

أثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات
دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق

م.م. بكر أيوب صالح

الجامعة التقنية الشمالية

المقدمة:

أصبح تدقيق القوائم المالية ومدى عدالة ومصداقية البيانات التي تحتويها هاجسا يقض مضاجع الاطراف المختلفة سواء داخل الوحدة الاقتصادية او خارجها، لكونه يعد تصريحاً قانونياً لتلك الأطراف في اعتماد المحتوى المعلوماتي كمرشد لاتخاذ القرارات وسبيل لدرء الشبهات. وعليه فان التدقيق المشترك للقوائم المالية من قبل أكثر من مراقب حسابات يتمتعون بالكفاءة والنزاهة في الأداء والاستقلالية قد يقلل من تلك الهواجس. وتكمن مشكلة البحث في مدى وجود علاقة وتأثير للتدقيق المشترك على استقلالية مراقب الحسابات من حيث تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وبالتالي تقديم الرأي الفني المحايد المشترك لمحتوى وجوهر القوائم المالية محل الفحص والتدقيق. وتأتي أهمية البحث من أهمية التدقيق في التصديق على محتوى القوائم المالية باستخدام التدقيق المشترك من قبل كل طرف من أطراف العملية من خلال المسؤولية التضامنية للمدققين وأهمية استقلاليتهم عن بعضهم عند تنفيذ المهمة الموكلة إليهم.

ومن اجل تحقيق اهداف البحث وفرضيته فقد تم تقسيمه الى ثلاث مباحث تضمن المبحث الأول منهجية البحث في حين تناول المبحث الثاني الجانب النظري بينما تضمن المبحث الثالث الدراسة الاستطلاعية وأخيراً الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث:

مشكلة البحث: أصبح تدقيق القوائم المالية ومدى عدالة ومصداقية البيانات التي تحتويها هاجسا يقض مضاجع الاطراف المختلفة سواء داخل الوحدة الاقتصادية او خارجها، لكونه يعد تصريحاً قانونياً لتلك الأطراف في اعتماد المحتوى المعلوماتي كمرشد لاتخاذ القرارات وسبيل لدرء الشبهات. وعليه فان التدقيق

المشترك للقوائم المالية من قبل أكثر من مراقب حسابات يتمتعون بالكفاءة والنزاهة في الأداء والاستقلالية قد يقلل من تلك الهواجس.

وتكمن مشكلة البحث في مدى وجود علاقة وتأثير للتدقيق المشترك على استقلالية مراقب الحسابات من حيث تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وبالتالي تقديم الرأي الفني المحاييد المشترك لمحتوى وجوهر القوائم المالية محل الفحص والتدقيق.

أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من أهمية التدقيق في التصديق على محتوى القوائم المالية باستخدام التدقيق المشترك من قبل كل طرف من أطراف العملية من خلال المسؤولية التضامنية للمدققين وأهمية استقلاليته عن بعضهم عند تنفيذ المهمة الموكلة إليهم.

اهداف البحث: يهدف البحث الى بيان أثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقب الحسابات عند تنفيذ مهام التدقيق المشترك من خلال تحديد مفهوم التدقيق المشترك وأهميته وأهدافه فضلا عن بيان مفهوم الاستقلالية بشكل عام واستقلالية المدقق بشكل خاص.

فرضية البحث: يقوم البحث على أساس الفرضية الآتية:

هناك علاقة وتأثير للتدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات.

خطة البحث: من اجل تحقيق اهداف البحث وفرضياته فقد تم تقسيمه الى ثلاث مباحث تضمن المبحث الأول منهجية البحث في حين تناول المبحث الثاني الجانب النظري بينما تضمن المبحث الثالث الدراسة الاستطلاعية وأخيرا الاستنتاجات والتوصيات.

أسلوب جمع البيانات: اعتمد البحث في الجانب النظري على المراجع العلمية من خلال الكتب والمقالات فضلا عن الرسائل الجامعية والاطاريح الجامعية وكذلك شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) اما الجانب العملي فمن خلال توزيع استمارة الاستبانة على مجتمع البحث وعينته المتمثلة بعينة من مكاتب مراقبي الحسابات التي تمارس التدقيق لمشارك.

المبحث الثاني: الجانب النظري:

يتناول هذا المبحث مفهوم التدقيق بشكل عام واهدافه لمكاتب التدقيق ولمستخدمي القوائم المالية على اختلاف توجهاتهم وكذلك التدقيق المشترك من حيث المفهوم والاهمية والمبادئ، فضلا عن بيان مفهوم الاستقلالية والعوامل المؤثرة على استقلالية مراقبي الحسابات والمعوقات التي تحول دون تحقيق المستوى المقبول منها عند القيام بمهام تنفيذ التدقيق المشترك.

أولا التدقيق: يهدف التدقيق بشكل أساسي الى بيان سلامة البيانات المالية من الناحية الجوهرية وإمكانية الاعتماد عليها من قبل الأطراف ذات العلاقة وبالتالي تقديم رأي فني ومحايد من قبل القائم بمهام العملية لإخلاء مسؤوليته قانونيا واخلاقيا وتنظيميا.

ويمكن بيان مفهوم التدقيق على انه " يعني فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية مدة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج اعمال المشروع من ربح وخسارة عن تلك المدة، فعملية التدقيق إذا تشمل الفحص والتحقق والتقرير" (الاسدي: ٢٠١٨: ص ١)، " عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على انها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية" (عبد الله: ٢٠٠٠: ص ٥).

ثانيا اهداف التدقيق: وعليه نستنتج من مفهوم التدقيق اهم أهدافه والتي يمكن تلخيصها بالآتي (ابو لاوي: ٢٠١٨: ص ٢):

- ١- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات.
- ٢- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق الزيارات المفاجئة.
- ٣- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحتها المثبتة في الدفاتر.

٤- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.

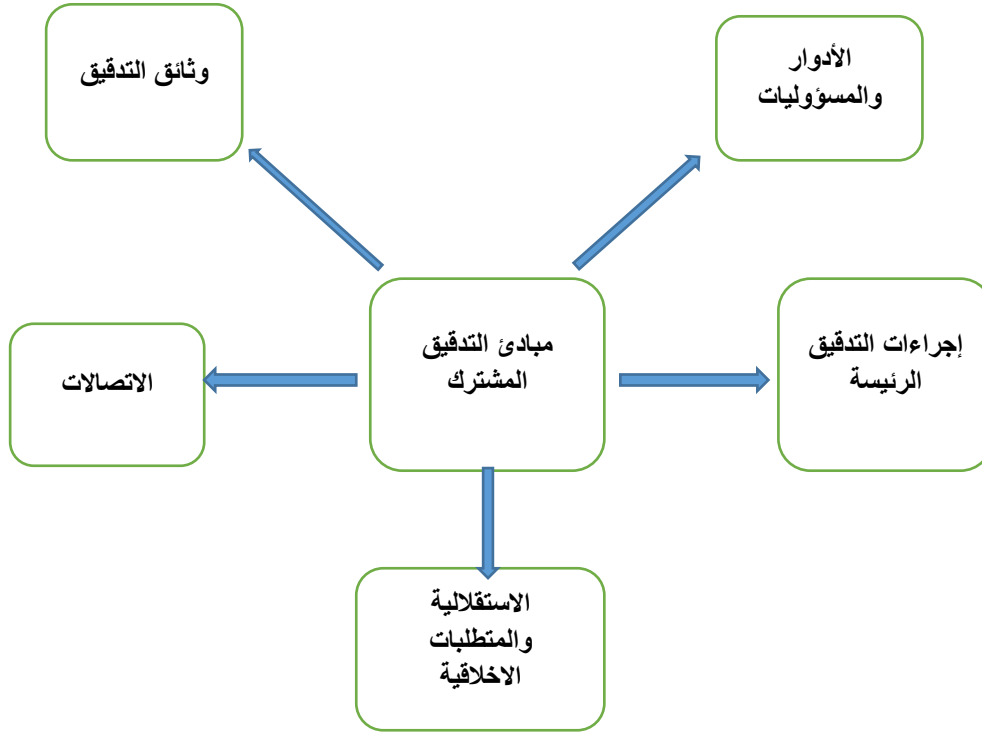
٥- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.

أولاً التدقيق المشترك: أقت الأحداث الاقتصادية على الساحة الدولية ولاسيما الازمات المالية بظلالها على الواقع التي تعيشه مكاتب تدقيق الحسابات مما جعلها تتجه في أكثر من منحى لتشكيل تحالفات مع بعضها البعض لتحقيق مستوى عال من الجودة في التدقيق من جانب، واكتساب مزيد من ثقة العملاء من جانب آخر.

١. مفهوم التدقيق المشترك: يقصد به "قيام مدققين يمثلون مكتبين مختلفين لمراقبي الحسابات بتدقيق حسابات وحدة اقتصادية معينة ويشتركون في تقديم تقرير يوقعان عليه معا ويتحملان المسؤولية بشكل مشترك، اذ يقومان بالتخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق من خلال توزيع المهام فيما بينهما" (الديسبي: ٢٠١٤: ص ٢٠). ويعرفه آخرون على أنها "عملية فحص وتدقيق التقارير المالية لوحدة اقتصادية معينة بواسطة اثنين أو أكثر من مكاتب مستقلين عن بعضهما يشتركان بالجهد المبذول والمسؤولية التضامنية في اعداد وتنفيذ برنامج التدقيق" (أبو العلا: ٢٠١٧: ص ١٨١). ويود الباحث التذكير بان التدقيق المشترك يختلف كثيرا عن التدقيق المزدوج، ويعني الأخير قيام مدققين منفصلين تماما عن بعضهما، بإجراء عملية تدقيق لوحدة اقتصادية معينة، على ان يقدم كل منهما تقريره بشكل مستقل عن زميله الآخر.

٢. أهمية التدقيق المشترك: يمكن توضيح أهمية التدقيق المشترك بالآتي (نشوان: ٢٠١٧: ٥٧٦):

- أ. زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك للمساعدة في عملية الكشف عن الأخطاء والغش.
 - ب. تحسين جودة التدقيق من خلال تخفيض المخاطر التي قد تنشأ عند القيام بعملية التدقيق الفردي.
 - ت. معالجة أوجه القصور في عملية التدقيق عن طريق منع الغش والتلاعب في القوائم المالية.
٣. المبادئ الأساسية للتدقيق المشترك: يقوم التدقيق المشترك على العديد من المبادئ والتي يمكن تمثيلها بالشكل بالآتي:



الشكل رقم (١) من اعداد الباحث بالاعتماد على (قريط واخرون: ٢٠١٨: ١٠٧):

- أ. الأدوار والمسؤوليات: وتعني تقسيم العمل والمهام بين المدققين "على ان يتحمل كل طرف المسؤولية تجاه الدور المناط به، وبالتالي لا يمكن لمدقق انكار العمل المنجز من قبل مدقق مشترك اخر".
- ب. إجراءات التدقيق الرئيسية: وتعني الموافقة على "استراتيجية عامة للتدقيق وتطويرها بالاتفاق مع المدقق المشترك الاخر، وتوزيع المهام خطيا بينهم لتحديد المسؤولية لاحقا".
- ت. الاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية: يجب على المدقق المشترك اعداد "سياسات وإجراءات للتعامل وتسوية الخلافات مع المدقق المشترك الاخر، وحل الخلافات" قبل اعداد الصيغة النهائية للتقرير وتقديمها للعميل.

ث. الاتصالات: لا بد من وجود "قنوات اتصال مفتوحة طيلة فترة علمية التدقيق مع المدقق المشترك الآخر لتحديد الأخطاء الجوهرية، حالات الغش أو التلاعب، احتمالية تحيز الإدارة، ونتائج التدقيق والاستنتاجات" التي قد تؤدي الى تعديلات في الرأي المشترك.

ج. وثائق التدقيق: اذ يجب ان تتضمن وثائق التدقيق "رسالة التكاليف من الإدارة، الموافقة على تقسيم العمل مع المدقق المشترك، اللقاءات والمداولات مع الإدارة بشأن البنود المعرضة لأخطار كبيرة مع مكوناتها، تخطيط عمليات التدقيق والاهمية النسبية للعناصر، إجراءات تدقيق إضافية قد يؤديها المدقق ان استدعت الحاجة والضرورة".

٤. عوامل نجاح التدقيق المشترك: عند القيام بتكليف أكثر من مكتب تدقيق في عمليات التدقيق المشترك لأول مرة فان المشتركين يواجهون صعوبة ومشاكل تفرضها طبيعة العملية نفسها، ولضمان نجاح المشتركين فيها وتحقيق اقصى درجات المنفعة منها توجد عدة عوامل يمكن اتباعها وهي كالاتي (مجموعة طلال أبو غزالة: ٢٠١٤):

أ. التوافق في القدرات المستخدمة في التدقيق: ويعني ذلك "ضرورة المقاربة بين الإمكانيات المتوفرة لكل مكتب مشترك في عملية التدقيق من حيث فلسفة العمل وحجم وإمكانية كل مكتب على أداء المهام، اذ ان التوافق بين القدرات والامكانيات سينعكس إيجابا على الكفاءة في الأداء والفاعلية في تحقيق الأهداف".

ب. تقسيم العمل: من الضروري تقسيم العمل قبل البدء بعملية التدقيق بغرض تحديد الواجبات والمسؤوليات لكل طرف عن أوجه القصور او الإهمال التي يمكن ان تحدث خلال التنفيذ، وقد يكون من المفيد التوزيع على أساس (مجموعة طلال أبو غزالة: ٢٠١١):

✓ تقسيم العمل على أساس عناصر الحسابات، أي "اناطة مهمة أحد طرفي العملية بتدقيق عناصر الميزانية، بينما تناط مهمة تدقيق كشف الدخل بالطرف الآخر".

✓ التقسيم حسب مساحة العمل اعتمادا على المدة الزمنية وتقديم التقرير عنها.

✓ التقسيم على أساس نشاط الوحدة الاقتصادية (العمليات الداخلية او الخارجية)، مع مراعاة عامل المهارة والخبرة لكل طرف.

ت. التنسيق والاتصال بين الأطراف: ان عملية التنسيق بين أطراف عملية التدقيق المشترك مهمة للغاية بهدف "التبادل المستمر للمعلومات ومناقشتها بغية التوصل الى تفاهات، اذ قد يواجهون مسائل او تعقيدات تستوجب اتخاذ القرار مما يعني وجود قنوات اتصال مفتوحة تسهل من انسيابية المعلومات والتي يفضل ان تكون موثقة لغرض تحديد المسؤولية والبت بالخلافات ان حصلت لاحقا".

ث. توزيع المسؤولية: بما ان عملية التدقيق المشترك "تتطلب مسؤولية تضامنية بين الاطراف ذات العلاقة اذ يتحمل كل طرف المسؤولية عن العمل المنجز من قبله بعد تقديم تقرير بذلك والذي يتم مناقشته مع بقية الأطراف الأخرى بهدف التوصل الى اتفاق بشأن جميع الملاحظات الواردة فيه وبالتالي تقويمها وتأثيرها النهائي في الرأي الواجب التصريح به بشأن عدالة ومصداقية البيانات المالية للشركة محل الفحص والتدقيق". وبالتالي يمكن تحديد هذه المسؤوليات بالآتي (العنقري: ٢٠٠٦):

✓ كافة الأطراف مسؤولة عن العمل غير المنجز لسبب او لأخر، اذ ان عدم تدقيق جانب معين لا ينفي المسؤولية عن تلك الأطراف.

✓ كافة الأطراف مسؤولة وبشكل مشترك عن القرارات المتخذة من قبلهم التي تتعلق بطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المتفق عليها.

✓ كافة الأطراف مسؤولة وبشكل مشترك عن عملية اعداد التقرير النهائي على أساس معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن الجهات المهتمة بمهنة التدقيق.

ج. حالات الاختلاف في الرأي: من الطبيعي ان تحصل خلافات في الرأي بين أطراف التدقيق المشترك في تنفيذ عملية التدقيق، الا انه من الضروري حصر تلك الخلافات في محيط العمل وان لا تصل الى علم الزبون، مع التأكيد على عدم التفرد او التمسك بالرأي من قبل أي طرف، ولحل الخلافات بينهم يفضل اتباع الآتي (لطي: ٢٠٠٥):

✓ اللجوء الى مكتب اخر للحكم في القضية موضع الخلاف.
✓ في حالة الإخفاق بالخطوة الأولى يتم اللجوء الى الجهات المنظمة للمهنة، او أية جهة يكون قرارها ملزماً لطرفين.
٥. أهداف التدقيق المشترك: يسعى التدقيق المشترك الى تحقيق العديد من الاهداف (ابراهيم: ٢٠١٨: ٥١):

أ. الاستفادة من المهارات المتراكمة وتنوع خبرات أعضاء فريق التدقيق المشترك واستخدام نقاط القوة لدى كل منهما لتعزيز كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.
ب. الحد من ظاهرة تركيز سوق التدقيق واقتصارها على مكاتب حسابات معينة والاستفادة من مكاتب التدقيق المحلية في القيام بمهام التدقيق.
ت. دعم وتعزيز استقلالية مراقب الحسابات وضمان مستوى جودة أعلى لعملية التدقيق.
ث. قيام كل مراقب حسابات "بالتحقق من الاجراءات والأعمال التي قام بها المراقب الآخر وبالتالي تقديم تقرير تدقيق واحد مشترك يحمل توقيعهما والذين يتحملون مسئولية قانونية واخلاقية مشتركة عن نتائج علمية التدقيق".

٦. أسباب اللجوء الى التدقيق المشترك: يمكن توضيح أسباب اللجوء الى التدقيق المشترك بالآتي (الجبور والسعدون: ٢٠١٤: ٢٨٥):

أ. استكمال النقص في الخبرة لدى أحد الأطراف المشتركة في عملية التدقيق المشترك..
ب. تغطية أوجه القصور لدى بعضهما البعض مما يسهم في تخفيض المخاطر المتعلقة بالمعلومات والحد من الانحرافات في النظام المحاسبي للعميل.
ت. تعزيز ادلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وبالتالي تحقيق تدقيق ذات جودة اعلى.
ثانياً استقلالية مراقب الحسابات: غالباً ما يقع مراقبي الحسابات في صراع حاد بين مصالحهم الخاصة لتوفير عائد مناسب وبين التزاماتهم المهنية تجاه تقديم نصائح وخدمات استشارية، الامر الذي يؤثر وبشكل

كبير على استقلاليتهم، وبالتالي انحيازهم لصالح الوحدات الاقتصادية عند كتابة التقرير النهائي بخصوص التقارير والقوائم المالية لتلك الوحدات، إذا لم يقرروا بان الأمانة والموضوعية هي التي تحكم توجهاتهم الذاتية خلافا لكل المغريات التي تؤثر على نزاهتهم وسمعتهم المهنية.

١. مفهوم الاستقلالية: وتعني قيام المدقق بعمله في جميع مراحل التدقيق بأمانة واستقامة وموضوعية وبدون تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأيّة ضغوطات يمكن ان تتعارض مع النزاهة والموضوعية (الذنيبات: ٢٠٠٩: ١٠٩)، وقد قامت هيئة الأوراق المالية الامريكية بوضع مفهومين لاستقلال مراقب الحسابات وكالاتي (الطائي والكعبي: ٢٠١٦: ٤٧١):

أ. الاستقلال الذهني: ويعني ان ينادى مراقب الحسابات بنفسه عن أية مصالح خاصة تربطه بالعمل او اية ضغوط نفسية عند ابداء رأيه الفني المحايد، وهو ما يتفق مع النظرية الذاتية الشخصية، التي ترى ان الاستقلالية هي حالة ذهنية لا يمكن وضع مقاييس محددة او معايير واضحة لها، لان تلك المعايير او المقاييس يمكن ان تتغير، بعكس الاستقلال الذهني الذي لا يتغير مفهومه وانما يجب على مراقب الحسابات ان يكون امينا ونزيها ويلتزم الصدق بشهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

ب. الاستقلال الظاهري: ويقصد به الالتزام بالأعراف وقواعد السلوك المهني التي تضمن عدم السيطرة من قبل الوحدة الاقتصادية على مراقب الحسابات، وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه المالية او الشخصية مع تلك الوحدة، وهذا ما تذهب اليه النظرية الموضوعية على انها مسالة بعيدة عن شخصية مراقب الحسابات وتفكيره، وانما يجب النظر اليها على انها مسالة موضوعية محددة بقواعد ومعايير لا يمكن تجاوزها.

٢. متطلبات الاستقلالية: قام ماوتز (mautz) بتقسيم الاستقلالية من حيث الباطن أي (الاستقلالية الذهنية) الى ثلاثة محاور هي (أبو القمصان: ٢٠٠٧: ٢٤):

أ. استقلالية التخطيط: وتعني قيام مراقب الحسابات بالتخطيط لأعمال التدقيق في ظل شعوره بالاستقلالية الكاملة للمهمة التي ينوي تنفيذها بهدف اعطاء الرأي الفني المحايد في القوام المالية للوحدة الاقتصادية محل الفحص والتدقيق.

ب. استقلالية الأداء: اي ابتعاد مراقب الحسابات عن كافة الضغوط والتأثيرات التي من شأنها تحييده عن مهام عمله وفق الخطة التي وضعت لذلك المسار والتي ان نفذت بشكل مستقل ان تضمن ابداء رأي مستقل ومحاييد.

ت. استقلالية اعداد التقرير: ويعد الجانب الأهم من استقلالية مراقب الحسابات، ويقصد بها ان الرأي الذي سيخرج به مراقب الحسابات هو حصيلة اعمال التدقيق التي مورست بشكل مستقل وفق الخطة المعدة مسبقا والتي يجب ان تؤدي الى النتيجة المنطقية في تقديم الرأي المستقل والمحاييد دون اية ضغوطات او تأثيرات قد تؤدي الى المساس باستقلاليتة ومهنيته المتوقعة منه.

٣. العوامل المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات: هناك العديد من العوامل التي تؤثر على استقلالية مراقب الحسابات والتي من شأنها التأثير في رأيه الفني المحاييد عند تقديم التقرير الى الجهة المكلفة له بشأن مدى عدالة وصدق البيانات التي تحتويها القوائم المالية محل الفحص والتدقيق (الرشيدى: ٢٠١٢: ص ١٨ - ص ١٩):

أ. هيمنة الإدارة على قرار تعيين مراقب الحسابات: ان قرار تعيين مراقب الحسابات يكون من حق أعضاء الجمعية العامة للمساهمين كونه يمثل وكيلا عنهم في تدقيق القوائم المالية للشركة التي لديهم أسهم فيها، الا ان تنازل او عدم اكتراث العديد منهم لهذا الحق القانوني قد اعطى للإدارة الحرية في تعيين مراقب الحسابات، والتي تقوم أصلا بأعداد تلك القوائم، ما قد يعده مراقب الحسابات إطرأء له وبالتالي التأثير على استقلاليته من قبل الادارة.

ب. قرار اقضاء المدقق: كما تقوم الإدارة باتخاذ قرار تعيين المدقق فأنها تقوم بإقضاءه او عزله عن المهمة المكلف بها عندما ترى الإدارة بان تصرفاته لا تتماشى مع رغباتها لأسباب منها اكتشافه لمخالفات جوهرية في البيانات المالية للشركة او عدم امتثال الإدارة للقوانين، علما بان هذا القرار هو من مسؤولية الجمعية العامة والتي يفترض اخطار المراقب به قبل إعلانه بهدف توضيح موقفه، وبالتالي فان عزل مراقب الحسابات تعسفيا يمنحه الحق بمقاضاة الإدارة عن اتعابه واية تأثيرات او اضرار ناتجة قد تؤثر على سمعته في سوق

العمل، ويستوجب من مراقب الحسابات التالي لعملية الاقصاء الاستفسار من زميله السابق عن الأسباب الحقيقية لذلك القرار.

ت. الارتباط المالي مع العميل: ويقصد به قيام علاقة مالية ما بين مراقب الحسابات او أحد افراد اسرته من جهة وبين إدارة الوحدة الاقتصادية (العميل) من جهة أخرى، ويتخذ هذا النوع من العلاقات أحد الاشكال الاتية:

✓ ارتباط مالي مباشر: أي ان تكون العلاقة ثنائية بين مراقب الحسابات وإدارة وموظفي الوحدة لاقتصادية محل التدقيق، كان تكون علاقة تجارية مشتركة او ان يقوم بإقراض تلك الوحدة او يقترض منها او قد يكون على شكل وعد بالحصول على منفعة او مصلحة مالية مشتركة. الا ان حصول مراقب الحسابات على قرض من جهة معينة لا يؤثر على استقلاليته بشرط معاملته كزبون حاله حال بقية الزبائن الا ان ذلك قد لا يبدو عمليا مما قد يثير الشكوك حول مراقب الحسابات ولذا ينصح بعدم اللجوء الى هذا النوع من الاقتراض.

✓ ارتباط مالي غير مباشر: أي ان تكون هناك علاقة مالية بين أحد أقارب مراقب الحسابات من الدرجة الأولى (زوجته مثلا) وبين الإدارة او موظفيها من خلال علاقة تجارية مباشرة او الاقتراض منها او اقراضها، وتتأثر استقلالية مراقب الحسابات فقط عند ارتباطه بعلاقة مالية او تجارية مباشرة مع العميل او أحد افراد اسرته الذين يعيهم قانونا.

المبحث الثالث: الدراسة الاستطلاعية:

في سبيل تحقيق الغاية المتوخاة من البحث فقد قام الباحث بإعداد استمارة الاستبانة وتوزيعها الكترونيا على مجتمع البحث وعينته المتمثل بعدد من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق والوطن العربي نتيجة لجائحة كورونا وما ترتب عليها من صعوبة الاتصال المباشر مع المبحوثين، بهدف استطلاع آراء أفراد العينة حول الأسئلة التي تضمنتها الاستبانة وقد كانت نتائج الدراسة وتحليلها كالآتي:

أولاً: تحديد مجتمع البحث

يتمثل مجتمع البحث بعينة مختارة من مكاتب مراقبي الحسابات، إذ تم توزيع ٤٠ استمارة استبانة على الأفراد المعنيين استرد منها (٣٧) استمارة حيث تم استبعاد (٧) استمارات لكونها غير صالحة للتحليل فيما استخدمت (٣٠) استمارة والتي تمثل نسبة ٧٥ % من مجموع الاستمارات الموزعة. ثانياً: تحليل نتائج الدراسة الاستطلاعية واختبار الفرضية:

١. إجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الجزء الأول من المحور الأول " هناك علاقة وتأثير للتدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات، تم تفرغ إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي يتضمنها الجزء الأول من المحور الأول من استمارة الاستبانة. والجدول الآتي يوضح تحليل نتائج فرضية البحث أعلاه.

الجدول (١)

رقم السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
١	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	١٠٠%	٠,٠٠٠%
٢	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	١٠٠%	٠,٠٠٠%
٣	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	١٠٠%	٠,٠٠٠%
٤	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	١٠٠%	٠,٠٠٠%
٥	٢,٦٠٠٠	٠,٦٢٣٩٧	٨٦,٦٧%	٢٤,٠٠%
٦	٢,٩٣٣٣	٠,٢٥٣٧١	٩٧,٧٨%	٨,٦٥%
٧	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	١٠٠%	٠,٠٠٠%
٨	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	١٠٠%	٠,٠٠٠%
٩	٢,٧٣٣٣	٠,٦٨٤٠٩	٩١,١١%	٢٥,٠٣%
١٠	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	١٠٠%	٠,٠٠٠%
١١	٢,٩٣٣٣	٠,٢٥٣٧١	٩٧,٧٨%	٨,٦٥%

أثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات

١٢	٢,٥٠٠٠	٠,٦٤٦٩٠	% ٨٣,٣٣	% ٢٥,٨٨
١٣	٢,٩٣٣٣	٠,٢٥٣٧١	% ٩٧,٧٨	% ٨,٦٥
١٤	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	% ١٠٠	% ٠,٠٠
المعدل العام	٢,٩٠٢٤	٠,١٩٤٠١	% ٩٦,٧٥	% ٦,٦٨

يلاحظ من الجدول (١) الذي يتضمن تحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة بخصوص " وجود علاقة وتأثير للتدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات، إذ بلغ المعدل العام لقوة إجابات أفراد العينة (٩٦,٧٥%) بوسط حسابي مقداره (٢,٩٠٢%) وهي بدرجة جيدة جدا وتجاوزت أداة القياس المقبولة (٢) وبانحراف معياري (٠,١٩٤) مقابل معامل الاختلاف (٦,٦٨%) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت ايجابية نحو أسئلة الجزء الاول.

٢. إجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الجزء الثاني من المحور الأول، وقد تم تفرغ إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأسئلة التي تضمنها الجزء الثاني من المحور الأول من استمارة الاستبانة والتي يوضحها الجدول الآتي:

الجدول (٢)

رقم السؤال	الوسط الحسابي	انحراف معياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
١	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠٠	%١٠٠	%٠,٠٠
٢	٢,٩٣٣٣	٠,٢٥٣٧١	%٩٧,٧٨	%٨,٦٥
٣	٢,٨٦٦٧	٠,٥٠٧٤٢	%٩٥,٥٦	%١٧,٧٠
٤	٢,٧٣٣٣	٠,٦٩١٤٩	%٩١,١١	%٢٥,٣٠
٥	٢,٥٣٣٣	٠,٥٠٧٤٢	%٨٤,٤٤	%٢٠,٠٣
٦	٢,٨٦٦٧	٠,٥٠٧٤٢	%٩٥,٥٦	%١٧,٧٠

٧	٢,٨٠٠٠	٠,٤٠٦٨٤	%٩٣,٣٣	%١٤,٥٣
٨	٢,٦٠٠٠	٠,٤٩٨٢٧	%٨٦,٦٧	%١٩,١٦
٩	٢,٧٠٠٠	٠,٦٩٦٥٥	%٩٠,٠٠	%٢٥,٨٠
١٠	٢,٦٦٦٧	٠,٥٦٨٣٤	%٨٨,٨٩	%٢١,٣١
المعدل العام	٢,٧٧٠٠	٠,٤٦٣٧٥	%٩٢,٣٣	%١٦,٧٤

يلاحظ من الجدول (٢) الذي يتضمن (١٠) أسئلة، بأن المعدل العام لقوة إجابات أفراد عينة البحث بلغ (٩٢,٣٣%) وبوسط حسابي مقداره (٢,٧٧) وهي بدرجة جيدة جدا وتجاوزت أداة القياس المقبولة (٢) وبانحراف معياري (٠,٤٦) مقابل معامل الاختلاف (١٦,٧٤%)، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية نحو جميع أسئلة الجزء الثاني.

٣. تحليل العلاقة والاثار بين التدقيق المشترك واستقلالية مراقبي الحسابات، والجدول رقم (٣) يوضح ذلك وبالتفصيل وكما يلي:

الجدول رقم (٣)

مستوى المعنوية	F		R ²	التأثير		معامل الارتباط	استقلالية مراقبي الحسابات التدقيق المشترك
	الجدولية	المحسوبة		β_1	β_0		
٠,٠٠٣	٤,٢٠	١١,٠٣١	٠,٣٩٩	١,١٥١ (٣,٣٢١)*	١٩,١٥١ (٧,٣٨٣)*	٠,٦٣٢ (٤,٣١٥)	

$$P_{\leq} ٠,٠٥, N = ٣٠, df = (٢٨): t (٢,٠٤٨)$$

$$P_{\leq} ٠,٠٥, N = ٣٠, df = (١, ٢٨): F (٤,٢٠)$$

أ. معامل الارتباط البسيط: ويوضح لنا الجدول رقم (٤) معامل الارتباط البسيط بين المتغيرين:

الجدول (٤)

قيمة معامل الارتباط البسيط	Y استقلالية مراقبي الحسابات
٠,٦٣٢	X التدقيق المشترك

مستوى دلالة إحصائية $(٠,٠٥)$

وتأسيساً على نتائج الجدول (٤) يتضح وجود علاقة ارتباط ايجابية ودالة معنوية بين التدقيق المشترك واستقلالية مراقبي الحسابات إذ بلغ معامل الارتباط البسيط بينهما $(٠,٦٣٢)$ وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(٠,٠٥)$. وكذلك يلاحظ وجود دلالة إحصائية بين التدقيق المشترك واستقلالية مراقبي الحسابات. إذ بلغت قيمة T المحسوبة $(٢,٠٤٨)$ ، والتي تعززها قيمة معامل التحديد (R^2) والبالغة $(٣٩,٩\%)$ ، والتي تشير الى قدرة عناصر المتغير المستقل (التدقيق المشترك) على تفسير $(٣٦,٩\%)$ من التباين الحاصل في المتغير التابع (استقلالية مراقبي الحسابات)، واما النسبة المتبقية فتعود لعوامل اخرى.

٤. ولتعزيز النتيجة السابقة فقد تم تحليل العلاقة لمعرفة مدى وجود فروق دالة احصائية بين التدقيق المشترك واستقلالية مراقبي الحسابات، من خلال تحليل التباين من اجل الوصول إلى اختبار الفرضية وكما في الجدول (٥):

الجدول (٥)

تحليل التباين ANOVA لأنموذج العلاقة بين التدقيق المشترك

القيمة الفائية F	
المحسوبة	الجدولية
١١,٣١	٤,٢٠

الدلالة الإحصائية $(٠,٠٥)$ درجة الحرية $(١,٢٨)$

ويتضح من الجدول (٥) إن قيمة F المحسوبة (١٥,٤٦٩) أكبر من قيمة F الجدولية (٤,٢٠) وذلك يدل على وجود فروق دالة إحصائية بين التدقيق المشترك واستقلالية مراقبي الحسابات عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥) وبدرجة الحرية (١,٢٨)، لذلك تقبل الفرضية التي مفادها " هناك علاقة وتأثير للتدقيق المشترك على استقلالية مراقب الحسابات " .

الهوامش:

١ أداة القياس المقبولة يقصد بها معدل الوسط الحسابي لمقياس ليكرت الثلاثي المستخدم في تحليل إجابات أفراد العينة.
٢ يقصد بمستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥) نسبة الفشل في الاجابة على الاسئلة الموجهة للمبحوثين من مجموع النسبة المئوية (١٠٠ %) وعليه كلما كان معامل الارتباط البسيط عاليا، اي أقرب الى الواحد الموجب فهذا يعني وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين تدعم الفرضية موضوعة البحث.

المراجع:

١. الاسدي، يوسف، ٢٠١٨، تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، مقالة منشورة على الانترنت بعنوان " التدقيق مفهومه وأهدافه، موقع المرجع الالكترونية للمعلوماتية، تاريخ الزيارة ٢٥ / ١٢ / ٢٠٢٠ الساعة التاسعة ليلا. <https://almerja.com/reading.php?idm=٩٨٩٥>.
٢. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ص٥.
٣. أبو لوي، احمد إسماعيل، ٢٠٠٤، أهمية التدقيق في ضبط عمل المحاسبين في الشركات، مقالة منشورة على شبكة الانترنت (موقع جريدة المحاسبين الالكتروني)، تاريخ الزيارة بتاريخ ٢٥ / ١٢ / ٢٠٢٠ الساعة العاشرة ليلا، <https://almohasben.com>.
٤. الديسطي، محمد عبد القادر، ٢٠١٤، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية، دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة- المجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة جامعة المنصورة العدد الأول ص ص ١٩- ٣٩.
٥. أبو العلا، أسامة مجدي فؤاد، ٢٠١٧، أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على رأي مراقب الحسابات وانعكاس ذلك على عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري.

٦. نشوان، إسكندر محمود حسين، ٢٠١٧، الاتجاه نحو التدقيق المشترك كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ١٠٠، المجلد ٢٣، ص ص، ٥٦٧ - ٦٠٥.
٧. قريط، عصام وحميدان، عدنان وصافي، هاشم، ٢٠١٨، دور التدقيق المشترك في رفع كفاءة استخدام المعاينة الاحصائية في تدقيق الحسابات - دراسة ميدانية في بيئة الاعمال السورية- مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد (٤٠) - العدد الأول / ٢٠١٨.
٨. مجموعة طلال أبو غزالة، ٢٠١١، مقالة بعنوان "رسالة المؤسسة" منشورة على الموقع الالكتروني للمجموعة، <https://www.tagorg.com/?lang=ar>
٩. مجموعة طلال أبو غزالة، ٢٠١٤، مقالة بعنوان " من نحن" منشورة على الموقع الالكتروني للمجموعة، <https://www.tagorg.com/?lang=ar>
١٠. العنقري، حسام عبد المحسن، ٢٠٠٦، من يحاسب المحاسب القانوني، مطابع السروات، جدة، المملكة العربية السعودية
١١. لطفي، امين السيد، ٢٠٠٥، مراجعة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية
١٢. إبراهيم، نبيلة سامي، ٢٠١٨، أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة - دراسة تطبيقية - رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
١٣. الجبر، يحيى بن علي والسعدون، ناصر بن محمد، ٢٠١٤، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق السعودي، دورية الإدارة العامة، المجلد (٥٤)، العدد الثاني، ص ص، ٢٨٣ - ٣٠٣. الرياض، السعودية.
١٤. الذنبيات، علي عبد القادر، ٢٠٠٩، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، ط٢، عمان، الأردن.