



جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية  
KUWAIT ACCOUNTANTS & AUDITORS ASSOCIATION

# المهنية

AL-MEHANEYA

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



إفتاحية العدد:

استقلالية مراقبي الحسابات ..  
« ضرورة ملحة »

التحديات المؤثرة على استقلال  
مراقب الحسابات  
- دراسة في مكاتب تدقيق  
الحسابات في سلطنة عمان -

AL-MEHANEYA

# المهنية

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



# إفتتاحية العدد

## استقلالية مراقبي الحسابات .. «ضرورة ملحة»

يؤدي مزاولو مهنة مراقبي الحسابات دوراً متزايداً في بيئة الأعمال، خاصة مع تعقد وتشابك الأعمال في مختلف القطاعات، وهو ما جعل المناداة باستقلالية مراقب الحسابات في إعداد تقاريره المحاسبية لتحقيق الشفافية المطلوبة في بيئة الأعمال دون أي تأثير عليه من قريب أو من بعيد أمراً بالغ الأهمية، خاصة وأن القوانين الدولية والإقليمية المنظمة لعمل مزاولي المهنة شهدت الكثير من التعديلات منذ الأزمة المالية العالمية عام 2008 وحتى يومنا هذا.

ويشير بحث "التحديات المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات - دراسة في مكاتب تدقيق الحسابات في سلطنة عمان" إلى الدور الكبير الذي يؤديه مراقب الحسابات، بسبب ما يضيفه تقريره من ثقة إلى القوائم المالية المدققة.

ونلاحظ أنه عند تطبيق المراحل المختلفة لعملية التدقيق، يجب على المدقق أن يحافظ على مستوى خلقي راقبي يحدد له نوع من الالتزام في سلوكياته المهنية أمام الله أولاً، وأمام الذات ثانياً، وأمام المجتمع أخيراً بالشكل الذي يدعم استقلاله.

وعلى هذا الأساس هدف البحث إلى بيان التحديات التي تؤثر على استقلال مدقق الحسابات، والذي توصلت نتائجه إلى أن المصالح المالية للمدقق مع العميل يمكن لها أن تؤثر على استقلال المدقق وأن تهديدات المراجعة الذاتية يمكن أن تؤثر على استقلال المدقق أيضاً، بالإضافة إلى أن التآلف غير المهني ودفاع المدقق عن مصالح العميل يمكن أن يؤثران على استقلال المدقق.

وقد حرص قانون مزاول مهنة مراقبي الحسابات ولائحته التنفيذية على تحقيق تلك الاستقلالية من خلال النص صراحة بوجود مراعاة مراقب الحسابات: تطبيق معايير التدقيق الدولية، وفقاً للأنظمة التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بما لا يتعارض مع أحكام وقوانين الدولة واتباع قواعد وسلوك وآداب المهنة والقواعد والمعايير الفنية المتعلقة بها، التفرغ التام لمزاولة المهنة، ومع ذلك يجوز له القيام بأعمال لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية والعمل على تطوير تطوير قدراته المهنية والحرص على التدريب المستمر وفقاً للمعايير ذات الصلة الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ووفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية في ضوء هذه المعايير.

فيصل عبدالمحسن الطبيخ

رئيس مجلس الإدارة

رئيس هيئة التحرير

## المحتويات

6

إسم البحث  
التحديات المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات  
- دراسة في مكاتب تدقيق الحسابات في  
سلطنة عمان -

## هيئة التحرير

رئيس هيئة التحرير

The Editor - in - Cheif

فيصل عبدالمحسن الطبيخ

Faisal Abdulmohsen Al-Tobaiekh

مدير التحرير

Editing Manager

طارق سليمان الكندري

Tareq Sulaiman Al-Kandari

هيئة التحرير

The Board of Editors

راشد عوض الهطلاني

Rashid Awad Al Hatlani

صباح مبارك الجلاوي

Sabah Mubarak Al-Jalawi

عبدالله سليمان الكندري

Abdullah Sulaiman Al-Kandari

ضاري علي الهاجري

Dhari Ali Al-Hajri

علي بدر الوزان

Ali Bader Al-Wazan

عبدالله مروان العيسى

Abdullah Marawan Al-Aisa

عبد الوهاب مشاري الفارس

Abdullwahab Mishari Al-Faris

فهد مطلق العازمي

Fahed Motlaq Al-Azmi



@kw\_aaa

@kw\_aaa

info@kwaaa.org

www.kwaaa.org

+965 24849799 - 24841662

+965 24836012

+965 51700060

# AL-MEHANEYA

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

Periodical - A Specialized in the Publication of Research Faculty Members at the Universities and Academic Colleges, Published By Kuwait Accountants & Auditors Association.

## مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

فيصل عبد المحسن الطيب  
Faisal Abdulmohsen Al-Tobaiekh  
رئيس مجلس الإدارة Chairman of the Board

راشد عوض الهطلاني  
Rashid Awad Al-Rashidi  
نائب رئيس مجلس الإدارة Vice Chairman of the Board

صباح مبارك الجلاوي  
Sabah Mubarak Al-Jalawi  
أمين السر General Secretary

عبدالله سليمان الكندري  
Abdullah Sulaiman Al-Kandari  
أمين الصندوق Treasurer

ضاري علي الهاجري  
Dhari Ali Al-Hajri  
عضو مجلس الإدارة Board Member

علي بدر الوزان  
Ali Bader Al-Wazan  
عضو مجلس الإدارة Board Member

عبدالله مروان العيسى  
Abdullah Marawan Al-Aisa  
عضو مجلس الإدارة Board Member

عبد الوهاب مشاري الفارس  
Abdullwahab Mishari Al-Faris  
عضو مجلس الإدارة Board Member

فهد مطلق العازمي  
Fahed Motlaq Al-Azmi  
عضو مجلس الإدارة Board Member

### Correspondence:

Should be addressed to: The Editor - in -  
Cheif of Al-Mehaneya, P.O. Box 22472  
Safat - 13085 - State of Kuwait, Cable:  
Al-Murajaa - State of Kuwait  
Fax: 00965 24836012  
Tel.: 24841662 - 00965 24849799

### المراسلات :

ترسل باسم رئيس هيئة تحرير مجلة «المهنية»  
ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085  
دولة الكويت  
برقياً: المراجعة دولة الكويت  
فاكس: 00965 24836012  
هاتف: 24841662 - 0096 24849799

### Advertisements:

Agreements in this regared should be  
made with the Management of Kuwait  
Accountants and Auditors Association.  
P.O. Box 22472 , Safat 13085 - State of Kuwait,  
Fax: 00965 24836012  
Tel.: 24841662 - 00965 24849799

### الإعلانات :

يتفق بشأنها مع إدارة جمعية المحاسبين  
والمراجعين الكويتية ص.ب: 22472 الصفاة  
الرمز البريدي 13085 دولة الكويت  
برقياً : المراجعة - الكويت  
00965 24836012 فاكس :  
24841662 - 00965 24849799 هاتف:

### Subscriptions:

Kuwait & GCC Countries:  
- 2.5 K.D for KAAA Members.  
- 5 K.D for Individuals.  
- 8 K.D for Companies.  
Arab Countries:  
- 10 K.D or the Equivalent in Local Currency  
for Individuals.  
Non Arab  
- 80 \$ for Companies.  
The Subscription fees Include Maile Charges,  
& Requests Should be Addressed to the  
Edotor - in - Cheif of Al-Mehaneya Magazine.

### الإشتراكات :

دولة الكويت ودول مجلس التعاون:  
- 2.5 دينار كويتي لأعضاء الجمعية.  
- 5 دناتير كويتية للأفراد.  
- 8 دناتير كويتية للمؤسسات.  
الدول العربية:  
- 10 دناتير كويتية أو ما يعادلها بالعملة  
المحلية للأفراد.  
- 16 دينار كويتي أو ما يعادلها بالعملة  
المحلية للمؤسسات.  
الدول الاجنبية:  
- 80 دولار أمريكي للمؤسسات.  
- قيمة الإشتراك تشمل أجور البريد وترسل  
الطلبات باسم رئيس هيئة تحرير مجلة  
المهنية.

### Price of one copy:

- 500 Filse for KAAA Members  
- Kuwait And GCC countries one K.D or the  
equivalent in local currency plus airmail  
charges.  
- Other countries: \$ 5 plus airmail charges.

### سعر النسخة :

- أعضاء الجمعية: 500 فلس  
- الكويت ودول مجلس التعاون: دينار كويتي  
واحد أو ما يعادلها بالعملة المحلية مضافاً إليه  
أجور البريد.  
- بقية دول العالم 5 دولارات أمريكية مضافاً  
إليها أجور البريد.

المجلة غير ملتزمة بإعادة أي بحث تتلقاه للنشر والأبحاث، والدراسات المنشورة في المجلة تعرب عن رأي أصحابها ولا تعرب بالضرورة عن رأي الجمعية.

# التحديات المؤثرة على استقلال مراقب الحسابات - دراسة في مكاتب تدقيق الحسابات في سلطنة عمان -

بحث من إعداد:

الأستاذ المشارك

أ.م.د. عمر اقبال توفيق

كلية التجارة وإدارة الأعمال/جامعة ظفار

otawfik@du.edu.om

## الملخص:

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

## المقدمة..

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

## منهجية البحث..

### 1- مشكلة البحث

يلعب مدقق الحسابات الخارجي دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية بسبب ما يضيفه تقريره من ثقة

إلى القوائم المالية المدققة، وعند تطبيق المراحل المختلفة لعملية التدقيق يجب على المدقق ان يحافظ على مستوى خلقي راقبي يحدد له نوع من الالتزام في سلوكياته المهنية امام الله أولاً ، وامام الذات ثانياً ، وامام المجتمع اخيراً بالشكل الذي يدعم استقلاله، على الرغم من السعي المتواصل لمدقق الحسابات لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية اثناء ممارسة عمله، الا ان وجود مصلحة مالية للمدقق في موضوع التدقيق، بالإضافة الى قيام المدقق بدور المدافع عن مصالح العميل تعتبر وبلا شك مصدر تعارض مصالح وضغطاً غير سليمياً على موقفه الذهني ، وعلية فان السؤال الرئيس لمشكلة البحث تتمثل في التساؤل الاتي: "ماهي التهديدات المؤثرة على استقلال مدقق الحسابات «

### ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية الاتية:

- أ- هل يؤثر وجود مصلحة مالية شخصية للمدقق في منشأة العميل على استقلال المدقق.
- ب- هل يؤثر قيام المدقق بتدقيق ما تم اعداده بمعرفته على استقلال المدقق.
- ج- هل يؤثر التالف غير المهني مع العميل على استقلال المدقق.
- د- هل يؤثر قيام المدقق بالدفاع عن مصالح العميل على استقلال المدقق.

### 2- اهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- أ- إبراز دور وأهمية استقلال المدقق والدوافع التي تدعم استقلال المدقق.
- ب- بيان التهديدات التي تؤثر على استقلال مدقق الحسابات.

### 3- اهمية البحث

- أ- الارتقاء بالخدمات التي يقدمها المدقق.
- ب- يعد الاستقلال اهم ركيزة من ركائز عملية التدقيق.
- ج- يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يساير التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي تركز على الاستقلال المهني للمدقق ودوره في تحقيق شفافية التقارير المالية.

### 4- فرضيات البحث

- الفرضية الرئيسية : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التهديدات التي تواجه المدقق واستقلال المدقق. وتتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:
- أ- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود مصلحة مالية شخصية للمدقق في منشأة العميل واستقلال المدقق.
  - ب-توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تهديدات المراجعة الذاتية واستقلال المدقق.
  - ج- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التالف غير المهني مع العميل واستقلال المدقق.
  - د- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين قيام المدقق بالدفاع عن مصالح العميل واستقلال المدقق.

## 5- الدراسات السابقة :

أ- دراسة قايد (2007) «المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية» هدف البحث التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة مهنة المدققة في المملكة العربية السعودية.. وقد أظهرت نتائج البحث أن هناك توافقاً كبيراً بين أفراد عينة البحث ( المكاتب الفردية، والشركات المهنية) حول العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات في المملكة العربية السعودية، كما أن هناك اتفاقاً بين أفراد عينة البحث على أن استقلالية مراجع الحسابات تعد من أهم القضايا المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بجودة عملية المدققة، بالإضافة إلى أنه كان هناك إجماع بين عينة البحث على أن المعايير المهنية وقواعد سلوك وأداب المهنة المتعلقة بالاستقلال أعطت المدقق المقومات الذاتية حتى يتمكن من المحافظة على استقلاله، وأخيراً نجد أن النتائج أيدت فرضيات الدراسة. واختتم البحث بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة وضع إطار عام للعوامل المؤثرة على استقلال المدقق ليس فقط من وجهة نظر فئة معينة، ولكن من وجهة نظر عدة فئات حتى يمكن التقليل من مخاطر فقدان المدقق لحياذيته واستقلاله. والعمل على إيجاد كافة السياسات والإجراءات التي من شأنها الحفاظ على استقلال المدقق.

ب- دراسة منصور (2013) «مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة)» هدفت الدراسة التعرف على مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية. أظهرت النتائج أن إشراف لجنة التدقيق على مناقشة المدقق الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق من أهم العوامل المحددة لدور اللجنة، كما ارتبط مفهوم تغيير المدقق بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب من الدرجة الأولى مما يعزز استقلاله، بالإضافة إلى أن تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل يعتبر من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله. ولقد توصلت الدراسة إلى توصيات أهمها ضرورة أن يتولى المجلس التشريعي وضع نظام عملي ينص على تغيير مراجع الحسابات كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظاً على استقلاله، وضرورة التعريف بأهمية وجود فترة التهدئة - period off cooling- لما لها من أثر واضح في الحد من الممارسات والضغطات التي قد تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات الخارجي وتحديدها بعدد سنوات مناسب.

ج-دراسة (جربوع، 2007) بعنوان «مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المدققة وتعزيز موضوعيته واستقلاله»

هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المدققة وتعزيز موضوعيته واستقلاله توصلت الدراسة أن فكرة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي تحدث دائماً عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي، وأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المدقق وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله، اوصت الدراسة : ضرورة أن يمارس المدقق الخارجي الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله، ضرورة إلزام مدققي الحسابات بالشركات المساهمة في قطاع غزة لتغيير المدققين لديها بعد

خمس سنوات كحد أقصى وذلك بقصد الابتعاد بخدمات المدققة عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المدقق إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة عملية المدققة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية.

د- دراسة (Patrick et al, 2017) Effect of Auditor Independence on Audit Quality: A Review of Literature هدفت الدراسة مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة باستقلالية المدقق وجودة التدقيق من أجل تحديد تأثير الأول على الثاني. وتوصلت. واستناداً إلى المراجعة النظرية للمصادر الثانوية (المجلات والكتب ومواد الإنترنت الأخرى)، توصلت الدراسة بأن استقلالية المدققين تحقق جودة التدقيق، ومن ثم فإن جودة المراجعة والاستقلال لا يمكن أن يعملان بشكل منفصل، وأن هناك علاقة قوية بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق. وكشفت الدراسة عن أربعة تهديدات لاستقلال مدقق الحسابات، والتي هي أهمية العميل، والخدمات غير التدقيق وحياسة التدقيق، وانتماء العميل مع شركات التدقيق. ركزت معظم الدراسات المتعلقة باستقلال مدققي الحسابات وجودة التدقيق على واحد أو اثنين من التهديدات وأكثر هذه الدراسات كانت خارج نيجيريا. وحتى تلك التي أجريت في نيجيريا كانت تركز على القطاع المصرفي. وواصلت الدراسة بإجراء مزيد من الدراسات في نيجيريا مع مراعاة التهديدات الرئيسية الأربعة وان تشمل قطاعات أخرى مثل الصناعة التحويلية ووسائل النقل والإعلام والتعليم وما إلى ذلك.

هـ- دراسة (Ebimobwei & Keretu, 2011)

Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria هدفت الدراسة فحص دور التغيير الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق، التكاليف والاستقلالية في جنوب نيجيريا إذ قام الباحثان بجمع البيانات الأولية والثانوية طريق استبيان وزعت على المراجعين ومستخدمي القوائم ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والتدقيق. وتوصلت الدراسة بأن هناك علاقة إحصائية موجبة بين التغيير الإلزامي للمراجع وجودة تقارير المراجعة، هناك علاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلالية التدقيق، وهناك علاقة إيجابية بين صراعات المصالح وتكاليف وأن التغيير سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف خدمات التدقيق.

و- دراسة (Mustaf al, et, 2010) The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt هدفت الدراسة توضيح الأسباب الحقيقية الكامنة وراء نقص استقلالية المدقق في مصر وكيفية التغلب عليها. وكان من أهم نتائجها: أن التغلب على مشكلة نقص استقلالية المدقق يمكن أن تعالج بالدوران المنتاب للمدقق وذلك لكل الشركات التي أجريت عليها الدراسة ويتم ذلك بعد مرور فترة زمنية معينة. ان نقص الاستقلالية راجع إلى عدم تطور معايير التدقيق المصرية. أوصت الدراسة على ضرورة تطبيق قانون لدوران مراجع الحسابات الخارجي كحل لمشكلة نقص الاستقلالية على أساس شركة التدقيق وليس شريك التدقيق وكطريقة لتعزيز جودة التدقيق، نقص في وجود قواعد أخلاقيات المهنة لممارسي المهنة في مصر.

ذ- دراسة (Salehi, et al, 2009)

"Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran" تناولت الدراسة العلاقة بين استقلال مراقب الحسابات وفجوة التوقعات في التدقيق. أكدت الدراسة إن استقلال مراقب الحسابات هو أمر جوهري في ظل فصل الملكية عن الإدارة، واستقلال المراقب هو الأساس

في مهنة المحاسبة العامة المهنة وهو يحافظ على حماية المهنة وصيانة مكانتها في المجتمع، وهو أمر أساسي لموثوقية تقارير مراقبي الحسابات. وتوصلت الدراسة الى وجود ثغرات توقع كبيرة بين آراء المراقبين وتوقعات المستثمرين تؤثر على المستوى الفعلي لاستقلال مراقبي الحسابات في إيران. حيث يرى المراقبين أن العوامل الخارجية (الإطار التنظيمي، والتحكم المؤسسي) هي أكثر فعالية في استقلال المراقب، في حين أن المستثمرين يعتقدون ان العوامل الداخلية تضعف استقلال مراجعة الحسابات أكثر من العوامل الخارجية. وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام مراقبي الحسابات بتدعيم الجوانب التي تدعم استقلالهم أمام المستثمرين، وعلى الجهات المهنية التأكيد على هذه المسألة ودعمها، وعلى المستثمرين عدم المغالاة في توقعاتهم فيما يتعلق بآراء مراقبي الحسابات لتضييق فجوة التوقع.

ن- دراسة (Ferdinand, et al, 2007) Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Non-Audit Fees تناولت هذه الدراسة تأثير اجور الخدمات غير التدقيق (الخدمات الاستشارية) على استقلالية المدققين. توصلت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط إيجابيا بين رسوم الخدمات الاستشارية والاستقلال، وأن رسوم الخدمات الاستشارية قد تضعف استقلالية مراجع الحسابات عندما تكون مدة مراجع الحسابات قصيرة والعكس عندما تكون فترة التدقيق طويلة. وعلاوة على ذلك، تبين النتائج وجود ارتباط إيجابي بين رسوم الخدمات الاستشارية وأرباح الشركات.

#### 6- متغيرات الدراسة

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

#### 7- مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في سلطنة عمان، اعتمد الباحث في الدراسة الميدانية على المقابلات الشخصية بالإضافة الى استمارة الاستبانة بوصفها مصدرا مهما للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة وتم تصميمها في ضوء أهداف وفرضيات البحث. وتم ترتيب الأسئلة على مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط، وتم اختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها وكذلك مدى اتساق وثبات المقياس المستخدم في جمع البيانات باستخدام معامل ارتباط Cronbach-Alpha وهو أسلوب إحصائي يبين مدى الاتساق والثبات والترابط بين متغيرات الدراسة ككل أو متغيرات جزئية واحدة تمثلها فرضية واحدة أو هدف واحد. وكانت قيمة معامل ارتباط Cronbach-Alpha 0.86. وهي قيمة يستدل من خلالها على إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد العينة وإمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي، بعد ذلك تم

إجراء تحليل لإجابات عينة البحث باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وعلى أساس طبيعة متغيرات الدراسة وأساليب القياس ولأغراض التحليل تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:  
أ- الوسط الحسابي منسوباً للقيمة العظمى لمقياس ليكرت، وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من ٦٠٪، أي عندما يزداد الوسط الحسابي عن ٣ درجات من مساحة المقياس، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والنسب المئوية لعمل تحليل أولي لإجابات أفراد العينة  
ب- تحليل ( One Samplet ) لاختبار فرضيات البحث.

#### 8- نتائج توزيع استمارة الاستبانة:

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

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

النسبة %	العدد	البيان
100%	53	الاستبيانات الموزعة
100%	53	الاستبيانات المستردة
-	-	الاستبيانات غير المستردة
100%	53	الاستبيانات القابلة للتحليل

تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:  
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

#### جدول (2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

يبين الجدول (2) ان تخصص المحاسبة كان الأكثر بين أفراد عينة الدراسة اذ بلغت نسبة تخصص المحاسبة 93% وهذا يعطي مؤشر على أن عينة البحث كانت لها خلفية علمية مؤهلة للإجابة على أسئلة الاستبانة وأن إجاباتهم تكون واقعية ولها مصداقية عالية بما يخص موضوع المحاسبة الإبداعية و الأزمة المالية.

النسبة %	العدد	البيان
93%	49	محاسبة
5%	3	مالية ومصرفية
2%	1	ادارة اعمال
100%	53	المجموع

### جدول (3) افراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

يبين الجدول (3) إن مؤهل الشهادات المهنية كانت الأكثر بين افراد عينة الدراسة اذ بلغت النسبة 66% وهذا يدعم الإجابة على اسئلة الاستبانة بسبب كونهم يمتلكون المؤهلات العلمية والعملية المناسبة .

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

### جدول (4) يبين توزيع عينة أفراد الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة %	العدد	الخبرة
13	7	اقل من 5 سنوات
32	17	5 - 10 سنوات
40	21	10 - 15 سنة
15	8	اكثر من 15 سنة
100	53	المجموع

حيث ان الخبرة 10 - 15 سنوات هي الأكثر بين افراد عينة الدراسة اذ بلغت النسبة 40% وهذا مما يعني احتكاك عينة الدراسة بالواقع العملي والمهني مما ينعكس ايجابيا على صحة إجاباتهم على الاستبانة.

### الجانب العملي: اختبار فرضيات الدراسة

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

تناولت هذه الفرضية العلاقة وجود مصلحة مالية للمدقق واستقلال المدقق وذلك من وجهة نظر المدققين وقد أظهرت النتائج بان عينة البحث تتفق على ان وجود مصالح مالية للمدقق مع العميل هو العامل الاكثر تأثيراً على استقلالية مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات افراد العينة (3.77) وبنسبة (75.4%) وان قيمة الوسط الحسابي كان اكبر من المتوسط الفرضي للوسط الحسابي والبالغ (3). وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الباحث، ويبين الجدول رقم (٤) نتائج اختبار T للعينة الواحدة. من خلال الجدول أعلاه

يتضم أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية للفرضية الاولى وهي معنوية عند مستوى...، وهذا يعني أن عينة البحث ترى أن المصالح المالية للمدقق مع العميل تؤثر على استقلال المدقق ، لذا تقبل الفرضية الاولى وبمستوى ثقة 95%.

#### جدول رقم (5) اختبار One Sample T-test لفرضيات البحث

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
المصالح المالية للمدقق	3.77	0.95	11.485	0.000
تهديدات المراجعة الذاتية	3.65	0.85	9.489	0.000
التالف غير المهني	3.29	0.83	7.390	0.000
الدفاع عن مصالح العميل.	3.54	0.98	7.584	0.000

**اختبار الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تهديدات المراجعة الذاتية واستقلال المدقق. تناولت هذه الفرضية العلاقة بين تهديدات المراجعة الذاتية واستقلال المدقق وذلك من وجهة نظر المدققين وقد أظهرت النتائج بان عينة البحث تتفق على ان تهديدات المراجعة الذاتية هو عامل مؤثر على استقلالية مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات افراد العينة (3.65) وبنسبة (73%) وان قيمة الوسط الحسابي كان اكبر من المتوسط الفرضي للوسط الحسابي والبالغ (3). وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الباحث، ويبين الجدول رقم (4) نتائج اختبار T للعينة الواحدة. من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية للفرضية الثانية وهي معنوية عند مستوى...، وهذا يعني أن عينة البحث ترى أن تهديدات المراجعة الذاتية تؤثر على استقلال المدقق ، لذا تقبل الفرضية الثانية وبمستوى ثقة 95%.

**اختبار الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التالف غير المهني للمدقق واستقلال المدقق تناولت هذه الفرضية العلاقة بين التالف غير المهني للمدقق واستقلال المدقق وذلك من وجهة نظر المدققين وقد أظهرت النتائج بان عينة البحث تتفق على ان بين التالف غير المهني للمدقق هو عامل مؤثر على استقلالية مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات افراد العينة (3.29) وبنسبة (66%) وان قيمة الوسط الحسابي كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3) المستخدم في هذه الدراسة. وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الباحث، ويبين الجدول رقم (4) يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية للفرضية الثالثة وهي معنوية عند مستوى...، وهذا يعني أن عينة البحث ترى أن التالف غير المهني يؤثر على استقلال المدقق ، لذا تقبل الفرضية الثالثة وبمستوى ثقة 95%.

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

تناولت هذه الفرضية العلاقة بين الدفاع عن مصالح العميل واستقلال المدقق وذلك من وجهة نظر المدققين وقد أظهرت النتائج بان عينة البحث تتفق على ان بين التالف غير المهني للمدقق هو عامل مؤثر على استقلالية مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات افراد العينة (3.54) وبنسبة (70%) وان قيمة الوسط الحسابي كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3) المستخدم في هذه الدراسة، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T-test لإجابات عينة الباحث، ويبين الجدول رقم (4) يتضح أن قيمة T المسحوبة اكبر من قيمة T الجدولية للفرضية الرابعة وهي معنوية عند مستوى...، وهذا يعني أن عينة البحث ترى أن الدفاع عن مصالح العميل تؤثر على استقلال المدقق، لذا تقبل الفرضية الرابعة وبمستوى ثقة 95%.

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

- 1- المصالح المالية للمدقق مع العميل تؤثر على استقلال المدقق
- 2- تهديدات المراجعة الذاتية تؤثر على استقلال المدقق.
- 3- التالف غير المهني يؤثر على استقلال المدقق.
- 4- دفاع المدقق عن مصالح العميل يؤثر على استقلال المدقق.

### الاستنتاجات:

- 1- الهدف الاساس للتدقيق موجه نحو اكتشاف الاخطاء، اذ كانت الاستقلالية لها مفهوم النزاهة التي مثلت المتطلبات التي عُدّت ضرورية من اجل اكتشاف أي احتيال او تلاعب.
- 2- ان وجود مصلحة مالية للمراقب في موضوع التدقيق او في معطيات التدقيق سيكون وبلا شك مصدر تعارض مصالح وضغطاً غير سليماً على موقفه الذهني.
- 3- من المهم جداً ان يحتفظ الجمهور بثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق وفي التزام اعضائها بمبدأ الاستقلال، لذلك يجب ان لا يظهر المراقب امام الجمهور بمظهر عدم الاستقلال او يدخل في علاقات من شأنها ان تجعل الجمهور يعتقد بعدم استقلال.
- 4- يجب ان تكون للمدقق شخصيته المستقلة التي تجعله لا يتأثر بآراء الآخرين، وان يؤدي واجباته كاملة على الرغم من أي ضغط قد يقع عليه، وان تكون لديه الشجاعة الكافية لتأدية واجباته بامانة بصرف النظر عن تأثير ذلك على مصالحه الشخصية.

### التوصيات:

- 1- يجب على المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق مسؤولية توفير الحماية الكافية للمدقق للتقليل من اثار التهديدات.
- 2- يجب على المراجع الافصاح في تقريره عن التهديدات التي تواجهه اثناء عملية التدقيق.
- 3- تفعيل دور لجان التدقيق داخل الشركات لتوفير الحماية المناسبة للمدقق.

## المصادر..

- 1- جربوع ، يوسف (2008) «مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله» مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص757 -ص 794 يناير.
- 2- قايد ، وئام (2007) «العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية» رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز.
- 3- منصور، نسرين (2013) «مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة» رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة.
- 4- Ebimobowei A. , Keretu O. J. (2011) "Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria" "International Business Management" -166:(3)5 172 · March.
- 5- Ferdinand A. ,G., Gopal V., Bikki ,J. (2007) "Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Non-Audit Fees" Auditing A Journal of Practice & Theory 2)26) · May.
- 6- Mostafa , D., Hussien M. (2010) "The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt" . [http://mgt.guc.edu.eg/wpapers/023mostafa\\_habib2010.pdf](http://mgt.guc.edu.eg/wpapers/023mostafa_habib2010.pdf)
- 7- Salehi M., Mansoury, A., Azary, Z. (2009) "Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran" international Journal of Economics and Finance February Vol.1, No1.







AL-MEHANEYA

# المهنية

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

# المبتدئين المبتدئين

معاً نحو الريادة

2 0 2 1