجلد الأول –العدد (١٨).

ثالثا :المصادر الأجنبية :

❖ Books:

1. Arens. Loebecke (2000) "**Auditing An Integrated Approach"**, 8 th ed.
2. Arens. Alvin, Elder. randal ,Beasley. Mark(2010) "**Auditing and Assurance Services-An integrated Approach"**, 13 edition.
3. Beams and Killough(1970) "**Audit Independence"**: An Extension of the Concept, The National Public Accountant.
4. collins. Lionel ,Gérard. Valin (1992) "**Audit et control interne Aspects financiers"**, opérationnels et stratégiques), 4ème éditionDallos, paris.

5. Dayan. Armand (1999) "**Manuel de gestion"**, volume 1, Ellipses, Paris.
6. Flint. David (1988) "**Philosophy and Principles of Auditing"**: An Introduction, Macmillan Education Ltd, London.
7. Flint. David(1988) "**Philosophy And Principles Of Auditing"** : An Introduction, London; Macmillan Education, LTD.
8. Hayes. Rick Stephan, Roger . Dassen , Arnold . Schilder ,Philip .Wallage (2000) "**Independence Requirements"**, Principle of Auditing, , First Edition.
9. Holmes &Overmyer (1975) "**Auditing Standards and Procedures"** , 8th, Ed, Homewood Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
10. Holmes. Arthur W, Overmyer. Waynes (1971) "**Auditing Principle & Procedure**", 7ed, Richard. Lrwin, Inc,
11. Hooks. Karen L (2011) "**Auditing & Assurance Services York"**: John Wiley & Sons, Inc, U.S.A.
12. Humphrey(1992) "**Providing Managerial and Consulting Services to Clients**", The Institute of Chartered Accountants in the United Kingdom (England and Wales), London: ICAEW.
13. Jacques. Renard (2000) "**théorie et pratique de l'audit interne"**, 3eme édition, éditiond'organisation , Paris.
14. Louwers. Timothy J, Robert J. Ramsay, David H. Sinason, Jerry R. Strawser& Jay C. Thibodeau (2011) "**Auditing & Assurance Services**": Fourth Edition, Copyright by the McGraw- Hill companies. Inc. U.S.A.

15.MacDonald. Donald, John. Hagan. Christine .Kasianiuk(2012) "**Audit of Financial Reporting Controls"**, WESTERN ECONOMIC DIVERSIFICATION CANADA Audit& Evaluation Branch.

16.Mautz and Sharaf(1961) "**The Philosophy of Auditing"**, Sarasota, American Accounting Association.

17.McGraw-Hill/Irwin (2008) "**Auditing and Assurance Services"**,Copyright by The McGraw-Hill Companies, Inc. All rights reserved

18.Messier. William F, Steven M. Glover , Douglas F. Prawitt (2008) "**Auditing & Assurance Services"**: A systematic Approach, Fifth Edition, Copyright by the McGraw- Hill companies. Inc. U.S.A.

19.Mikol. Alain(1999) "**les auditeurs financiers"**, éditiond'organisation, Paris.

20.Nösberger. Thomas(2015)"**Audit Reports"**,3 edition.

Prentice , Hall International; Inc. N.J- USA**.** Prentics – Hall international, Eighth Edition.

21.Shockley (1981) "**Perceptions of Auditors Independence"**: An Empirical Analysis, The Accounting Review, American Accounting Association.

22.Stettler. Howard F (1982) "**Auditing Principles"**; A syste Based Approach;4th Ed; New Jersey; Prentice-Hall -Inc.

23-themas. William , Henke. Emerson (1983) "**Auditing, Theory & Practice**",Wadsworth .Inc. California, USD.

24-Webester, Merriam A. (1969) "**Webester New Collegiate Dictionary**", G & C: Merriam Company, Spring Field, Massachsetts, U.S.A.

25-Whittington. Ray , Kurt. Pany (2012) "**Principles of Auditing & Other Assurance Services**" Eighteenth Edition, Mc Grow-Hill companies, Inc. U.S.A.

❖ Research and Reports:

1. Abu Bakar, A,. BdulRahman, A., and, Abdul Rashid, H. (2005). "**Factors Influencing Auditor Independence"**: Malaysian Loan Officers' Perceptions. Managerial Accounting, Vol. 20, No. 8, pp. 804-822

2. Aizsila .Ieva , Ikaunieks. Roberts (2014) "**Changes and challenges facing the audit profession in Latvia**", *University of Latvia,* Social and Behavioral Sciences (156) .

3. Al Nawaiseh. Musa Abdel Latif , Alnawaiseh. Mahmoud (2015) "**The Effects of the Threats on the Auditor's Independence"**, The University of Jordan, International Business Research; Vol. 8, No. 8.

4. Allen. William T, Siegel. Arthur(2002) "**Threats and Safeguards in the Determination of Auditor Independence"**, Washington University Law Review ,Volume 80, Issue 2.

5. Antle. Rick (1984) "**Auditor's Independence"**, The Journal of Accounting Research, Vol. 22,No.1.

6. Cameran. Mara ,Dino. Di Vincenzo, Emilia. Merlotti (2005) "**The Audit Firm Rotation Rule"**: A Review of the Literature, SDA Bocconi School of Management.
7. Charron .Claude (2000) "**Pourquoi des normesd'audit"**, revue française de comptabilité, n° 236 .
8. Darnell (1991) "**Facing up the Question of Confidence"**, The Journal of Accountancy.
9. Elliot ,Korpi (1979) "**Factors Affecting Audit Fees"**, Responsibility Research Study, No. 3, AICPA .
10. Gaston S. James (1987) "**The Profession's Future"**: What's at Stake and What it will Take, C.A. Magazine.
11. Gipple , Metaclf (1974)"**Planning your Professional Development Program**", The Journal of Accountancy.
12. Goldman ,Barlev (1974)"**The Auditor Firm conflict of Interest"**: Its Implications for Independence", The Accounting Review.
13. Grinaker (1980) "**The Auditor's Responsibility in Expressing an opinion"**, The Journal of Accountancy.
14. Rahmina. ListyaYuniastuti, Agoes. Sukrisno(2014) "**Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market"** accountant forum in Indonesia Tarumanagara University, Tanjung Duren Utara, Jakarta 11470, Indonesia ; Social and Behavioral Sciences (164).
15. Salehi Mahdi (2009), "**Non-Audit Service and Audit Independence**": Evidences from Iran , International Journal of Business and Management Vol. 4 ,No.2 .

16. Simon (1985) "**The Audit Service Market"**, Auditing Fall, Vol.5. No.1.

17. Tread way, J. C (1 987) "**Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting"**, AICPA, New York, 1.

18. Verschoor، C. C. (1993) "**Bench Marking the Audit Committee**"، Journal of Accountancy.

الملحق

اولا : الاستبانة

ثانيا : قائمة بأسماء المحكمين

أولا : الاستبانة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة كربلاء

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة _ الدراسات العليا

م/ استبانة(Questionnaire)

المعتمدة لأغراض البحث العلمي

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....

نضع بين أيديكم هذه الاستبانة وهي جزء من متطلبات شهادة (الماجستير) علوم في المحاسبة والموسومة:

أثر التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية مراقبي الحسابات

((دراسة استطلاعية على عينة من معدي البيانات المالية في دوائر محافظة كربلاء المقدسة))

ضمن هذا الإطار ترجو الباحثة الوقوف على رأيكم الموضوعي من خلال ممارستكم المهنية وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الاستبانة المرفقة بكل دقة وصراحة لما في ذلك من أهمية في الوصول إلى النتائج المتوخاة للبحث وذلك من أجل رفع مستوى مهنة التدقيق الخارجي في العراق وأنا إذ أشكر لكم سلفاً تعاونكم الصادق معي علما بـأن المعلومـات التي ستقدمونها لي ستبقى سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين حسن تعاونكم ... وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.....

الباحثة

ريام فاهم كاظم فارس الغانمي

المشرف

أ.م. د أسعد محمد علي وهاب العواد

القسم الاول: معلومات عامة

١- الجنس :

ذكر		**أنثى**	

٢- العمر:

اقل من ٣٠ سنة		**اقل من ٤٠ سنة**	
اقل من ٥٠ سنة		**٥٠ سنة فأكثر**	

٣- المؤهل العلمي:

دكتوراه أو ما يعادلها	ماجستير أو ما يعادلها	دبلوم عالي	بكالوريوس	دبلوم تقني	أخرى

٤- التخصص الأكاديمي:

محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	اقتصاد	أخرى

٥- العنوان الوظيفي:

مدير عام	معاون مدير عام	مدير حسابات أقدم	مدير حسابات	معاون مدير حسابات	محاسب

م. معاون محاسب	أخرى الرجاء ذكرها	

٦- سنوات الخبرة :

اقل من ٥ سنوات	٥-١٠ سنوات	١١-١٥ سنة	١٦-٢٠ سنة	٢١ سنة فأكثر

٧- الدورات التدريبية داخل العراق :

الدورات المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية أو المحلية	الدورات المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية أو أدلة التدقيق العراقية	الدورات المتعلقة بقواعد السلوك المهني الدولية أو المحلية	أخرى/ اذكرها رجاءً

٨- الدورات التدريبية خارج العراق :

الدورات المتعلقة بالمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية	الدورات المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية أو أدلة التدقيق العراقية	الدورات المتعلقة بقواعد السلوك المهني الدولية أو المحلية	أخرى

القسم الثاني:يرجى التفضل بوضع إشارة(√)أمام العبارة الملائمة أو العبارة غير الملائمة .

المحور الأول:قياس مدى التزام مدققو ديوان الرقابة المالية بمبدأ الاستقلالية:

ت	العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١	حسب خبرتي لا يوجد تضارب مصالح للمدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حيث الجمع بين عدم التحيز والأمانة الفكرية سواء أكانت بدوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية.					
٢	مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقومون بمهمة التدقيق كمدقق فقط.					
٣	يجوز للمدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية					

	الاتحادي تقديم الخدمات الضريبية والتكاليفية والخدمات الاستشارية الأخرى للجهة الخاضعة للتدقيق، كما يجوز إن تخضع أحكامهم لآراء الآخرين.					
٤	تثق الإدارات العليا لإدارات الدولة بحياد واستقلال مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.					
٥	يجوز للمدققين العاملين في الديوان تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة أو تحيز قد تؤدي إلى تغيير رأيهم المهني بالعمل المنفذ من قبلهم.					
٦	يحاول بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي التوسط لبعض الأقارب والأصدقاء لتمشية معاملاتهم المتوقفة في الدائرة موضوع التدقيق.					
٧	يوجد أقارب أو أصدقاء لبعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذين يقومون بتدقيق أعمال الدائرة ولكن لا تؤثر على أعمالهم المهنية.					
٨	يناقش مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي الإدارة وموظفي الحسابات في الملاحظات والتحفظات التي دونتها لغرض تسويتها قبل إدراجها في التقرير النهائي.					
٩	يرفض المدققون العاملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الهدايا أو المزايا المالية التي تقدم من الجهات موضوع التدقيق والتي قد تؤثر على استقلاليتهم وموضوعيتهم أثناء تأدية مهامهم.					
١٠	لم يسبق قيام احد أعضاء فريق التدقيق من ديوان الرقابة المالية الاتحادي إن يستفيد من خدمات الدائرة بشكل خاص على حساب الآخرين.					
١١	في حالة الشعور بتهديد استقلالية مدقق الديوان يطلب من المرجع إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة.					
١٢	يوجد من ضمن فريق العمل الذين يدققون الدائرة ممن كانوا موظفين في نفس الدائرة.					
١٣	لا يسعى مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي بناء علاقات اجتماعية مع بعض موظفي الدائرة التي يدقق فيها.					
١٤	توجد لدى بعض مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين والتي أثرت على رأيه المهني.					
١٥	يمتلك مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي قدرا كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر.					

١٦	سبق وان تم رفع بعض الملاحظات والتحفظات التي دونها مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ورقة العمل نتيجة الضغوطات المختلفة عليه.					
١٧	لا يسمح لمدققي الديوان بتدقيق نفس الدائرة لأكثر من سنتين متتاليتين.					
١٨	يمتلك ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يعمل فيه مدقق الديوان الحصانة القانونية الكافية لحماية استقلاليته واستقلالية جميع مدققي الديوان.					

المحور الثاني:قياس أثر تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ت	العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
١٩	يؤثر بقاء مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا كثر من سنتين ماليتين في نفس الجهة موضوع التدقيق على بناء علاقات اجتماعية مع موظفي تلك الجهة ويؤثر على حياده ولاستقلاله.					
٢٠	تلبية الدعوات الخاصة لموظفي الدائرة محل التدقيق من قبل مدققي الديوان من خلال الولائم وغيرها من المناسبات يمثل تهديداً لاستقلاليتهم.					
٢١	لا تؤثر الانتماءات السياسية على مهنية مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي.					
٢٢	وجود علاقة قربى بين مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي واحد موظفي الجهة موضوع التدقيق يمثل تهديدا لاستقلالية المدقق.					
٢٣	إن ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية					
٢٤	إن التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد في عملهم الرقابي يعد أساسا ثانوياً وليس رئيساً في مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية.					
٢٥	قد يتأثر احد مدققي فريق العمل بالعلاقات الشخصية نتيجة التآلف على عمله ولكن لا يؤثر في التقرير النهائي.					
٢٦	نتيجة التالف والعلاقات الاجتماعية والقبلية قد يتأثر رئيس هيئة التدقيق ويؤثر في نتائج أعمال فريق العمل.					

التعريفات الإجرائيةKey Words

١- **المدقق الخارجي:** هو الشخص المؤهل علمياً ومهنياً، والمُجاز رسمياً بمزاولة المهنة، والذي يتم تعيينه من لدن المالكين لتدقيق حساباتهم(في حال تغيير العنوان).

٢- **ديوان الرقابة المالية الاتحادي:** هو مؤسسة حكومية مستقلة إدارياً ومالياً وذات شخصية معنوية تهدف إلى حماية المال العام من إساءة التصرف ومساعدة الجهات محل الرقابة في معالجة حالات الخلل وتحسين أدائها، يعمل على تزويد الحكومة بالمعلومات الدقيقة والموضوعية حول العمليات الحكومية والأوضاع المالية وتعزيز الاقتصاد والكفاءة من خلال القيام بمهام التدقيق المالي والأدائي وتقييم البرامج وإساءة الاستخدام ومكافحة الفساد وخيانة الأمانة في الحكومة العراقية، ويعمل بالتنسيق مع هيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين، كما يستند في أداء واجباته إلى قانونه ذي الرقم(٣١) لعام/٢٠١١ (المُعدل).

٣- **الاستقلالية Independence:** هي وجود وجهة نظر غير متحيزة عند أداء عملية التدقيق أو خدمة التأكد أو أداء الاختبارات وتقييم النتائج وإصدار تقرير التدقيق.فإذا كان هنالك إدراك بان المدقق كان مدافعاً عن العميل فانه لن يكون مستقلاً أو حيادياً في نظر الغير.

٤- **تهديدات التآلف Familiarity Threats:**يقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المدقق أو احد أعضاء فريق التدقيق مع عميل التدقيق بحيث يتعاطف معه بشدة ويجعله متأثر بشكل مبالغ فيه بشخصية ونوعية مديري هذا العميل مما يؤدي إلى تهديد الثقة The Trust Threatويصبح المدقق محل ثقة تماماً من ممثلي إدارة العميل وبالنتيجة لا يكون المدقق صارم أو يمارس الشك المهني عند إجراء عملية التدقيق، وعادة ينشأ هذا التهديد نتيجة العمل لفترة طويلة عند العميل.

٥- **تهديد العلاقات الاجتماعية Threats of Social Relations :**هي وجود علاقة أسرية أو شخصية بين عضو من أعضاء فريق التدقيق مع مدير أو مسؤول أو مع بغض الموظفين والتي تؤدي إلى ضغوط قد يفرضها عميل التدقيق على العضو أو فريق التدقيق، أو قد يكون احد أفراد أسرة عضو التدقيق موظفاً يسمح له بممارسة نفوذ جوهري ومباشر على موضوع المهمة عندئذ قد تنشأ تهديدات تؤثر على الاستقلالية.

الأساتذة الأفاضل.....أرجو التفضل فيما إذا كانت لديكم أية إضافات أو ملاحظات يمكن إضافتها وإدراجها في أدناه مع التقدير .....

ثانيا :قائمة بأسماء المحكمين:

ت	الاسم	العنوان الوظيفي ومكان العمل
١	ا.د طلال محمد علي الججاوي	جامعة كربلاء -كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
٢	ا.د صفاء احمد محمد العاني	جامعة بغداد – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة
٣	ا.د حيدر علي المسعودي	جامعة كربلاء -كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
٤	ا.د صلاح مهدي الكواز	جامعة كربلاء -كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة
٥	ا.د محمد حلو الخرسان	جامعة ذي قار – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة
٦	ا.م.د علي المعموري	جامعة بغداد – المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
٧	ا.م.د عادل صبحي الباشا	الجامعة العراقية – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة
٨	ا.م.د حيدر علوان الشمري	جامعة واسط - كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة
٩	ا.م.د حيدر المستوفي	الجامعة المستنصرية - كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة
١٠	ا.م.د ستار الحجامي	جامعة واسط - كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة
١١	د. حفصة فخري السامرائي	ديوان الرقابة المالية الاتحادي
١٢	د. اسيل عنبر	ديوان الرقابة المالية الاتحادي

Abstract

The purpose of this research is to identify the impact of the threats to the auditors of the SAI as a result of conducting audits and auditing for more than one financial period with the same client (threat of socialization and social relations), which may affect their independence. (70) questionnaire, all recovered, and the researcher used the appropriate statistical measures, including the arithmetic mean, standard deviation, Alpha Kornbach test and (t) to reach the results of this research. The most important conclusions of this research The work pressures exerted on the auditors of the SAI are difficult and complex, affecting the degree of their commitment to the principle of independence against the threats of socialization and social relations. The study also recommended a number of recommendations, including the Federal Audit Bureau to adopt a policy of continuous awareness to its auditors about the threats of socialization and social relations and their impact on their independence from Through the training courses prepared in this regard.

The Republic of Iraq

Ministry of Higher Education and Scientific Research

University of Karbala

College of Administration and Economics - Accounting Department

Graduate Studies

The impact of Familiarity and social relations on the independence of auditors

((Survey study on a sample of financial data preparers in the departments of the holy province of Karbala))

Master Thesis Introduction to

Council of the College of Administration and Economics - University of Karbala is part of the requirements to obtain a master's degree in accounting science

Submitted by the student

Ryam Fahim Kazem Fares Al - Ghanmy

Supervised by

A.P.Dr. Asaad Mohamed Ali Wahab Al Awad

(2019) AD (1440) Hijri