

تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات

المدرس المساعد هيفاء مالك كاظم
المعهد التقني/ الديوانية

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات والتي صنفتم إلى عوامل موضوعية وأخرى شخصية تؤثر بدرجات متفاوتة على استقلاله وتم الاعتماد على التحليل العامل كأداة إحصائية وعلى مصادر المعلومات المختلفة مثل الوثائق الرسمية وأنظمة وقواعد تتعلق بالموضوع والمصادر العربية والأجنبية بالإضافة إلى استمارة الاستبيان واستنتجت هذه الدراسة بأن معايير التدقيق والسلوك المهني هي العامل الأكثر تأثيراً باستقلالية مراقب الحسابات وأن النزاهة والأمانة والصدق من الصفات التي لا بد من توفرها في مراقب الحسابات المستقل.

Abstract

This study aims to diagnose the factors affecting the independence of the auditor, which are classified into objective factors and other personal which affects to varying degrees on his independence . The rely was on Factor analysis as a statistical tool and on various sources of information, such as official documents , rules and regulations related to the topic and Arabic and foreign sources in addition to the questionnaire. This study concluded that the auditing standards and professional behavior are the most impact factor on the independence of the auditor and that the integrity, honesty and truthfulness of the qualities that must be provided by the independent auditor .

المقدمة

إن استقلال وحياد مراقب الحسابات هو أهم المبادئ التي قررتها المؤتمرات الدولية المتتالية التي عقدت خلال العقود الأخيرة من هذا القرن بين ممثلي الأجهزة العليا للرقابة المالية في دول العالم وأصبح هذا المبدأ بحق جزء من الضمير الإنساني الذي لم يعد من المقبول إنكاره بل غدا تطبيق هذا المبدأ أمراً حتمياً لتأمين رقابة فعالة على إدارة المال العام بكفاءة واقتصاد وفعالية. ويعتبر عنصر الاستقلال من الشروط الأساسية لتمكين جهاز الرقابة من ممارسة اختصاصه على نحو فعال، والاستقلال كما عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA هو القدرة على العمل باستقامة وموضوعية، والاستقامة هي العنصر الأساسي للوثوق بالمحاسب القانوني ، كما تعني الاستقلالية وفقاً للقاعدة (١٠١) الصادرة عن مجلس المعايير الرقابية ASB اتخاذ موقف غير متحيز من جانب مراقب الحسابات عند قيامه بإجراء عمليات الفحص وتقويم النتائج وإعداد التقارير

عن الجهة محل الفحص ،وعليه فإن المراقب عند إبداءه الرأي بالقوائم لا بد أن يكون غير متحيز ومتجرد من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة ولا بد من وجود قوانين وأعراف تضمن حماية المراقب من تسلط إدارة المنشآت على المراقب . إن ظهور المراقب بمظهر الاستقلال يعزز من ثقة الجمهور بخدماته ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام ولذلك يعتبر مفهوم الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن. وانطلاقاً من هذا الدور لعنصر الاستقلالية وجدت الباحثة أنه من المناسب دراسته والبحث في العوامل المؤثرة للحد من وجوده في مهنة المراجعة بالعراق، خاصة وأن عمل المراجعين في تدقيق النشاطات المالية في ديوان الرقابة المالية يواجه الكثير من التحديات بسبب غياب قوة القانون وتفشي الفساد الإداري والمالي . وتم استخدام التحليل العاملي كمؤشر إحصائي ومجتمع الدراسة هو ديوان الرقابة المالية وتتكون العينة من ٢٠ فرد ٦ منهم دبلوم عالي مراقب حسابات و ١٢ بكالوريوس و ٢ دبلوم فني .

المحور الأول:- منهجية البحث

أولاً:- أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من جانبين أساسيين هما الجانب الأكاديمي والجانب العملي. فيما يخص الجانب الأكاديمي فإنه من المتوقع أن يساهم هذا البحث في إثراء المكتبة العراقية التي على حد علم الباحث تعاني من الندرة الواضحة في هذا المجال. أما في الجانب العملي فأن هذا البحث سيساهم في تشخيص مسببات الحد من توفر عنصر الاستقلالية والحياد في عمل المراجعين في العراق وبيان دور ضعف القانون وتفشي الفساد الإداري في خلق مثل هذه الحالة.

ثانياً:- هدف البحث

يهدف البحث إلى تشخيص العوامل المؤثرة في استقلال مراقب الحسابات .

ثالثاً:- مشكلة البحث

على الرغم من السعي الحثيث لمراقب الحسابات لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية في عمله، إلا إن وفي الأغلب الأعم لا يمكنه بلوغها وذلك لارتباط تحقيقها بعوامل كثيرة معظمها خارج سيطرته أو إدارة مكتبه، لذا يقرن الكثير من الباحثين وجود الاستقلالية في عمل مراقب الحسابات بتلك العوامل ومدى تأثيرها لذا فأن توفير الحياد والاستقلال في مهنة الرقابة لا يمكن تحقيقه إلا من خلال تفهم كيفية إدراك التعامل مع هذه العوامل. وانطلاقاً من هذه الحقيقة تنبثق مشكلة البحث التي تتبلور في السؤال التالي ما هي العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات وما هي أولويات تأثيرها .

رابعاً:- فرضية البحث

لا تختلف العوامل المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي فيما بينها بعبارة أخرى هناك أثر لجميع العوامل المدرجة في أدناه على استقلالية المراجع.

١ - العوامل الموضوعية وتتمثل بالجوانب الآتية :-

أ - المنافسة لاجتذاب الزبائن . ب - حجم مكتب التدقيق . ج - طول فترة الارتباط مع الزبون . د - حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية . هـ - تقديم الخدمات الأخرى إضافة إلى خدمة التدقيق . و - دور الإدارة في تعيين المراقب وتحديد أجوره .

٢ - العوامل الشخصية وتتمثل بالجوانب التالية :-

أ - المؤهلات العلمية . ب - معايير وأخلاقيات المهنة .

الدراسات السابقة

أ - دراسة معد الزهيري

أجريت هذا الدراسة عام ١٩٩٥ تحت عنوان " استقلال وحياد مراقبو الحسابات بين النظرية والممارسة "

وهي دراسة وصفية ميدانية تناولت دراسة تطور مهنة الرقابة في العراق والعوامل التي تؤثر على استقلالية مراقب الحسابات الخارجي ، وواجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات في القطاعين العام والخاص .

ويهدف البحث إلى بيان مدى استقلالية وحيادية مراقب الحسابات عند إبداء الرأي ، وبيان نقاط الضعف التي يعاني منها مراقب الحسابات في هذا المجال .

وأستنتج الباحث أن بعض المراقبين يلجئون إلى أسلوب المناقصات للحصول على الأعمال والمحافظة عليها بشكل يؤثر على استقلاليتهم ، وأن بعض الشركات لا تلتزم بمضمون قانون الشركات ونظام مزاوله المهنة في حالة تعيينها أو عزلها لمراقب الحسابات .

وأوصى الباحث بضرورة التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني، التدقيق من قبل مراقب الحسابات بين المصالح المتعارضة للجهات المستفيدة من تقريره ، وضرورة إجراء بعض التعديلات في قانون الشركات فيما يتعلق بقيام أكثر من مراقب بتدقيق أعمال شركة معينة .

ب - دراسة صادق الحسني

أجريت الدراسة عام ١٩٩٩ تحت عنوان " استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة . "

الهدف من البحث محاولة وضع إطار ومضمون لحياذ المراجع الخارجي واستخلاص مظاهر الحياذ في دول المقارنة (الكويت ، الإمارات العربية المتحدة ، الأردن والمملكة المتحدة) واستنباط الفروض التي تقوم على أساسها مظاهر الاستقلال واقتراح مجموعة من التوصيات تعمل على تحسين أوضاع استقلال المراجع تشريعيًا وتنظيميًا وتنفيذيًا وتسهم في رفع كفاءة مهنة التدقيق .

وتوصل الباحث إلى أن ضعف الالتزام المهني بمعايير التدقيق الدولية وخاصة فيما يتعلق بالحياذ ، الحاجة الماسة لتحديد معايير مراجعة واجبة التطبيق ومنها معيار استقلال المراجع ، عدم كفاية التشريعات القائمة المنظمة للمهنة ، ضعف دور الجمعيات والنقابات المهنية في مساعدة مكاتب التدقيق بتأدية عملها بشكل سليم .

وأوصى الباحث بضرورة وضع حدود عليا ودنيا لأتعاب المراجع وتحديثها باستمرار كي تتلائم مع الظروف القائمة ، خطر السماح لغير المؤهلين والمستوفين للشروط الشكلية والموضوعية بمزاولة المهنة مهما كانت الظروف ، الإسراع بإصدار ميثاق شرف المهنة على مستوى الوطن العربي أو على مستوى كل قطر ، تفعيل دور نقابة المحاسبين في حماية المراقب من العزل الكيفي .

ج- دراسة عمر إقبال توفيق

أجريت الدراسة عام ١٩٩٩ تحت عنوان " أثر بعض العوامل في استقلال وحياذ مراقب الحسابات - دراسة اختبارية في مكاتب التدقيق ومراقبة الحسابات في العراق " .

تهدف الدراسة إلى دراسة واقع استقلال مراقب الحسابات ، وبيان أثر خمسة عوامل على استقلاليته وهي :-

- تقديم الخدمات الاستشارية إضافة إلى خدمات التدقيق .
 - دور الإدارة في تعيين مراقب الحسابات .
 - المنافسة بين مكاتب التدقيق وحجم مكتب التدقيق .
 - مدة العلاقة الزمنية بين العميل والمراقب .
- والتعرف على انعكاسات تأثير العوامل في استقلالية مراقبي الحسابات وما يتحمله من تأثير على أداء المهنة في العراق .

عينة البحث تتكون من ٥٩ مراقب حسابات و ٣٦ شركة ماسكة و ٢٢ دائرة حكومية متمثلة بالهيئة العامة للضرائب ومسجل الشركات في وزارة التجارة .

واستنتج الباحث أن أكثر العوامل تأثيراً على استقلالية المراقب هو دور الإدارة في تعيين مراقبي الحسابات ، والمكاتب الكبيرة أكثر استقلالية من المكاتب الصغيرة أما العوامل الأخرى ليس لها تأثير على استقلالية مراقب الحسابات .

وأوصى الباحث بضرورة توزيع الأعمال من قبل نقابة المحاسبين والمدققين في ديوان الرقابة المالية بين مكاتب التدقيق ، إعادة النظر بجداول أجور الأتعاب بما يتناسب مع الظروف الاقتصادية

، تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين وجمعية مراقبي الحسابات ، وتضمنين قانون الشركات بنص يتعلق بتعيين المراقب الأول للشركة ومدة تعيينه وموقف القانون من تعدد المراقبين .

د - دراسة يوسف محمود جربوع

أجريت الدراسة عام ٢٠٠٤ تحت عنوان " العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة في دولة فلسطين "

وهي دراسة وصفية منهجية تحليلية تهدف لدراسة وتقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال وحياد المراجع الخارجي من الناحية الفكرية وفي الممارسة العملية وأن هذه العوامل:

- تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية من قبل المراجع الخارجي .

- حجم مكتب التدقيق .

- المنافسة لاجتذاب الزبائن .

- طول فترة الارتباط مع زبون المراجعة .

كما يهدف لإظهار دور المنظمات المهنية وواجباتها ومسؤولياتها لحماية استقلال المراجع .

أجريت الدراسة على عينة من ٧٥ مكتب تدقيق في قطاع غزة في دولة فلسطين .

واستنتج الباحث أن جميع العوامل المذكورة في أعلاه تؤثر على استقلال المراقب بالإضافة إلى عدم التزام المراجعين بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني وعدم وجود قانون لمزاولة مهنة المراجعة في فلسطين .

وأوصى الباحث بضرورة تدعيم استقلال مراقبي الحسابات من قبل المنظمات المهنية وإلزام الشركات والمؤسسات المالية بتعيين المراقب وتحديد أتعابه وعزله عن طريق لجنة المراجعة الخارجية بالجمعية العمومية للمساهمين وعدم ممارسة المنشأة الضغط عليه وتدريب المراجعين على معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.

المحور الثاني: الجانب النظري

أولاً:- قواعد وآداب السلوك المهني

من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية وذلك اعترافاً منهم بأهمية الدور الذي يلعبونه ومسؤوليتهم نحو جمهور المواطنين، وهو ما نجده في كافة المهن ومنها مهنة المحاسبة والتدقيق، مما يضيف ذلك على المهنة طابعاً من الهيبة والوقار الذي يمتد ليشمل أعضاء المهنة.

تحتل مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات مركزاً متميزاً في المجتمع، حيث تقدم خدماتها لفئات متعددة من المستفيدين ، لذا يتوجب على أعضائها التقيد بالسلوك الأخلاقي للمهنة لان المجتمع

بحاجة الى هذا السلوك بصفته هو المنتفع من خدمات المهنة والمهنة نفسها بحاجة دائمة لاثبات وجودها والمحافظة على سمعتها بين المهن الاخرى والالتزام بالسلوك الاخلاقي يضيف عليها طابعا من الهيبة والوقار الذي يمتد ليشمل اعضاء المهنة .

ومن الجدير بالذكر ان التزام اعضاء مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات بالسلوك الاخلاقي ذو اهمية للمجتمع، وفي نفس الوقت فان هذا الالتزام ذو اهمية بالغة للمهنة نفسها واعضاءها.

ولا بد من الاشارة الى ان الجهات المعنية بالفكر المحاسبي والتطبيق المهني له في معظم انحاء العالم وضعت دستور يحكم تصرف المدققين ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها ومعايير يسترشدون بها يطلق عليها قواعد السلوك المهني وألزمت اعضائها بمراعاتها بدقة لرفع مستوى المهنة وتنظيم علاقات المدققين بعضهم ببعض الآخر وعلاقاتهم مع الزبائن بشكل عام (عثمان : ١٩٩٩ : ٣٣) ، وتعكس تلك القواعد الحد الأدنى لجودة عملية التدقيق والاحتفاظ بمستوى عالي من الاستقلال والكفاءة والاخلاق والامانة والموضوعية والفعالية في اداء عملية التدقيق ومن شأنها ايضا تعزيز الثقة بالمهنة من قبل الغير وتمثل خط دفاع اول ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير في اداء عملية التدقيق (علي: ١٩٩٦: ٧٣٩) ومن خلال تلك القواعد يتمكن مستخدمو القوائم المالية في الحكم على المهنة بصفة عامة كما يستطيع المدقق ان يستخدم هذه القواعد كمقياس عند مزاولته لاعمال المهنة .

ومراقب الحسابات الذي يثبت عدم التزامه بأخلاق المهنة يوصف بانه غير أخلاقي ويتعرض للمسؤولية المهنية عند اخلاله بقواعد السلوك المهني واداب المهنة والواجبات المهنية التي تنظم من قبل نقابات وجمعيات مهنة المحاسبة والتدقيق وهناك وسائل متعددة تستخدمها مهنة المحاسبة والمجتمع لتشجيع المراجعين على اداء المراجعة وباقي الخدمات الأخرى على أعلى مستوى من الجودة (شركس: ١٩٨٧: ١٢٧) .

وبناء على قرار مجلس نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بجلسته المرقمة (١٨) المنعقدة بتاريخ ١٢ / ١٢ / ١٩٨٣ صدرت قواعد السلوك المهني لأول مرة في العراق ، وتتكون تلك القواعد من ستة ابواب (قواعد السلوك المهني : ١٩٨٣) هي :

- الباب الاول - الحياد والاستقلال المهني - الباب الثاني - الواجب المهني بالکتمان والثقة
 - الباب الثالث - الدعاية والاعلان . - الباب الرابع - الأتعاب والأجور .
 - الباب الخامس - المسؤولية عن التقصير والإهمال . - الباب السادس - أحكام عامة.
- وبالرغم من حاجة المرحلة الراهنة والقادمة للقطر الى اعداد دليل للسلوك المهني اكثر تفصيلا وشمولاً من القواعد الحالية الا ان دليل السلوك المهني لسنة ١٩٨٣ لم يطرأ عليه أي تغيير ويتعرض المدقق الى العقوبات التالية لمخالفة قواعد السلوك المهني :
- ١ - الإنذار .

٢ - الغرامة.

٣ - الحرمان من ممارسة المهنة.

٤ - إلغاء الإجازة وترقيين اسم المخالف.

ويعاقب المدقق وفق نظام مزاولة المهنة العراقي المرقم (٣) لسنة ١٩٩٩ بالعقوبات التالية :
١ - الانذار.

٢ - الحرمان من ممارسة المهنة لمدة لأتقل عن مائة وثلاثون يوما ولا تزيد عن ثلاثة سنوات.

٣ - إلغاء الإجازة وترقيين اسم المخالف .

ثانيا - مفهوم معايير التدقيق

تعتبر معايير التدقيق من المقومات الأساسية لأي مهنة تحكم الممارسين لهذه المهنة في مراحل عملهم ونتيجة لأهمية عملية المراجعة وجدت معايير المراجعة التي تمثل إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية وهي تشتمل على اعتبارات الجودة والكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وادلة المراجعة .

وعرفت معايير التدقيق بأنها (قواعد عامة تستخدم كإرشادات تطبيقية للمدقق في اداء مهامه خلال عمله التدقيقي وتكون ملزمة التطبيق لضمان مستوى مقبول وملائم لنوعية العمل) (ايرينزولوبك: ٢٠٠٢: ٤٠) وتمتاز معايير المراجعة بالثبات النسبي اذ نعتبرها مرتبطة بالتغيرات في بيئة العمل ومستجداته وتتكون معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما من:-

١ - المعايير العامة ٢ - معايير العمل الميداني ٣ - معايير اعداد التقرير.

وسيتم التركيز من قبل الباحث على المعايير العامة لعدة اسباب منها :

١ - وجود صلة ارتباط ضمني بين هذه المعايير وقواعد السلوك المهني .

٢. للمعايير العامة اهمية خاصة تميزها عن النوعين الاخرين من المعايير فبدون تحقيق المعايير العامة لا يمكن بأي شكل من الاشكال تحقيق النوعين الاخرين من المعايير .

٣ - تمثل الاستقلالية (موضوع البحث) احد المعايير العامة .

وتتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة لذلك تشير الى الكفاءة المهنية للمراجع ويرى سبب وصفها بالمعايير العامة الى كونها تمثل مطالب اساسية يحتاج اليها المراجع لمقابلة معايير العمل الميداني واعداد التقرير بصورة ملائمة (الصحن واخرون: ٢٠٠٤: ٦١) ، اما سبب كونها تعكس الكفاءة والشخصية فتعود الى الصفات الشخصية التي ينبغي توفرها في مراقب الحسابات عند تكليفه من قبل احد العملاء لما لها من تاثير في مستوى اداء المراقب (الصحن: ١٩٨٦: ٥٥).

المراقب الذي يتصف بالمعاني الاخلاقية هو المراقب المؤهل علميا وعمليا ويحقق معيار الحياد والاستقلال بصورة صادقة ويبذل الاهتمام والعناية المهنية الواجبة بصورة فعلية والمعايير العامة التي اصدرها المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين المجازين ثلاثة هي (mautz ١٩٦١: ٢٨) :-

- ١ - يجب ان يتم الفحص بواسطة شخص او اشخاص لديهم قدر كافي من التاهيل العلمي والعملية
- ٢ - يجب ان يكون لدى المراقب اتجاة فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الامور المتعلقة بعملية الفحص والمراجعة .
- ٣ - يجب ان يبذل المراقب العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند ادائه لمهنة الفحص واعداد التقرير .

تمثل معايير التدقيق الحدود الدنيا للاداء وليست الحدود القصوى والمثالية له والمدقق عند ممارسة المهنة سيفشل اذا اعتمد على المعايير فقط دون النظر الى جوهر وطبيعة الموقف الذي يتعامل معه، وفي نفس الوقت حينما يرى المدقق ان متطلبات معيار ما غير عملية او مستحيلة فلا يقوم باتباعها على نحو اعمى بل عليه اتباع تصرفات بديلة (ايرينزولوبك: ٢٠٠٢: ٤٢) .

وتعتبر معايير التدقيق وسيلة لتقويم الاداء من جهة اخرى هذا ما يكسبها اهميتها ودورها الفعال في التدقيق فهي تعد اداة للاتصال المهني للمدقق فانه ناجم عن امكانية استخدامها كآطار محدد لبعض المسؤوليات التي يتحملها المدقق في سبيل انجازه لعمله التدقيقي .

تعد معايير التدقيق بمثابة حجر الزاوية لترشيد تدقيق البيانات المالية فضلا عن كونها المرشد للقضاء والمحاكم والممارسين للمهنة والدارسين والمدرسين لهذا العلم ، وان ما يؤكد اهمية معايير التدقيق هو ضرورة ذكرها او الاشارة اليها في تقرير المدقق وتحديد اضمن فقرة النطاق ، اذ ينبغي على المدقق ان يذكر فيها انه اتم عمله التدقيقي طبقا لمعايير التدقيق المعتمدة فعلمية التدقيق لا يمكن ان تجري دون وجود معايير تدقيق تحمي المدققين من المسائلة ان كان هناك خلل خارج نطاق مسؤوليتهم التي ترسم حدودها هذه المعايير .

ولابد من الاشارة هنا الى فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع بما فيه مستخدمو القوائم المالية من اداء المدقق وبين ادائه فعلا وتعد هذه الظاهرة من المتغيرات التي شهدتها مهنة التدقيق مؤخرا (توماس وحليم وهنكي: ١٩٨٩: ٤٩) .

في العراق ظهرت حديثا فجوة التوقعات في مهنة التدقيق مع ظهور مشكلة زيادة الخسائر والازمات المالية في الشركات الخاصة وتمثل هذه الفجوة الاختلاف بين توقعات المجتمع بما فيهم مستخدمو القوائم المالية وبين الاداء الفعلي للمدقق (الباز: ١٩٩٩: ٦٥) .

ومن هنا يظهر دور وأهمية معايير التدقيق التي تمثل نقطة الفصل بين توقعات المستفيدين او المستخدمين وبين مسؤوليات وواجبات المدقق الفعلية بتحديد مسؤوليات ومهام المدقق التي يجب الالتزام بها وتبرير الانحراف عنها.

وتزداد أهمية المعايير ودورها في التدقيق متى ما تمكنت من تقليص فجوة التوقع لان المستفيدين سوف يعززون الأهمية الأكبر لرأي المدقق المتعلق بالبيانات المالية الخاضعة للتدقيق الامر الذي يؤدي الى ارتفاع مكانة مهنة التدقيق في المجتمع وبالتالي زيادة الطلب عليها (حجازي ١٩٨١: ٤٨).

وعليه فان غياب معايير المراجعة او عدم الالتزام الجاد بها يعيق تحقيق مستوى الكفاءة والفاعلية اللتين يتطلع اليهما الجميع ، ولكي تصبح المعايير نماذج مرشدة للعمل وقياسا سليما للداء ، فانها يجب ان توضح الاهداف المطلوب تحقيقها وأساليب تحقيقها، وتعتبر قواعد عامة ومقاييس لا يجوز مخالفتها .

ثالثا : - مفهوم الاستقلال

ان مبدا الاستقلال هو مبدا رقابي اساسي مطلوب لكل مدقق سواء كان فردا مهنيا او منشأة اعتبارية او جهاز رقابة رسمي ، ويعتبر هذا المبدأ مع غيره من المبادئ الأساسية الأخرى من المقومات الجوهرية لتمكين المدقق من اداء دوره باستقلال تام وابداء رأي مهني يتمتع بثقة وطمأنينة كافيتين مستلهما القيم المهنية والاخلاقية من الحيادية والموضوعية بمنأى عن نوازع التحيز والمجاملة أو المصالح الذاتية (ديوان المراقبة العامة : ٢ : ٢٠٠٢) .

وفي مهنة مراقبة الحسابات يعرف الاستقلال (بأنه خاصية العلاقة بين مراقب الحسابات وعمله بحيث ان استنتاجات وتقارير المراقب تتأثر بالادلة التي يكتشفها ويجمعها بمقتضى قواعد ومبادئ السلوك المهني). وقد وضع تعريف ومفهوم واضح لما يعنيه مصطلح الاستقلال . فقد عرف المهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الاستقلال بأنه " القدرة على العمل باستقامة وموضوعية ، والاستقامة هي العنصر الاساس للوثوق بالمحاسب القانوني ، ومن الصعب الحكم على هذه الصفة ، ومع ذلك فإن فشلا معينا قد يعزي الى خطأ مقصود أو نقص في الاستقامة ، اما الموضوعية فتتعلق بقدرة المحاسب القانوني على اتخاذ موقف محايد من كل القضايا التي يراجعها وبما ان هذه الصفة تنطوي على معالجات نفسية ذاتية فإن تقويم الموضوعية يجب ان يعتمد بدرجة كبيرة على الافعال والعلاقات في اطار الظروف الممكن التحقق منه .

كما تعني الاستقلالية وفقا لمنطوق القاعدة (١٠١) الصادرة من مجلس المعايير الرقابية

بانها :-

" اتخاذ موقف غير متحيز من جانب مراقب الحسابات عند قيامه باجراء عمليات الفحص ،

وتقويم النتائج ، وأعداد التقارير عن الجهة محل الفحص (Arens:1997:86)

وقد عرفت منظمة الأنطوساي المناصر القوي للاستقلالية، الاستقلال بأنه حرية تصرف الجهاز الاعلى للرقابة في القضايا المتعلقة بمهمته الرقابية بدون توجيه خارجي او تدخل بأي شكل من الاشكال .

وفي احد اصداراتها نوهت الانتوساي وبصرف النظر عن شكل الحكومة فإن الحاجة للاستقلال والموضوعية هي حاجة أزلية في النشاط الرقابي حيث دعت لوجود قدر كافي من الاستقلال عن فرعي الحكومة التشريعي والتنفيذي ، كشرط أساسي لتحقيق مصداقية العمل الرقابي والثقة في محصلته النهائية .

وهنا لا بد من التنويه من خلال هذا البحث الى ان الاستقلال لا يعني العزلة المطلقة عن الجهازين التشريعي والتنفيذي للحكومة، فالأجهزة الرقابية في واقع الأمر مكلفة بالتعاون الوثيق مع الجهاز التشريعي بالمعلومات والتقارير عملا بوجوب التبليغ عن أي ملاحظات أو قصور في أداء المشاريع والبرامج الحكومية .

أما فيما يتعلق بالجهاز التنفيذي فالأجهزة الرقابية مكلفة بالمثل بمد جسور التعاون البناء، ويتمثل ذلك في تقديم المشورة الفنية وتقويم الاداء واقتراح أفضل السبل لتوظيف المال العام تفاديا لتبذده ، وسوء الاستخدام ودرء محاولات الاختلاس ، واللجوء الى التعاون في طرح الحلول الملائمة لتصحيح الاخطاء ومعالجة الانحرافات في العمل الرقابي بغية رفع كفاءة الاداء (ديوان المراقبة العامة: ٢٠٠٣: ١٥)

كما ورد مصطلح الاستقلال ضمن الاطار الفكري للتدقيق كاحد المعايير العامة للتدقيق والاستقلالية وفي هذا المقام تعني : -

استقلال مراقب الحسابات وعدم تحيزه للإدارة أو لمجموعة معينة من الملاك أو من أصحاب المصلحة ؛ان هذه الاستقلالية يجب أن تمتد إلى كل ما يتعلق بعملية التدقيق من أولها إلى آخرها حيث إن القاعدة العامة هي لا قيمة لتقرير المراقب إذا لم يكون مستقلا شكلا وموضوعا (شركس: ١٩٨٧: ٥٣). وعليه فان الاستقلالية تمثل الفكر المتحرر من أي خضوع لضغوط أو نفوذ الإدارة، فلا قيمة لنتائج عملية التدقيق إذا ما اتبع مراقب الحسابات رغبات الإدارة، لذلك على مراقب الحسابات وفي كل الفترات أن يحافظ على الاستقلالية في العمل والموقف الذهني (Holmes:63;1971) .

أوضحت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه لا توجد درجات من عدم الاستقلال فالمراقب إما أن يكون مستقلا أو غير مستقل ورأت تلك اللجنة بان المعايير الثلاثة (التأهيل العلمي، والاستقلال، وبذل العناية المهنية) تعد بحق أهم معايير التدقيق العشرة (نور: ١٩٩٠: ٤٢).

وعند صياغة فروض التدقيق بمفهومها الاجتماعي الواسع فالاستقلالية فرض أساسي من هذه الفروض حيث أن الاستقلالية في التحري والاستقصاء وكتابة التقرير من الخصائص الرئيسية المميزة للتدقيق ويستمد التدقيق سلطته وقبوله من فرض الاستقلالية ، ولغرض ضمان المسائلة الكاملة وطمأنة الجهات ذات العلاقة فإن التدقيق يجب أن يكون مستقل (Flint:1988:55).

وفي التدقيق المستقل يعتبر المراقب طرف خارجي بالنسبة للمنشأة وليس جزءا منها فيجب أن يمنع تدخل إدارة الشركة في مراحل عمله وان الثقة في رأي المراقب تعتمد على استقلاله وحياده عند إبداء الرأي الذي يعطيه حول الكشوفات المالية هو أفضل إشارة ممكنة، فيما إذا كان الأفراد الذين يرتبطون بالإدارة يمكنهم الاعتماد وبشكل صحيح على هذه الكشوفات في عملية اتخاذ القرارات فالمراقب الذي يعمل بصورة مستقلة وبإمكانية مهنية جيدة يضيف مصداقية للكشوفات المالية بحيث يمكن الاعتماد عليها وبحرية من قبل الأطراف الخارجية ومن الضروري ذكر الغش والخرق الذي اكتشفه المراقبين في تقريرهم. ومن دون الرأي المهني لمراقب الحسابات المستقل فإن الكشوفات المالية معرضة للتساؤل فقد يتم إعدادها من قبل موظفي المنشأة المسؤولين عن إدارة الشركة .

فالقاعدة العامة أن المراقب لا يعرف شخصيا الأطراف الخارجية اللذين يعتمدون على تقاريره، حيث تقبل هذه الجهات بأراء المراقبين على أساس استقلاليتهم والثقة بآرائهم (stettler:1982:32).

ولذلك يعتبر الحياد من أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع على الإطلاق ويتم التأكيد عليه في كل من معايير المراجعة المتعارف عليها، ومبادئ المحاسبة وقواعد السلوك المهني ولا يعد ضروريا أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال عن الاضطلاع بمسؤولياته فقط ولكن من المهم جدا أيضا أن يثق مستخدمو القوائم المالية في هذا الاستقلال (قواعد السلوك المهني العراقي: ١٩٨٣).

ومن خلال ما تقدم تتضح أهمية مفهوم الاستقلال وان رأي المدقق المستقل عزز ودعم مصداقية الإدارة بالتقارير المالية ويعتبر الاستقلال احد الأركان المهمة لعملية التدقيق والحجر الأساس لها.

وقد وصف الناغي (Tbid:p:29) الاستقلال بأنه قلب عملية التدقيق، وأكد د. أبو زيد بأن استقلال المراقب الخارجي يعد من ابرز معالم مهنة التدقيق، ويستمد التدقيق سلطته وقبوله من فرض الاستقلالية ، لذلك فمن الضروري أن يكون التدقيق قادرا على إزالة الشك حول عدم تحيز المعلومات التي يعدها المسؤولين عن مسائلتهم، وبعبارة أخرى فإنه لغرض ضمان المسائلة الكاملة وطمأنة الجهات ذات العلاقة فإن التدقيق يجب أن يكون مستترا فالاستقلال لا يؤثر فقط في أعضاء

المهنة كأفراد، ولكن يؤثر في المهنة ككل فالقاعدة العامة هي أن مراقب الحسابات شخص غير معروف للأطراف الخارجية ولكنهم يعتمدون على رأيه المهني حول القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات، وفقا لهذه الحالة فإن علم الجمهور بفشل احد أعضاء المهنة بالمحافظة على استقلاليته سوف يحدث شك وعدم ثقة بالمهنة كلها وعندها تفقد المهنة ثقة المجتمع بالتالي تنتفي الحاجة إلى خدماتها (Stettler, 1982:25).

رابعاً:- نظريات الاستقلال

١- النظرية الذاتية أو الشخصية

بموجب هذه النظرية يفسر الاستقلال بأنه مسألة ذهنية أو فكرية لا يمكن أن توضع لها معايير محددة وواضحة لأن هذه المعايير قد يطرأ عليها تعديل أو تغيير ولكن الاستقلال لا يمكن أن يتغير والذي بموجبه يستطيع المراقب الحكم على الأمور بحرية تامة وإبداء رأيه بدون تحيز . ومؤيدي هذه النظرية ينظرون إلى الحياد على أنه سلوك متعارف عليه لأعضاء المهنة ويجب أن يتميزوا بالنزاهة والأمانة والصدق ويكشفوا عن كل الحقائق في التقرير للمالكين الذي يبين فيه رأيه بعد اقتناع ويقين ولا يخفي ما يصل إليه من حقائق وانحرافات ولا يجامل ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ. والاستقامة والموضوعية هما صفتان لا بد من توفرهما في المراجع هذا ما أوردته لجنة قواعد المراجعة الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدوليين في دليل المراجعة الثالث ، ويعتبر البعض الإخلاص والنزاهة صفتان متلازمتان مع الحياد والإخلاص بأي منهما يعني الإخلال بمبدأ الاستقلال (سوق الأوراق المالية ١٩٨٦).

ويجب أن يكون المراقب مستقلاً ونزيهاً ولايتأثر بمصلحته الشخصية أو ميوله أو أي اعتبارات مهما بلغ من شأنها عند إبداء رأيه الفني بالكشوفات المالية وهذا ما تم التأكيد عليه في قواعد السلوك المهني المادة (١) .

"على مراقب الحسابات أن يكون مستقلاً ذهنياً وحيادياً وأن يكون متجرداً من أية مصلحة مادية قد تحيده عن الموضوعية والأمانة في أي عمل مهني يقوم به " .

والاستقلالية هي مسألة ذهنية أي حالة فكرية لا تحكمها قواعد ومعايير فهي تمثل الحياد والأمانة عند بيان الرأي في القوائم المالية وأن يكون المراقب أدى عمله بموضوعية وعدم التحيز وهذا ما أكد عليه المعهد الأمريكي (AICPA) .

ويجب أن يكون المراقب عادلاً ولا يسمح لتحيزه وقناعته المسبقة أن يتغلبا على موضوعيته في جميع مراحل عمله وخاصة عند جمع أدلة الإثبات وإبداء الرأي الفني الموضوعي البعيد عن أهوائه الشخصية ، وتوفر هذه الشروط يمنح الثقة بأن المراجع تمت استقلاليته (الحافظ: ١٩٨٥: ٥٨).

٢- النظرية الموضوعية

يرى مؤيدو هذه النظرية بأن استقلال المراجع مسألة موضوعية بعيدة عن تفكير المراقب تحكمها الظروف والملابسات المحيطة بالمراقب ولا تترك على أنها مسألة ذهنية تتعلق بشخصية المراقب وإنما يجب أن تحكمها قواعد ومعايير محددة يلتزم بها مراقب الحسابات (الامام: ١٩٧٦: ١٧١).

ويرجع ذلك إلى طبيعة البشرية غالباً ما تحكم على الأشياء بظاهرها وبالظروف المحيطة بها ومن ثم وضع قواعد ومعايير تسند المراقب وتدعم استقلاليته وطالما نتيجة عمل المراقب تهم الكثيرين فمن الطبيعي إن وضع تلك المعايير يؤكد للجميع نزاهة وأمانة وحياد جهاز الرقابة في إبداء رأيه دون تدخل أو تأثير من جهات أخرى وهذا سيؤدي بدوره إلى زيادة ثقة المجتمع بالمراقب والمهنة في نفس الوقت .

وهذا ما أكدت عليه نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين من خلال قواعد السلوك المهني في الباب الأول بالمواد من ٢-٥ .

ولا يكفي ان يكون المراقب مستقلاً ذهنياً وحيادياً بل يجب إن يحتفظ باستقلالها من الناحية المظهرية حيث أكد المعهد الأمريكي (AICPA) على أن لا يعد ضرورياً فقط أن يحافظ المراجع على اتجاه الاستقلال عند الاضطلاع بمسؤولياته فقط ولكن من المهم جداً أيضاً أن يثق مستخدمو القوائم المالية في هذا الاستقلال حتى يحتفظ بثقته بالمهنة وفي التزام أعضائها بمبدأ الاستقلال ويعرف هذين الهدفين بالحياد بالواقع والحياد في المظهر (قواعد السلوك المهني: ١٩٨٣: ١١٨).

ومما تقدم يتضح أن المعلومات الشخصية هي الأساس في استقلال وحياد المراقب هذا ما يراه البعض من اللذين يؤيدون النظرية الشخصية إما البعض الآخر من أنصار النظرية الموضوعية فإن المقدمات الموضوعية لها التأثير الأكبر في استقلال مراقب الحسابات .

أما رأي الباحث فإن المقومات الشخصية تدعم الاستقلال الحقيقي للمراقب والمقومات الموضوعية هي الأخرى تدعم الاستقلال من الناحية المظهرية مما يكفل استقلال المراقب في نظر الجمهور .

خامساً:- العوامل المؤثرة في استقلال وحياد مراقب الحسابات

العوامل الموضوعية :- وتتمثل هذه العوامل بالجوانب الآتية :

أ- المنافسة لاجتذاب الزبائن :-

تتنافس منظمات الأعمال فيما بينها لغرض استمرارها في الوجود كونها ذات خصائص متشابهة ولسعيها للحصول على موارد متشابهة وان ابتكارها المستمر لخصائص ومميزات ليس من السهل تقليدها هو السبب باكتساب تلك الموارد.

وعرف Korial المنافسة بأنها التحدي والصراع الحاصل غالبا بين اثنين أو أكثر من الخصوم المتنافسين والمتكافئين والمنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة التي تؤثر على استقلالية المراجعين حيث أن المراجعين تحت ضغط المنافسة يترددون كثيرا في التحفظ في تقاريرهم حول القوائم المالية خوفا من فقد الزبون (شبر: ١٩٩٥: ٢٢).

ب - حجم مكتب التدقيق :-

إن ما يميز مكاتب التدقيق الكبيرة هي ملكيتها في الغالب التي تعود لمجموعة مراجعين شركاء إما المكاتب الصغيرة فهي مملوكة لمراجع واحد والمكاتب الكبيرة أقل عرضة لفقدان الاستقلال من المكاتب الصغيرة وذلك لأن المكاتب الكبيرة تكون أقل اعتماد على عميل معين من المكاتب الصغيرة لأن أتعاب المراجعة من زبون معين تشكل نسبة صغيرة من إجمالي إيرادات المكتب وعليه فإن المكاتب الكبيرة على استعداد للتضحية بأحد العملاء الذي يهدد استقلالية المكتب (Shokly:1981:788)

ج - طول فترة الارتباط مع الزبون :-

هناك رأيان بخصوص تأثير مدة العلاقة بين الزبون ومراقب الحسابات على استقلالية المراقب ، الرأي الأول ينظر إلى طول العلاقة مع العميل يؤدي إلى جودة عملية المراجعة التي تتطلب من المراجع معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط الزبون والمتغيرات المؤثرة عليه وطول الفترة يحقق ذلك وهذا ينعكس على كفاءة عملية المراجعة واختصار وقت تنفيذ المراجعة وقلة تكاليفها لأن العميل يعتبر المدقق القديم أكثر قيمة بالنسبة له وعليه سيكون مكتب التدقيق أقل اعتمادا على العميل وأفضل قدرة على مقاومة ضغوطه وأن عمل المراجع لسنوات لدى زبون واحد يدعم استقلاليته بحيث يشعر بالاستقرار والاستقلال في مواجهة الزبون وفي مقارنة نتائج السنوات المالية وهذا ينعكس على رأيه الموضوعي المستقل في حسابات الشركة . أما الرأي الثاني فيرى أن طول فترة الارتباط مع الزبون يؤدي إلى تأثير سلبي على استقلالية المراجع حيث أن طول الفترة يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية مع الزبون الأمر الذي يجعل

المراجع يتغاضى عن بعض الأمور التي تؤثر على نوعية المراجعة وتهديد استقلال المراجع ونزاهته . (shokly:789:1981)

د - حصول المراجع على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية :-

على المراجعين الخارجيين أن يكونوا بعيدين عن أية مصلحة يمكن اعتبارها مهما كان أثرها الفعلي على أنها متعارضة مع أمانة واستقامة وموضوعية واستقلالية هؤلاء المراجعين فوجود مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع العميل اوجود عمليات إقراض أو اقتراض بين المدقق أو أي مدير أو مسؤول أو مساهم رئيسي في الشركة موضع التدقيق . وكذلك قبول السلع والخدمات من قبل العميل تهديدا لاستقلالية المدقق كما أن الضيافة الزائدة والمفرطة يكون لها نفس التهديد للاستقلالية(دهش:٢٠٠٣:٩٩).

هـ - تقديم الخدمات الأخرى إضافة إلى خدمات التدقيق :-

تقدم مكاتب التدقيق خدمات لعملائها بالإضافة لخدمات التدقيق ومن هذه الخدمات الاستشارات الإدارية ومسك الدفاتر إن تقديم المراجعين لخدمات استشارية إلى الزبائن يخلق مصالح مشتركة بين المراجع والزبون وهذا ما يثير الشك في استقلاليته وهناك بعض مكاتب المراجعة تقوم بأعمال المحاسبة لعملائها وهذا قد يكون مثيرا للشك في استقلالية المراجع حيث من غير المعقول أن يقوم المراجع بتدقيق القوائم التي قام بإعدادها، ولكن إذا كان عمل المراجع فيما يخص الأعمال المحاسبية محصورا في عملية التسجيل والترحيل وتحضير القوائم المالية، أما مستندات القيد فتكون معدة من قبل الإدارة فإن المراجع لا تتأثر استقلاليته حيث لا يملك تغيير البيانات الواردة في المستندات، وتمنع هيئة سوق المال العملاء المسجلون لديها أداء خدمة المراجعة ومسك الدفاتر بواسطة مراجع واحد(اشيتوي:١٩٩١:٣٦).

و - دور الإدارة في تعيين المراقب وتحديد أجوره :-

إن الجهة المسؤولة عن تعيين مراقب الحسابات لها تأثير مباشر على حياده واستقلاله وحرية في العمل وإن تعيينه بواسطة الإدارة يضع المراقب في موضع أقل حرية في العمل وبالتالي على مدى حياده. ويمكن أن تستخدم سلطة تعيين مراقب الحسابات كوسيلة أو عنصر مساومة للضغط عليه (عشماوي: ٢٥).

وعليه لا يجوز تعيينه من قبل الجهة التي تقوم بتدقيق الحسابات التي أعدت من قبلها لأن مركزها يتأثر بنتائج الفحص وإعداد التقرير وتستخدم سلطتها للضغط على مراقب الحسابات ، وهذا يعتبر تهديد لاستقلاله وأن القانون ضمن للمراقب أهم مقومات الاستقلال والخاصة بتعيينه عن طريق

حرمان مجلس الإدارة من ممارسة هذا الحق وجعله بيد الهيئة العامة للمساهمين . وهذا ما تم التأكيد عليه في قانون الشركات رقم (٢١) في المادة (١٠٢) الفقرة سادسا والتي تتضمن ما يلي :-
((الهيئة العامة هي أعلى هيئة في الشركة وتتولى تقرير كل ما يعود لمصلحتها ويكون لها بوجه خاص تعيين مراقب الحسابات وتحديد أجوره)) .

وأن الجهة المسؤولة عن تعيين المراقب هي المسؤولة عن تحديد أتعابه فإن تحديد الأجور إذا ترك بيد الإدارة محل المراجعة فإن ذلك يؤثر على وجود نطاق حياد المراجع بالكامل (إيرينزولوبك: ١٢:٢٠٠٢) .

والإدارات لها وسائل لممارسة الضغوط غير المشروعة على المراقب إذا كان لديها صلاحيات تحديد ودفع الأتعاب ويؤثر ذلك على المراقب ظاهرياً وباطنياً .

ويجب على المراقب تحديد الأجر بالاعتماد على أساس مدروس لأن المبالغة تؤدي إلى فقدان العميل ، وتحديد الأجور دون الحد المعقول يؤدي بالمراقب لخسارة تدفعه لصرف وقت أقل مما يجب في إنجاز عملية التدقيق . وأن اتفاق المراقب والعميل على أسس وضوابط تحديد ودفع الأتعاب يشكل ركيزة من ركائز استقرار مهنة التدقيق وارتقاء خدمتها .

ويجب أن تذكر أتعاب التدقيق بعقد مكتوب موقع من قبل المراجع والعميل حيث يحدد به الخدمات والمدة الزمنية التي يغطيها العقد تلافياً لأي خلافات ممكن أن تحصل .

وقد ورد ضمن المادة ٣١ من قواعد السلوك المهني كيفية احتساب الأجور والتي تنص :-

((يجب أن تحتسب الأتعاب بمقياس معقول)) .

ولمساعدة المراجعين في المحافظة على الموضوعية خلال أداء المراجعة تم منع تحديد الأتعاب وفقاً لنتائج الخدمات المقدمة. وهذا ما أكدت عليه قواعد السلوك المهني في المادة (٣١) الفقرة (د) منها والتي تنص " لا يجوز أن تحتسب الأتعاب كنسبة من مبلغ معين محدد كنتيجة لقيام مراقب الحسابات بخدمة مهنية إلا إذا ورد نص قانوني بذلك "

كما يجب على مراقب الحسابات أن لا يدخل في منافسة ويعرض أتعاب أقل في سبيل الحصول على عمل من أعمال المهنة لأن مثل هذا التصرف له تأثير سلبي على استقلالية المراقب وتجعل عمله لا فائدة منه فالرقابة هنا مظهرية وليست جوهرية وقد أكدت قواعد السلوك المهني على ذلك ضمن الفقرة (هـ) من المادة (٣١) التي تتضمن يجب ابتعاد مراقب الحسابات عن كل ما يسيء إلى المهنة باللجوء إلى التفاوت الكبير بين أجور أتعاب مراقبي الحسابات كوسيلة غير مشروعة للمنافسة على العامل المهني . كما يجب على مراقب الحسابات رفض أي عمل معروض على أكثر من مراقب للحصول على أقل الأسعار فإن مراقب الحسابات يجب أن لا يدخل في مناقصات لتحديد الأتعاب وأكدت على ذلك قواعد السلوك المهني في المادة (٢٢) التي تنص :-

" يمنع منعاً باتاً الاشتراك في مناقصات لتحديد أجور الأتعاب سواء تم ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر " .

ومما تقدم يتضح أن المهنة استخدمت إجراءات محددة للمحافظة على استقلال مراقب الحسابات وعلى المراقب احترام هذا الإجراءات والالتزام بها خدمة للمهنة لأن فقدان الثقة بأحد أعضاء المهنة معناه فقدان الثقة بالمهنة.

٢- العوامل الشخصية

أ- المؤهلات العلمية :-

يعتبر أحد المعايير الشخصية التي من الواجب توافرها بالمراجع وتتبع أهميتها وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المراقب في القوائم المالية مما يتطلب ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف فالكفاءة وحياد القائمين بعملية المراجعة لن تتحقق إلا من خلال توفر شروط التأهيل العلمي والمهني لمراقب الحسابات وضرورة توفر الاستقلال لهم عند إبداء الرأي الفني في القوائم المالية محل الفحص ولكي يقوم المراقب بوظيفته على أكمل وجه يجب أن يكون على قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية وهذا يضمن استقلاله ويجعله يحرص على أداء عمله بأمانه وموضوعية لأن الخروج عن الاستقلال يؤثر على وضعه في المجتمع والإساءة إلى سمعته المهنية وعمله كمراقب وهذا ما يطلق عليه الاستقلال المهني والتأهيل العلمي الذي لا يقتصر على المعرفة بالجوانب المحاسبية فقط ولكن يتطلب المعرفة بجوانب أخرى كالنواحي السلوكية والإدارية وطرق الاتصال والقوانين المتصلة بعمله والاقتصاد كذلك الأساليب الإحصائية وكيفية التعامل مع الحاسوب، حتى أن البعض يرى أن إلمام المدقق بالمعارف الأخرى له أهمية كبيرة في إيضاح الأرقام المدرجة في الكشوفات المالية للغير ليتمكنوا من فهمها ، هذا بالإضافة إلى التدريب العملي ليكتسب الخبرة التي تمكنه من ممارسة المهنة والتي لا تقل شأنًا عن الجانب العلمي للمهنة إذ أن عنصر الخبرة يلعب دورا " كبيرا" في ارتقاء مهنة التدقيق لمستويات أعلى (شاهيين ١٩٨٦: ٧٤)

وتم التأكيد على ذلك ضمن نظام مزاولة المهنة رقم (٧) لسنة ١٩٨٤ حيث أشارت المادة (٢) إلى المؤهلات العلمية والعملية الواجب توفرها في المراقب حتى يتمكن من مزاولة المهنة.

ب- الصفات الشخصية لمراقب الحسابات :-

- النزاهة والشرف والموضوعية :-

إن استقلالية المراجع تتطلب قيامه بعمله بأمانة وموضوعية بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، كما أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه بل يجب أن يكون مستقلا عن الإدارة ومحايدا" في أحكامه وعليه أن يكون مراعيًا لمصالح جميع الأطراف التي سيتعلق بها عمله (اشتوي: ١٩٩١: ٣٤)

ويجب أن تكون مصالح جميع الأطراف متوازنة دون أي تفضيل لحقوق الإدارة أو المالكين وعليه أن لا يسيء رفض الحقائق عندما يبدي رأيه ويقدم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه

- الأمانة والمحافظة على الأسرار :-

الجنة التاسعة — العدر والتاسع والعرس

الجانب التطبيقي

تم تناول العوامل التي تؤثر على استقلال المراقب من جانبين هما :

الجدول (١)/متوسط الإجابات للعوامل المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات

PDF Created with deskPDF PDF Writer - Trial :: <http://www.docudesk.com>

- حجم مكتب التدقيق .	٤.٢	٥٣%
- المنافسة لاجتذاب الزبائن .	٤.٠٥	٨.٧%
- العلاقات الشخصية والمصالح المالية .	٤.٠٥	١.٦%
- طول فترة الارتباط مع الزبون .	٣.٩٥	٢.٥%
- تقديم خدمات أخرى إلى العميل .	٣.٠٩٦	٣٦.٦%

أن معايير التدقيق والسلوك المهني هو العامل الأكثر تأثيراً على استقلالية مراقب الحسابات حيث بلغ المتوسط العام ٤.٧٦ بنسبة ٨٠.٥% وقد تضمن هذا المتغير عشرة أسئلة وعند تحليل المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة وجد أن النزاهة والأمانة والصدق من الصفات التي لابد من توفرها في المدقق المستقل حيث تحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بمتوسط بلغ ٥ ونسبة ١٠.٠% وهذا يعطي مؤشراً بأن الصفات الشخصية لابد من التأكيد عليها عند اختيار مراقبي الحسابات والتأكيد على ذلك في معايير التدقيق، أما السؤال الذي احتل المرتبة الأخيرة بمتوسط ٤.٤ بنسبة ٥٥% هو تضيق معايير التدقيق للفجوة بين ما يتوقعه الجمهور من المدققين وبين ما يفعله هؤلاء المدققين في واقع الحال . الجدول (٢) يوضح نتائج هذا المؤشر .

الجدول (٢)/متوسط الإجابات لقياس أثر معايير التدقيق والسلوك المهني على استقلالية المدقق

المتغيرات	متوسط الإجابات	النسبة المئوية
- النزاهة والأمانة والصدق من الصفات التي لابد من توفرها في المدقق المستقل.	٥	١٠.٠%
- جودة عملية التدقيق مرهونة بمدى التزام المدقق بمعايير التدقيق .	٤.٩٥	٩٥%
- يضع اعتماد معايير التدقيق الثقة والاحترام بمهنة التدقيق ويعزز مكانتها في المجتمع .	٤.٩٥	٩٥%
- التزام المدقق بمعايير التدقيق يدعم مصداقية عملية التدقيق في نظر مستخدمي البيانات المالية .	٤.٩	٩٠%
- التزام المدقق بمعايير التدقيق يدعم استقلاليته .	٤.٩	٩٠%
- معايير التدقيق والسلوك المهني يزيد من ثقة الرأي العام في جودة الخدمات التدقيقية	٤.٩	٩٠%
- التزام معايير التدقيق هو الضمانة لتأكيد نزاهة وحياد جهاز الرقابة .	٤.٦	٧٠%
- تمثل معايير التدقيق نقطة الفصل بين توقعات المستفيدين أو المستخدمين وبين مسؤوليات وواجبات المدقق الفعلية .	٤.٦	٦٠%
- تعتبر معايير التدقيق الأساس الذي يمكن الاستفادة منه في الحكم على مستوى أداء المدققين في حالة تعرضهم للمساءلة من قبل المهنة أو القضاء .	٤.٥	٦٠%

٤.٤	%٥٥	- تصنيف معايير التدقيق الفجوة بين ما يتوقعه الجمهور من المدققين وبين ما يفعله هؤلاء المدققين في واقع الحال .
-----	-----	--

ويتضح من ذلك دور الالتزام بمعايير التدقيق والسلوك المهني في تدعيم استقلالية المراقب وانعكاسها على جودة عملية التدقيق وتدعيم مصداقيتها في نظر مستخدمي البيانات المالية مما يزيد في ثقة الرأي العام بجودة عملية التدقيق وما له من تأثير في احترام المهنة وتعزيز مكانتها في المجتمع .

أما دور الإدارة في تعيين المراقب وتحديد أجوره أحتل المرتبة الثانية في العوامل المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات بمتوسط ٤.٧٥ وبنسبة ٨١.٦ وهذا المؤشر يتكون من ستة أسئلة والسؤال المتضمن هو إبداء رأي المدقق بأعمال الإدارة التي ساهمت في تعيينه وتحديد أتعابه الذي يضعف من استقلالية وموضوعيته في العمل حيث أحتل المرتبة الأولى وبنسبة ٩٥% و بمتوسط ٤.٩٥ أما المرتبة الأخيرة فقد أحتلها وبنسبة ٧٠% و بمتوسط ٤.٦ السؤال المتضمن لا تؤثر قواعد السلوك المهني أساسا "مناسبا" لتحديد دور الإدارة في تعيين مراقب الحسابات ، والجدول (٣) يوضح نتائج هذا المؤشر حسب المراتب .

الدرجة الثالثة - العنصر التاسع والعشرون

الجدول (٣)/متوسط الإجابات لقياس أثر دور الإدارة في تعيين مراقب الحسابات على استقلاليته

المتغيرات	متوسط الإجابات	النسبة المئوية
- إبداء رأي المدقق بأعمال الإدارة التي ساهمت في تعيينه وتحديد أتعابه يضعف استقلاليته وموضوعيته في العمل .	٤.٩٥	%٩٥
- يتأثر استمرار تعيين مراقب الحسابات بتمسكه بقواعد السلوك المهني	٤.٨٥	%٩٠
- تخويل الإدارات صلاحيات تعيين أو تغيير المراقب يؤثر سلبيا على استقلاليته .	٤.٧٥	%٨٠
- يضمن تحديد الحد الأدنى لأجور المراقب حمايته والحد من التنافس غير المشروع .	٤.٧٥	%٨٠
- تمارس بعض الإدارات ضغوط غير مشروعة على المراقبين إذا كان لها دور في تعيينهم وتحديد أجورهم .	٤.٦٥	%٧٥
- لا توفر قواعد السلوك المهني أساسا مناسباً لتحديد دور الإدارة في تعيين مراقب الحسابات .	٤.٦	%٧٠

أما المرتبة الثالثة فقد أحتلها التأهيل العلمي وما له من دور في استقلالية المراقب بمتوسط ٤.٦٧ وبنسبة ٧٢.٥% ويتكون هذا المؤشر من أربعة أسئلة أحتل المرتبة الأولى السؤال الرابع "معرفة الإدارة بالعلوم الإدارية والاقتصادية والقانونية التي تساعد المدقق على أداء عمله بكفاءة وحياديه " أما المرتبة الأخيرة فقد أحتلها السؤال رقم (٣) " التأهيل العلمي والعملية يوفر الثقة لدى الأطراف التي تعتمد على رأي المدقق بالقوائم المالية والجدول (٤) يوضح ذلك حسب المراتب.

الجدول (٤) /متوسط الإجابات للتأهيل العلمي

المتغيرات	متوسط الإجابات	النسبة المئوية	التسلسل في الاستبيان
المدقق المؤهل علميا وعمليا يحرص على سمعته المهنية التي تؤثر على وضعه في المجتمع .	٤.٧٥	٨٠%	٢
معرفة المدقق بالعلوم الإدارية والاقتصادية والقانونية تساعد المدقق على أداء عمله بكفاءة وحياد .	٤.٧	٧٥%	٤
المدقق المؤهل علميا يكون احرص على استقلاليته وأداء عمله بأمانة وموضوعية .	٤.٦٥	٧٥%	١
التأهيل العلمي والعملية يوفر الثقة لدى الأطراف التي تعتمد على رأي المدقق بالقوائم المالية .	٤.٦	٦٠%	٣

أما المؤشر المتعلق بحجم مكتب التدقيق والمتكون من ستة أسئلة فقد أحتل المرتبة الرابعة بمتوسط ٤.٢ وبنسبة ٣٥% ، وقد أتفق أفراد العينة وبنسبة ٧٥% وبمتوسط ٤.٦٥ على أن السؤال رقم (٥) "أن أجور التدقيق من زيون معين تشكل نسبة صغيرة من أجمالي إيرادات المكتب الكبير" أما

المرتبة الأخيرة فكانت للسؤال رقم (٣) "المكاتب الكبيرة أكثر استعدادا للتضحية بالعمل الذي يهدد استقلاليتها " بنسبة ٣٠% وبمتوسط ٣.٤٥ . والموضح بالجدول (٥)

الجدول (٥) // متوسط الإجابات لحجم مكتب التدقيق

المتغيرات	متوسط الإجابات	النسبة المئوية
- أجور التدقيق من زبون معين تشكل نسبة صغيرة من إجمالي إيرادات المكتب الكبير .	٤.٦٥	٧٥%
- تتمسك مكاتب التدقيق الكبيرة بعنصر الجودة إضافة إلى المعايير العامة .	٤.٤٥	٦٥%
- تؤثر المنافسة على العاملين في المكاتب الصغيرة أكثر من تأثيرها على العاملين في المكاتب الكبيرة .	٤.٢	٥٥%
- لا يهدد تقديم مكاتب التدقيق الكبيرة لخدمات إضافية إلى جانب خدمات التدقيق استقلاليتها	٤.١٥	٤٠%
. - المكاتب الكبيرة على استعداد للتضحية بالعمل الذي يهدد استقلاليتها .	٣.٤٥	٣٠%

الدرجة الخامسة - العنصر التاسع والعشرون

اما المؤشر المتعلق بالمنافسة لاجتذاب الزبائن والمتكون من ثمانية أسئلة فقد أحتل المرتبة الخامسة بمتوسط ٤.٠٥ وبنسبة ٤٨.٧% والسؤال رقم (٨) "تحديد الحد الأعلى من الشركات التي يجوز للمكتب الواحد مراجعتها يحد من المنافسة غير المشروعة " أحتل المرتبة الأولى بمتوسط ٤.٧ وبنسبة ٧٥% أما المرتبة الأخيرة أحتلها السؤال رقم (٥) بمتوسط ٣.٦٥ وبنسبة ٢٥% وكما موضح في الجدول (٦) حسب المراتب .

الجدول (٦) //متوسط الإجابات للمنافسة لاجتذاب الزبائن

المتغيرات	متوسط الإجابات	النسبة المئوية
- تحديد الحد الأعلى من الشركات التي يجوز للمكتب الواحد مراجعتها يحد من المنافسة غير المشروعة .	٤.٧	٧٥%
- تتأثر نوعية التدقيق بالعلاقات المهنية غير السليمة .	٤.٣٥	٥٠%
- تتأثر استقلالية وحيادية مراقب الحسابات بانتشار الوساطة والعمولة بين المراقبين ومنظمي الحسابات مقابل الحصول على عمل .	٤.٢	٥٥%

٤.٠٥	%٥٥	- يتأثر محتوى ونوعية الخدمات التدقيقية المقدمة بالمنافسة غير المشروعة .
٣.٩٥	%٤٥	- المنافسة غير المشروعة وتكديس الأعمال لدى بعض مكاتب التدقيق يمنع وجود علاقات مهنية سليمة .
٣.٨٥	%٤٥	- تؤثر المنافسة على أجور المدقق وبالتالي على استقلاليته وجودة عمله .
٣.٦٥	%٢٥	- المنافسة بين مكاتب التدقيق يحد من قدرتها على التحكم بالسعر حتى وأن تميزت في الخدمة المقدمة إلى الزبائن .
٣.٦٥	%٤٠	- إن حدة المنافسة تدفع مكاتب التدقيق للتضحية بجودة الخدمة التدقيقية بهدف الاحتفاظ بالزبائن .

أما المرتبة السادسة فقد احتلها المؤشر المتعلق بالعلاقات الشخصية والمصالح المالية وبمتوسط ٤.٠٥ وبنسبة ٤١.٦% والمتكون من ثلاثة أسئلة وقد احتل المرتبة الأولى السؤال رقم (٢) "الضيافة المفرطة وقبول الهدايا من العميل يهدد استقلالية المدقق" بنسبة ٦٥% وبمتوسط ٤.٤ أما المرتبة الأخيرة للسؤال رقم (١) "تتأثر استقلالية المدقق بالعلاقات الشخصية والعائلية" بنسبة ١٥% وبمتوسط ٣.٤ والجدول (٧) يوضح ذلك .

المرتبة الأولى للمؤشر المتعلق بالمصالح والعلاقات الشخصية

الجدول (٧) /متوسط الإجابات للعلاقات الشخصية والمصالح المالية

المتغيرات	متوسط الإجابات	النسبة المئوية
- الضيافة المفرطة وقبول الهدايا من العميل يهدد استقلالية المدقق	٤.٤	%٦٥
- تتأثر استقلالية المدقق بوجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع الزبون .	٤.٣٥	%٤٥
- تتأثر استقلالية المدقق بالعلاقات الشخصية والعائلية .	٣.٤	%١٥

والمؤشر المتعلق بطول فترة الارتباط مع العميل والمتكون من ثمانية أسئلة احتل المرتبة السابعة وبنسبة ٤٢.٥% وبمتوسط ٣.٩٥ واحتل المرتبة الأولى السؤال (٨) "التغير الدوري لمراقب الحسابات يساهم في الحفاظ على استقلاليته" بمتوسط ٤.٧٥ وبنسبة مئوية ٨٠% أما المرتبة الأخيرة فقد احتلها السؤال الخامس "طول فترة الارتباط مع عميل واحد يؤدي إلى التبعية الفكرية

والنفسية للمراقب والتي تهدد استقلاليته وبمتوسط ٣ وبنسبة ٥% والجدول (٨) يوضح ذلك حسب المراتب .

الجدول (٨) / متوسط الإجابات لطول فترة الارتباط مع العميل

المتغيرات	متوسط الإجابات	النسبة المئوية
- إن التغيير الدوري لمراقب الحسابات يساهم في الحفاظ على استقلاليته .	٤.٧٥	٨٠%
- تكون عملية التدقيق أكثر حيادية واستقلالية عند أدائها من خلال فريق عمل .	٤.٥	٦٥%
- تتوطد العلاقة الشخصية بين المراقب والعمل نتيجة طول فترة الارتباط بينهم .	٤.٣	٥٥%
- تتأثر المراجعة وتهدد استقلالية المراجع بالخطر للعلاقة الشخصية مع العميل .	٤.٢٥	٤٥%
- تتأثر صرامة إجراءات التدقيق بتوطيد العلاقة الشخصية مع العميل .	٣.٦٥	٣٠%
- يتردد المدقق في تدوين تحفظاته في التقرير كلما توثقت علاقته الشخصية مع العميل	٣.٦	٣٥%
- يؤدي طول فترة الارتباط وتكرار المشاهدات إلى جعل عمل المراقب روتينيا وبعيدا عن الإبداع .	٣.٥٥	٢٥%
- طول فترة الارتباط مع عميل واحد يؤدي إلى التبعية الفكرية والنفسية للمراقب والتي تهدد استقلاليته .	٣	٥%

(الدرجة التاسعة - العنصر التاسع والعشرون)

أما المؤشر الذي يمثل المرتبة الأخيرة في العوامل المؤثرة على استقلالية المراقب فقد احتلت تقديم خدمات أخرى إلى العميل بمتوسط ٣.٠٩٦ وبنسبة ٣٦.٦% ويتكون هذا المؤشر من (٦) أسئلة كما موضح في الجدول (٩) .

الجدول (٩) / متوسط الإجابات لتقديم خدمات أخرى إلى العميل

المتغيرات	متوسط الإجابات	النسبة المئوية
- تقديم المدقق لخدمات أخرى غير خدمات التدقيق للعميل يخلف مصالح مشتركة بينهم .	٤.٣	٥٠%
- تضعف استقلالية المدقق لمصالحه المشتركة مع العميل	٤.٢٥	٥٠%

٤.٢	%٤٠	- تضعف استقلالية المراقب بتدقيقه الأعمال التي أنجزها نيابة عن العميل .
٣.٨٥	%٣٠	- تتأثر استقلالية المراقب بالمنفعة التي يحصل عليها من خلال تقديم الخدمات الإضافية وإنجاز الأعمال نيابة عن الزبون .
٣.٨	%٣٠	- يكون مراقب الحسابات متخذاً لبعض القرارات نيابة عن العميل بتقديمه الخدمات الاستشارية له .
٣.٤	%٢٠	- بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل يكون المراقب مدافعاً عن العميل بدلاً من أن يكون رقيباً عليه .

تسلسلها حسب المراتب فقد احتل المرتبة الأولى السؤال رقم (٣) "تقديم المدقق لخدمات أخرى غير خدمات التدقيق للعميل يخلق مصالح مشتركة بينهم" بمتوسط ٤.٣ وبنسبة ٥٠% والسؤال رقم (٥) احتل المرتبة الأخيرة بمتوسط ٣.٤ وبنسبة ٢٠% والمتضمن "تقديم الخدمات الاستشارية للعميل يكون المراقب مدافعاً عن العميل بدلاً من أن يكون رقيباً عليه".

ثانياً :- تحليل التباين بين إجابات عينة البحث

يتم تحليل البيانات على كافة الأسئلة المتعلقة بالعوامل المؤثرة على استقلالية المراقب لدراسة مدى تجانس إجابات أفراد العينة ويتم تحليل البيانات لكل عامل بصورة مستقلة وذلك لمعرفة مستوى الاتفاق في الإجابة حول كل سؤال من أسئلة العامل الواحد وستتم المقارنة بين الأسئلة من خلال معياري الانحراف المعياري ومستوى الإجابة فبالنسبة للعامل الأول (المنافسة لاجتذاب الزبائن) نلاحظ أن هناك نسبة اتفاق عالية في الإجابة للسؤال الثامن حيث يمتلك أعلى نسبة إجابة (٤.٧) وأقل انحراف معياري (٠.٥٧١) أي إن هناك تشتت قليل في إجابات السؤال الثامن بينما نلاحظ إن أقل نسبة اتفاق في الإجابة كانت في السؤال الخامس حيث يمتلك مستوى إجابة متدنية (٣.٦٥) واكبر قيمة من قيمة الانحراف المعياري والتي بلغت (١.٤٢٤) نستنتج من ذلك أن السؤال الخامس يمتلك أكبر تشتت (عدم اتفاق) في الإجابات عن بقية الأسئلة للعامل الأول كما موضح بالجدول (١٠) .

الجدول (١٠) /تحليل التباين في إجابات أفراد العينة

المتغير	رقم السؤال	مستوى الإجابة	الانحراف المعياري	المتغير	رقم السؤال	مستوى الإجابة	الانحراف المعياري
المنافسة لاجتذاب الزبائن	١	٤.٠٥	١.٣١٧	العلاقات المالية	١	٣.٤	١.١٤٢
	٢	٣.٨٥	١.٢٨٧		٢	٤.٤	٠.٩٩٥
	٣	٣.٩٥	١.٢٣٤		٣	٤.٣٥	٠.٦٧١
	٤	٤.٣٥	٠.٩٣٣				
	٥	٣.٦٥	١.٤٢٤				
	٦	٤.٢	١.١٠٥				
	٧	٣.٦٥	١.١٨٢				

٨	٤.٧	٠.٥٧١	تقديم العمل	١	٤.٣	٠.٨٦٥
١	٤.١٥	١.٠٤٠		٢	٤.٢٥	٠.٩١٠
٢	٤.٤	٠.٨٢١		٣	٣.٨٥	٠.٩٨٨
٣	٣.٤٥	٠.٤٦٨		٤	٤.٢	٠.٨٣٤
٤	٤.٤٥	٠.٩٩٩		٥	٣.٤	١.٣١٤
٥	٤.٦٥	٠.٦٧١		٦	٣.٨	١.١٨٢
٦	٤.٢	١.١٩٦	نور الإدارة في التعيين	١	٤.٧٥	٠.٥٥٠
١	٤.٣	٠.٩٧٩		٢	٤.٦٥	٠.٦٧١
٢	٤.٢٥	٠.٧٨٦		٣	٤.٩٥	٠.٢٢٤
٣	٣.٥٥	١.٢٧٧		٤	٤.٨٥	٠.٤٨٩
٤	٣.٦٥	١.٢٣١		٥	٤.٧٥	٠.٥٥٠
٥	٣	١.٠٧٦		٦	٤.٦	٠.٦٨١
٦	٣.٦	١.٣٩٢				
٧	٤.٥	٠.٩٤٦				
٨	٤.٧٥	٠.٥٥٠	معايير التدقيق والسلوك المهني	١	٤.٩٥	٠.٢٢٤
١	٤.٦٥	٠.٦٧١		٢	٤.٩	٠.٣٠٨
٢	٤.٧	٠.٥٧١		٣	٤.٩	٠.٣٠٨
٣	٤.٦	٠.٥٠٣		٤	٤.٩٥	٠.٢٢٤
٤	٤.٦	٠.٥٠٣		٥	٤.٦	٠.٥٠٣
٥	٤.٦	٠.٥٠٣		٦	٤.٤	٠.٧٥٤
٦	٤.٦	٠.٥٠٣		٧	٤.٥	٠.٧٦١
٧	٤.٦	٠.٥٠٣		٨	٤.٦	٠.٦٨١
٨	٤.٧	٠.٥٥٠		٩	٥	٠.٠٠٠
٩	٤.٧	٠.٥٥٠		١٠	٤.٩	٠.٣٠٨

أما بالنسبة للعامل الثاني (حجم مكتب التدقيق) فنلاحظ أن السؤال رقم (٣) يمتلك نسبة اتفاق عالية بانحراف معياري (٠.٥٧١) أي أن هناك تشتت قليل في إجابات هذا السؤال ومتوسط إجابة جديد بلغ (٣.٤٥) .

أما السؤال رقم (٦) فكان أعلى تشتت من بين مجموع الأسئلة بانحراف معياري ١.١٩٦ وبمتوسط إجابة جديد بلغ ٤.٢ كما موضح في الجدول (١٠) .

وفيما يتعلق بالعامل الثالث "طول فترة الارتباط مع الزبون" فكان السؤال الثامن نسبة الاتفاق بين أفراد العينة عالية حيث أن الانحراف المعياري (٠.٥٥٠) وبأعلى مستوى إجابة ٤.٧٥ ، أما السؤال رقم (٦) فهو يمتلك أكبر تشتت بأعلى انحراف معياري (١.٣٩٢) ومستوى إجابة بلغ ٣.٦ كما موضح في الجدول (١٠) .

وبخصوص العلاقات الشخصية والمصالح المالية فالسؤال رقم (٣) يمتلك نسبة تشتت قليلة بانحراف معياري (٠.٦٧١) أي هناك اتفاق بين أفراد العينة على الإجابة وبمستوى إجابة جيد جديداً بلغ ٤.٣٥ .

أما السؤال الأول فكان الأكثر تشتتاً فانحرافه المعياري ١.١٤٢ بمستوى إجابة بلغ ٣.٤ وهذا موضح بالجدول رقم (١٠) . انحراف السؤال الأول بلغ (٠.٦٧١) وبمستوى إجابة ٤.٦٥ هذا ما موضح في الجدول (١٠) .

ومعايير التدقيق والسلوك المهني فهي حالها حال التأهيل العلمي فجميع أفراد العينة كانت إجاباتهم على الأسئلة متجانسة وبتشتت قليل ومتقارب وبمستوى إجابات متقاربة أيضا والسؤال التاسع كان الاتفاق عالي بالإجابات بين أفراد العينة وكان الانحراف صفر وبمستوى إجابة (٥) والسؤال (٨) هو الأعلى انحراف بين الأسئلة حيث بلغ (٠.٦٨١) وبمستوى إجابة (٤.٦) كما موضح بالجدول (١٠) .

أقل انحراف معياري بلغ (٠.٥٠٣) وبمستوى إجابة ٤.٦ والسؤال الثاني كان السؤال الأعلى .

الاستنتاجات

من خلال المناقشة والتحليل تم استنتاج مايلي :-

١ - الاستقلال من السمات الأساسية التي تميز بها المراقب الخارجي ليتمكن من مزاولة عمله بنزاهة وموضوعية ويكون لرأيه قيمة بالنسبة للأطراف الخارجية ويحوز على ثقة الجمهور بمهنة التدقيق.

٢ - استقلال المراقب الخارجي يعتمد على مجموعة من المقومات الشخصية التي لا بد من توفرها فيه كالنزاهة والأمانة والشرف بالإضافة إلى التحصيل العلمي والخبرة العملية في مجال التدقيق وما لذلك من تأثير على تدعيم استقلاليته.

٣ - تقديم المدقق لخدمات أخرى إلى العميل يوطد العلاقة بينهما ويجعل المراقب مدافعا عن العميل بدلا من أن يكون رقبيا عليه هذا بالإضافة للمصالح المالية المتأتية من تقديم تلك الخدمات كل ذلك يهدد استقلاليته.

٤ - المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق تؤثر على محتوى ونوعية الخدمات التدقيقية وتدفع المكاتب للتضحية بجودة الخدمة المقدمة بهدف الاحتفاظ بالزبائن .

٥ - بطول فترة الارتباط يكون عمل المراقب روتينيا وتتوطد علاقته الشخصية مع العميل مما يؤثر على صرامة إجراءات التدقيق ويتردد بتثبيت تحفظاته في التقرير .

٦ - التزام المراقب الخارجي بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني العامل الأكثر تأثيرا على استقلاليته بالإضافة إلى دورها في تضيق فجوة التوقعات.

٧ - أثبتت نتائج الدراسة إن حجم مكتب التدقيق والعلاقات الشخصية والمصالح المالية ليس لها تأثير على استقلالية مراقبي الحسابات.

٨ - ضعف دور نقابة المحاسبين والمدققين في حماية المدقق من الاضطهاد من قبل الإدارات

التوصيات

- ١ - استخدام أسلوب التدقيق عن طريق فريق عمل بدلا من التدقيق الفردي زيادة في ضمانات استقلال مراقب الحسابات أو التغيير الإلزامي للمراقب بعد مدة لا تزيد عن خمس سنوات من عمله مع الزبون .
- ٢ - إعادة النظر في أجور الأتعاب بما يتناسب مع خبرة المراقب وسنوات ممارسته المهنة مع مراعاة الظروف الاقتصادية وبما يساهم في تحسين الوضع المادي للمراقبين وتجنبهم الرضوخ لشروط العملاء.
- ٣ - ان يكون دور لنقابه المحاسبين والمدققين في التنسيق مع ديوان الرقابة المالية في توزيع الاعمال بين كاتب التدقيق واشترط الخبرة العلمية والتأهيل العلمي عند فتح إجازات مكاتب التدقيق وتفعيل دور النقابة في تفعيل حماية المراقب من العزل الكيفي والاضطهاد .
- ٤ - إعادة النظر في قواعد السلوك المهني بما يتناسب مع التطورات الحديثة في المجال المهني وبما يتلائم مع الظروف البيئة وتوعية مراقبي الحسابات بأهمية التحلي بآداب السلوك المهني والالتزام بهذا القواعد عند تأدية المسؤوليات المهنية بما يؤدي الى رفع مستوى المهنة .
- ٥ - كي تكون معايير التدقيق ذات فاعلية لابد من عدم تعارضها مع القوانين والتشريعات والأنظمة القائمة .
- ٦ - تضمين قانون الشركات لبعض النصوص القانونية لتنظيم عملية تغيير المراقب الخارجي كحق مناقشته قرار عزله أو تغييره أمام المساهمين ، وعدم تغيير المراقب الخارجي خلال السنة المالية التي يدقق حساباتها وضرورة بيان أسباب التغيير كل ذلك لتوفير الحماية القانونية له ليحافظ على حياده واستقلاله .

السنة التاسعة - العدد التاسع والعشرون

المصادر

أولا/ المصادر العربية

- ١ . لطفي ، امين السيد احمد ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق راس المال ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ .
- ٢ . الصحن واخرون ، عبد الفتاح والصبيان ، سمير وحسن ، شريفة علي ، اسس المراجعة - الاسس العلمية والعملية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٤ .
- ٣ . دهمش ، نعيم وابوزر ، عفاف اسحق ، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار " التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة " ، الحاكمة المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة والتدقيق ، جامعة عمان للدراسات العليا ، الاردن ، ٢٠٠٣ .

٤. ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية، ندوة الأمم المتحدة انتوساي ، "استقلال الاجهزة العليا " ، الاردن ، ٢٠٠٣.
٥. ايرينز ولوبك ، المراجعة / مدخل متكامل / ترجمة د. محمد عبد القادر الديصطي ، دار المريخ للنشر ، ٢٠٠٢.
٦. مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ، نشرة مراقب الحسابات ، المصطلحات الرقابية ، بغداد - العراق ، العدد الثاني ، حزيران ، ٢٠٠٢.
٧. الحسني، صادق " استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة " ، مجلة العلوم الإدارية ، عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية المجلد ٢٦ ، العدد (١) ، كانون الثاني ١٩٩٩.
٨. عثمان، عبد الرزاق محمد - اصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة ، قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل ، ١٩٩٩
٩. عثماوي، ابراهيم علي ، اساسيات المراجعة والرقابة الداخلية ، مطبعة دار العالم العربي ، القاهرة.
١٠. الباز مصطفى علي ، " استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية "المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الثالث العدد الاول ، مايو ١٩٩٩.
١١. علي ، مختار اسماعيل ابو شعيشع " اطار مقترح لمعايير العناية المهنية لاداء مدققي الحسابات، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة _ جامعة قناة السويس ، ١٩٩٦.
١٢. شبر، ظافر محمد ، تحليل موقفي لنموذج ستراتيجيات التكيف التنظيمي وأثره في الاداء ، اطروحة دكتوراة في ادارة الاعمال مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، ١٩٩٥.
١٣. اشتيوي ، ادريس عبد السلام ، المراجعة : معايير واجراءات - جماهيرية للنشر والتوزيع والاعلان - بنغازي ، ١٩٩١.
١٤. هندريكسن ، الوب ، نظرية المحاسبة ، ترجمة وتعريب ، كمال خليفة ابو زيد، ط٤ ، جامعة الاسكندرية ، ١٩٩٠.
١٥. نور، احمد ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٩٠.
١٦. توماس وحليم وهنكي ، امرسوت ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة وتعريف احمد حامد حجلة - كمال حسين سعيد،: دار المريخ للطباعة والنشر والتوزيع ، الرياض ، ١٩٨٩
١٧. شركس، محمد وجدي ، الاطار والاساسيات في المراجعة ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٨٧
١٨. شاهين، ابراهيم عثمان ، "مظاهر حياد المراجع الخارجي في شركات الاموال مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية ، جامعة الكويت ، العدد (٤٧) ، يوليو ١٩٨٦
١٩. الصحن، عبد الفتاح والصبان ، محمد سمير ، محمد محمد ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، ١٩٨٦
٢٠. سوق الاوراق المالية بدولة الكويت قواعد وأجراءات المراجعة الموحدة ، الكويت ابريل ١٩٨٦.

٢١. الحافظ ، عزيز، "ملاحظات حول قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة ، ندوة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ، العين ، الامارات العربية المتحدة، ١٩٨٥
٢٢. قواعد السلوك المهني العراقي - نقابة المحاسبين والمدققين ، ١٩٨٣
٢٣. حجازي، محمد عباس ، المراجعة الاصول العلمية والممارسة الميدانية، جامعة عين الشمس ، القاهرة، ١٩٨١.
٢٤. الامام عبد العزيز ،"الحياذ في الرقابة على الحسابات ، مجلة الادارة العامة ، الرياض العدد ١٧ ، ١٩٧٦.

ثانياً المصادر الأجنبية

- 1 - Arens , Alvin A.& Leobbecke, James K., Auditing: An Integrated Approach, 6th ED, Prentice – Hall International, U.S.A, Inc., 1997
- 2 - Flint, David, Philosophy And Principles Of Auditing : An Introduction, London; Macmillan Education, LTD, 1988.
- 3 - Stettler, Howard F. Auditing Principles, A syste
- 4 - Based Approach, 4th Ed., New Jersey, Prentice-Hall, Inc, 1982
- 5-Shokly, Randol, "Perceptions Of Auditors Independence : An Empirical Analysis" , Accounting Review, October, 1981.
- 6- Holmes, Arthur W.& Overmyer, Waynes, Auditing Principle & Procedure , 7ed ., Richard. Lrwin, Inc, 1971
- 7- Mautz, R, K, & Sharaf, Hussein., The Philosophy Of Auditing, AAA, Sarasota U.S.A. 1961

الجنة الخامسة – العرو التاسع والعشرون

الملاحق

الملحق (١) / الإستبانة

العبارة	اتفق تماماً	اتفق نوعاً ما	محايد	لا اتفق نوعاً ما	لا اتفق تماماً
١- حجم مكتب التدقيق، عادة ما ترجح المكاتب الصغيرة عامل السعر على جودة الخدمات التدقيقية بالمقارنة مع المكاتب الكبيرة					
٢- تؤثر المنافسة على العاملين في المكاتب الصغيرة أكثر من العاملين في المكاتب الكبيرة .					

٣-	لا يهدف تقديم مكاتب التدقيق الكبيرة لخدمات إضافية إلى جانب خدمات التدقيق استقلاليته .				
٤-	تتمسك مكاتب التدقيق الكبيرة بعنصر الجودة إضافة إلى المعايير العامة للمهنة .				
٥-	أجور التدقيق من زيون معين تشكل نسبة صغيرة من إجمالي إيرادات المكتب الكبير .				
٦-	المكاتب الكبيرة أكثر استعدادا للتضحية بالعمل الذي يهدف استقلاليته				
١-	المنافسة لإجتذاب الزبائن يتأثر محتوى ونوعية الخدمات التدقيقية المقدمة بالمنافسة غير المشروعة				
٢-	تؤثر المنافسة على أجور المدقق وبالتالي على استقلاليته وجودة عمله .				
٣-	المنافسة غير المشروعة وتكسب الأعمال لدى بعض مكاتب التدقيق بمنع وجود علاقات مهنية سليمة				
٤-	تتأثر نوعية التدقيق بالعلاقات المهنية غير السليمة .				
٥-	المنافسة بين مكاتب التدقيق يحد من قدرتها على التحكم بالسعر حتى وإن تميزت في الخدمة المقدمة الى الزبائن .				
٦-	تتأثر استقلالية وحيدة مراقب الحسابات بانتشار الوساطة والعمولة بين المراقبين ومنظمي الحسابات مقابل الحصول على عمل .				

العبرة	اتفق تماما	اتفق نوعا ما	محايد	لا اتفق نوعا ما	لا اتفق تماما
٧- ان حدة المنافسة تدفع مكاتب التدقيق للتضحية بجودة الخدمة التدقيقية بهدف الاحتفاظ بالزبائن.					
٨- تحديد الحد الأعلى من الشركات التي يجوز للمكتب الواحد مراجعتها يحد من المنافسة غير الشريفة .					
١- تقديم خدمات أخرى للعميل تقديم المدقق لخدمات أخرى غير خدمات التدقيق للعميل يخلق مصالح مشتركة بينهم					
٢- تتأثر استقلالية المدقق بالمصالح المشتركة وغير المشروعة مع الزبون					
٣- تتأثر استقلالية المراقب بالمنفعة التي يحصل عليها من خلال تقديم الخدمات الإضافية وانجاز الأعمال نيابة عن الزبون.					
٤- تضعف استقلالية المراقب بتدقيقه الأعمال التي أنجزها نيابة عن العميل					
٥- بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل يكون المراقب مدافعا عن العميل بدلا من أن يكون رقيقا عليه .					
٦- يكون مراقب الحسابات متخذا لبعض القرارات نيابة عن العميل بتقديمه الخدمات الاستشارية له .					
١- طول فترة الارتباط - تتوطد العلاقة الشخصية بين المراقب والعميل نتيجة طول فترة الارتباط بينهم .					
٢- تتأثر المراجعة وتهدد استقلالية المراجع بالخطر للعلاقة الشخصية مع العميل .					
٣- يؤدي طول فترة الارتباط وتكرار المشاهدات الى جعل عمل المراقب روتينيا ويعيدا عن الابداع .					
٤- تتأثر صرامة إجراءات التدقيق بتوطيد العلاقة الشخصية مع العميل.					
٥- طول فترة الارتباط مع عميل واحد يؤدي إلى التبعية الفكرية والنفسية للمراقب والتي تهدد استقلاليته					
العبرة	اتفق تماما	اتفق نوعا ما	محايد	لا اتفق نوعا ما	لا اتفق تماما
٦- يتردد المدقق في تدوين تحفظاته في التقرير كلما توثقت علاقته الشخصية مع العميل .					
٧- تكون عملية التدقيق أكثر حيادية واستقلالية عند أدائها من خلال فريق عمل .					
٨- ان التغيير الدوري لمراقب الحسابات يساهم في الحفاظ على استقلاليته .					

١-	العلاقات الشخصية والمصالح المالية مع العميل تتأثر استقلالية المدقق بالعلاقات الشخصية والعائلية .				
٢-	الضيافة المفرطة وقبول الهدايا من العميل يهدد استقلالية المدقق .				
٣-	تتأثر استقلالية المدقق بوجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع الزبون .				
١-	التأهيل العلمي المدقق المؤهل علميا يكون احرص على استقلاليته وأداء عمله بأمانة وموضوعية .				
٢-	المدقق المؤهل علميا وعمليا يحرص على سمعته المهنية التي تؤثر على وضعه في المجتمع .				
٣-	التأهيل العلمي والعملية يوفر لدى الأطراف التي تعتمد على رأي المدقق بالقوائم المالية .				
٤-	معرفة المدقق بالعلوم الإدارية والاقتصادية والقانونية تساعد المدقق على أداء عمله بكفاءة وحياد .				

العبرة	اتفق تماما	اتفق نوعا ما	محايد	لا اتفق نوعا ما	لا اتفق تماما
١- معايير التدقيق والسلوك المهني جودة عملية التدقيق مرهونة بمدى التزام المدقق بمعايير التدقيق					
٢- التزام المدقق بمعايير التدقيق يدعم مصداقية عملية التدقيق في نظر مستخدمي البيانات المالية .					
٣- التزام المدقق بمعايير التدقيق يدعم استقلاليته .					
٤- يضع اعتماد معايير التدقيق الثقة والاحترام بمهنة التدقيق ويعزز مكانتها في المجتمع .					
٥- تمثل معايير التدقيق نقطة الفصل بين توقعات المستفيدين أو المستخدمين وبين مسؤوليات وواجبات المدقق الفعلية .					
٦- تضيق معايير التدقيق الفجوة بين ما يتوقعه الجمهور من المدققين وبين ما يفعله هؤلاء المدققين في واقع الحال .					
٧- تعتبر معايير التدقيق الأساس الذي يمكن الاستفادة إليه في الحكم على مستوى أداء المدققين في حالة تعرضهم للمسائلة من قبل المهنة أو القضاء .					
٨- التزام معايير التدقيق هو الضمانة لتأكيد نزاهة وحياد جهاز الرقابة .					
٩- النزاهة والأمانة والصدق في الصفات التي لابد من توفرها في المدقق المستقل .					
١٠- معايير التدقيق والسلوك المهني يزيد من ثقة الرأي العام في جودة الخدمات التدقيقية .					

