

أثر تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي  
(دراسة استطلاعية على عينة من معدي البيانات المالية في القطاع العام الحكومي))

**The Impact of Threats to Harmony and Social Relations on the Independence of the Auditors of the Federal Board of Supreme Audit**

أسعد محمد علي وهاب العواد<sup>1\*</sup>، ريام فاهم كاظم الغانمي<sup>2</sup>

1- قسم المحاسبة - كلية الادارة والاقتصاد-جامعة كربلاء- العراق asaad.m@uokerbala.edu.iq

2- قسم المحاسبة - كلية الادارة والاقتصاد-جامعة كربلاء- العراق reyam.f@uokerbala.edu.iq

تاريخ النشر : 2021/12/31

تاريخ القبول : 2021/12/27

تاريخ الاستلام : 2020/12/15

**المستخلص:**

يهدف البحث إلى التعرف على العلاقة بين استقلالية المدققين ومصداقية البيانات المدققة وتأثيرها على قرارات المستفيدين , ومن أهم الاستنتاجات التي توصل لها هذا البحث هي: ان ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية , كما وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات من اهمها على ديوان الرقابة المالية الاتحادي ان يتبنى سياسة التوعية المستمرة لمدقيقيه بشأن مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية وأثرها على استقلاليتهم عن طريق الدورات التدريبية المعدة بهذا الصدد.

**الكلمات المفتاحية:** تهديدات التآلف، تهديدات العلاقات الاجتماعية، استقلالية المدقق

**Abstract:**

The research aims to identify the relationship between the independence of the auditors and the credibility of the audited data and its impact on the decisions of the beneficiaries. The most important conclusions of this research are that the work pressures of the auditors of the Federal Board of Supreme Audit are difficult and complex, which affects the degree of their commitment to the principle of independence against threats of harmony and social relations. The researchers also recommended a number of recommendations, the most important of which is the Federal Audit Bureau to adopt a policy of continuous awareness to its auditors on the face of the threats of socialization and social relations and their impact on their independence through training courses.

**Keywords:** Threats of Harmony, Threats of Social Relations, the independence of the auditor

## المبحث الأول: الإطار المنهجي للبحث

تمهيد:

سيتناول الباحثان في هذا المبحث منهجية البحث المتمثلة بأهمية البحث ومن ثم عرض إشكالية البحث وكذلك هدفه بالإضافة إلى فرضيات البحث وأسلوبه ومحدداته وكما يلي:

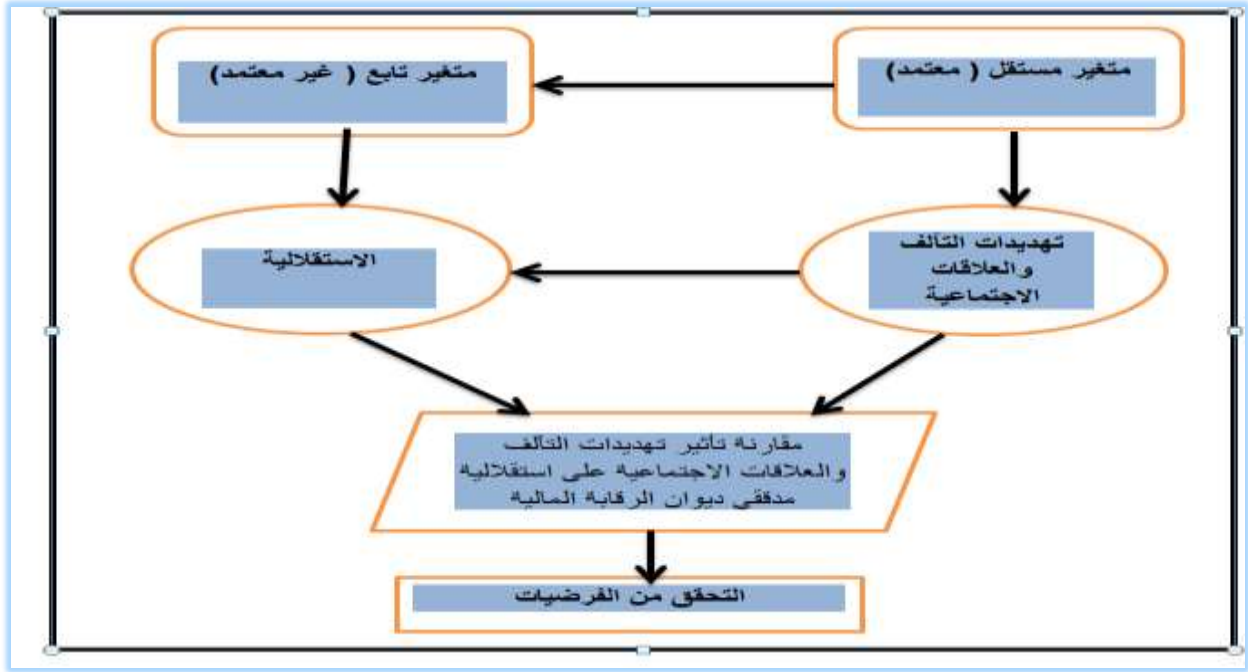
### أولاً: أهمية البحث:

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

### ثانياً: أهداف البحث:

إن الحياد أو الاستقلال ينظر إليه على أنه أهم الخصائص التي يجب إن تتوفر عند أي مدقق بدون أي جدل ويمثل العمود الفقري لعملية التدقيق، إذ إن زيادة الطلب على التدقيق جاء نتيجة الحاجة إلى شخص أو أشخاص مستقلين من خارج الشركة لتدقيق البيانات المالية ليضفوا لها نوع من المصداقية والطمأنينة بان عمل الإدارة المسؤولة عن اعداد البيانات المالية موثوق بها. ولهذا الأسباب نرى من الأهمية بمكان الخوض في هذا الموضوع للوقوف على التهديدات التي تتعرض لها استقلالية المدقق وماهي آليات حماية الاستقلالية كما وردت في أدبيات التدقيق. ولتحقيق هذه الأهداف سوف تقوم الباحثان بقياس الآتي:

- 1- التحقق من الاستقلالية التي يتمتع بها مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
- 2- التعرف على التهديدات التي يتعرض لها مدققي الديوان نتيجة قيامهم بأعمال الرقابة والتدقيق لأكثر من فترة مالية مع نفس العميل (تهديد التآلف والعلاقات الاجتماعية) والتي ربما تؤثر على استقلاليتهم.
- 3- الضغوطات التي يتعرض لها مدققي الديوان من قبل رؤساء الهيئات او المدراء بسبب علاقتهم الاجتماعية والشخصية والتي تؤثر على استقلاليتهم.



الشكل رقم (1) يوضح كيفية تحقيق الأهداف التطبيقية للبحث

### ثالثاً: مشكلة البحث:

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

- 1- هل هناك علاقة أثر لتهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية من وجهة نظر مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي؟
- 2- هل هناك علاقة أثر لإجراءات ديوان الرقابة المالية الاتحادي في حماية المدققين من تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية؟
- 3- هل هناك علاقة أثر مشترك بين تهديدات التآلف وإجراءات ديوان الرقابة الاتحادي على استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي؟

### رابعاً: فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: (وجود علاقة ارتباط بين عبارات متغير تهديدات التآلف ومتغير الاستقلالية).

الفرضية الثانية: (وجود علاقة ارتباط بين عبارات متغير الاستقلالية ومتغير التهديدات).

## 2-5 أساليب جمع البيانات:

2-5-1 مصادر الإطار النظري: تم الاستعانة بالمراجع والكتب والرسائل والاطاريح الاجنبية والعربية والعراقية بالإضافة إلى المواقع الالكترونية والبحوث والدوريات المنشورة ذات العلاقة بموضوع البحث.

2-5-2 الجانب العملي: سيتم توزيع 75 استمارة استبيان على معدي البيانات المالية في دوائر محافظة كربلاء وتحليل نتائج الاستبيان بواسطة برنامج spss واستخراج النتائج لاختبار فرضيات البحث.

## 2-6- حدود البحث:

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

الحدود الزمانية: توزيع الاستبانة للفترة من 2018/10/20 – 2018/11/23.

## المبحث الثاني: تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية واستقلالية مراقب الحسابات

### أولاً: تهديدات التآلف. Familiarity Threats

ويقصد بتهديدات التآلف هي وجود علاقة وثيقة ما بين المدقق او أحد أعضاء فريق التدقيق مع عميل التدقيق بحيث يتعاطف معه بشدة ويجعله متأثر بشكل مبالغ فيه بشخصية ونوعية مديري هذا العميل مما يؤدي إلى تهديد الثقة The Trust Threat ويصبح المدقق محل ثقة تماماً من ممثلي ادارة العميل وبالنتيجة لا يكون المدقق صارم او يمارس الشك المهني عند اجراء عملية التدقيق، وعادة ينشأ هذا التهديد نتيجة العمل لفترة طويلة عند العميل، كما ان هناك عدة اسباب قد تؤدي الى خلف تهديد التآلف ولعل من اهمها هي ما يلي : (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين , 2012 : 16 )

أ- في حالة وجود علاقة عائلية قريبة أو مباشرة ما بين عضو من فريق العملية مع عضو يعمل مسؤولاً أو مديراً لدى العميل.

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

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

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

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

### 1- تهديدات العلاقات الاجتماعية: Threats of social relations

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

### 2- تهديدات المصلحة الشخصية. Threats of personal interest

وهي التهديدات التي تحدث نتيجة لوجود مصالح مالية او مصالح اخرى تؤثر وبشكل غير ملائم على سلوك المدقق , كما ان هناك مجموعة من الأسباب والظروف التي قد تؤدي الى نشوء هذا التهديد وهي ما يلي:  
(دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين , 2012: 17)

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

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

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

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

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

### 3- تهديدات التأييد: Threats of resistance

ويقصد به قيام المدقق بالترويج لموقف العميل أو صاحب العمل, حيث ان هناك عدة ظروف وأسباب قد تؤدي الى خلف هذا النوع من التهديد ولعل من أهم هذه الأسباب ما يلي: (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين , 2012: 18)

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

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

### 4- تهديدات المضايقة: Threats of harassment

يعرف على انه هو التهديد الذي يمنع المدقق من العمل بموضوعية نتيجة لضغوطات قد تكون فعلية او متوقعة ولعل من أهم الظرف التي تؤدي الى خلف هذا النوع من التهديد ما يلي : (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين , 2012: 19)

- أ- يحدث في حالة وجود شركة يتم تهديدها بالطرء.
- ب- في حالة قيام عميل التدقيق بالإشارة إلى انه لن يقوم بمنح عقد تقديم خدمة التأكيد المخطط له إلى الشركة إذا استمرت هذه الشركة في عدم الموافقة على المعاملة المحاسبية للعميل لعملية معينة.
- ت- يحدث في حالة وجود شركة يتم تهديدها بالمقاضاة من قبل العميل.
- ث- يحدث في حالة وجود شركة يتم الضغط عليها من اجل تخفيف نطاق العمل المنجز بشكل غير ملائم بغرض تخفيض الإتعاب.

#### 5- تهديد تعارض المصالح: Threat of conflict of interest

يمكن تعريف تهديد تعارض المصالح على انه هو ذلك الموقف او الوضع الذي تتأثر فيه استقلالية وموضوعية قرار شخص بمصلحة معنوية او مصلحة مادية وشخصية قد تهمه هو او احد اقاربه او تهم احد أصدقائه المقربين , او عندما يكون أدائه بالعمل قد يتأثر باعتبارات شخصية قد تكون مباشرة او غير مباشرة, هذا وقد يقع مدقق الحسابات فريسة سهلة الى تهديد تعارض المصالح وذلك نتيجة لعدة اسباب ولعل من اهمها هي انه يتم تهديده من قبل الشركة التي تقوم بتعيينه بنقل اعمال التدقيق الخاصة به الى مدقق اخر إذ لم بغض النظر عن بعض المخالفات المحاسبية لدى الشركة محل التدقيق , كما ان المدقق قد يضطر الى الموافقة على بعض المخالفات المحاسبية من اجل الحصول على عقود عمل مع هذه الشركة , او من اجل الحفاظ على استمرارية عقد العمل معها, وبهذا الصدد فقد قام مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين ضمن دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين بإصدار مجموعة من نصوص التي تعمل على منع تعارض المصالح وهي ما يلي: ( عنبر: 6)

- أ- ينبغي على مراقب الحسابات أن يتخذ خطوات معقولة من اجل تحديد الظروف التي يمكن أن تعمل على خلق تهديد التعارض في المصالح، والتي قد تؤدي هذه الظروف إلى خلق تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية كما ان هناك مجموعة من الأسباب التي قد تؤدي الى خلق تهديد التعارض في المصالح ومنها:
  - 1- يحدث في حالة تنافس مراقب الحسابات مباشرة مع الشركة التي تكون خاضعة لتدقيقه أو عندما يكون لديه مشروع مشترك مشابه مع منافس رئيس للشركة.
  - 2- يحدث في حالة قيام مراقب الحسابات بأداء خدمات الشركات التي تتعارض مصالحهم أو تكون الشركات في نزاع مع بعضهم البعض فيما يتعلق بالموضوع أو المعاملة المعنية.

ب- ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم أهمية أية تهديدات- ويشمل ذلك التقييم قبل قبول أو استمرار علاقة ما مع شركة معينة أو عملية محددة- ما إذا كان لدى مراقب الحسابات أية مصالح تجارية أو علاقات مع الشركة أو طرف ثالث والتي قد تؤدي إلى خلق تهديدات، وفي حال عدم اتضاح أن تلك التهديدات غير هامة، في هذه الحالة ينبغي على المدقق ان يقوم بدراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها من اجل القضاء عليها او تقليصها إلى مستوى مقبول ولعل من أهم هذه الإجراءات هي : (دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين , 2012 :19)

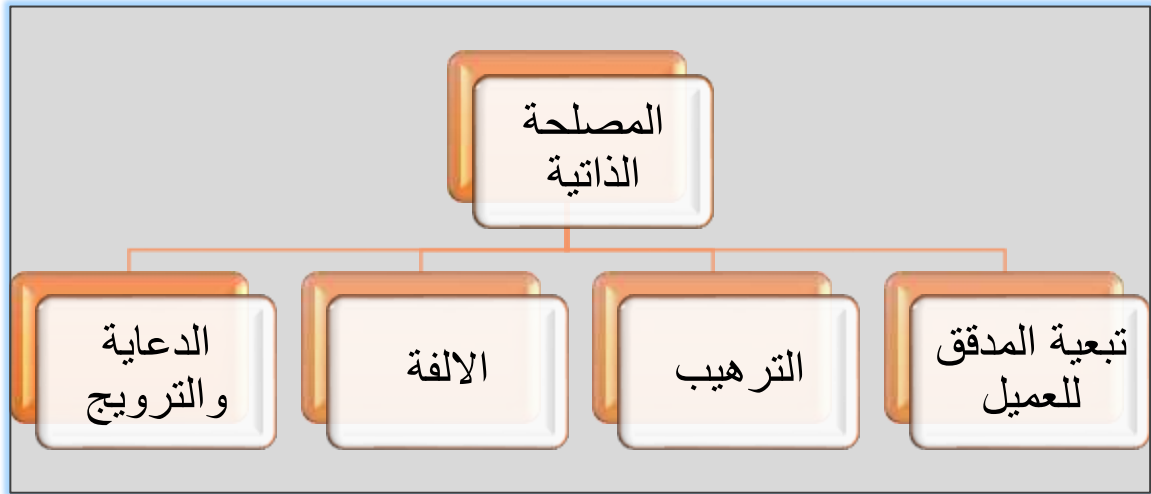
ج- اعتماداً على الظروف التي قد تؤدي إلى نشوء التعارض، ينبغي أن تشمل الإجراءات الوقائية في العادة قيام مراقب الحسابات بما يأتي:

- 1- ينبغي على مراقب الحسابات ان يقوم بإعلام الشركة بالمصلحة أو الأنشطة التجارية للشركة التي من الممكن أن تمثل تعارض في المصالح، والحصول على موافقتها من اجل التصرف في مثل هذه الظروف.
- 2- يتوجب على مراقب الحسابات ان يقوم بإبلاغ جميع الأطراف المعروفة ذات الصلة بأن مراقب الحسابات يمثل طرفين أو أكثر فيما يتعلق بمسألة ما تكون فيها مصالحهم متعارض، والحصول على موافقتهم للقيام بذلك.
- 3- ينبغي على مراقب الحسابات ان يقوم بإعلام الشركة بأن مراقب الحسابات لا يمثل حصرياً أي شركة في تقديم الخدمات المقترحة والحصول على موافقتهم للقيام بذلك.

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

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

ويرى الباحثان من خلال اطلاعها على العديد من البحوث أن مدقق الحسابات يتعرض إلى مجموعة من التهديدات التي تؤثر وبدرجة كبيرة على استقلالته وهي كما مبينة في الشكل أدناه:



شكل (2) التهديدات التي تهدد استقلالية المدقق

المصدر من اعداد الباحثان

وسيتم توضيح أهم تلك التهديدات:

#### 1- تهديدات المصلحة الذاتية: Self-interest

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

#### 2- تهديدات الدعاية والترويج: Advertising and promotion

تعرف تهديدات الدعاية والترويج على أنها هي الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بأفعال دعائية لعملية التدقيق أو ضد موقف العملاء أو ضد رأي غير متحيز ( الرشيدى , 2012 : 24).

#### 3- تهديدات الألفه (الثقة): The following (trust)

يعرف هذا النوع من التهديدات على انه هو الخطر الذي يحدث عندما يكون هناك علاقة ما بين مدقق الحسابات وما بين العملاء نتيجة للزيارات المتكررة عليهم (الرشيدى , 2012 : 24) , وكذلك تنشأ هكذا نوع من التهديدات في حالة وجود علاقة للمدقق مع الجهة الخاضعة للتدقيق وقد تكون هذه العلاقة اما علاقة خاصة او علاقة مهنية او علاقة طويلة الأمد ( Allen&Siegel,2002:529)

#### 4- تهديدات الترهيب (التخويف): Intimidation

يقصد بهذا النوع من التهديد على انه هو الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المدقق بعملية التدقيق وذلك عن طريق الإكراه من قبل العميل أو عن طريق طرف آخر ( الرشيدى , 2012 : 24) , كما وقد يحدث



هذا النوع من التهديدات عند قيام العميل بتهديد المدقق بإلغاء العقد المبرم فيما بينهما من أجل تخفيض الإتااب (AL Nawaiseh, 2015:143)

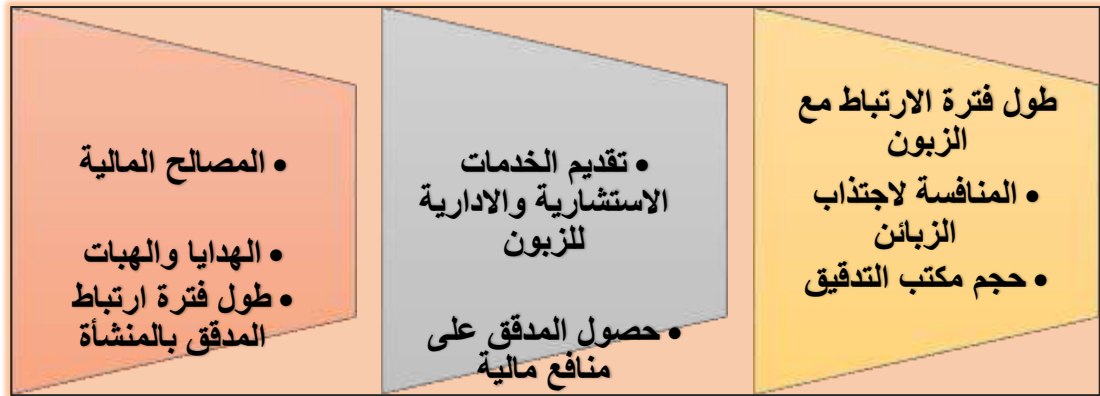
### 5- تهديدات تبعية المدقق للعميل: Dependency of the customer's auditor

ان استقلالية المدقق تتأثر عندما يكون أحد أعضاء فريق عملية التدقيق قد عمل في منصب مدير أو مسولا لدى العميل أو اذا كان يعمل لدى العميل بصفة مدير أو قد أصبح أحد أعضاء فريق التدقيق الحالي أو عندما يقوم بترويج وتداول أسهم العميل وغيرها من السندات المالية أو عند أداء دور محام والترفيع عن العميل إمام إطراف خارجية أو العمل على مقاضاتهم ( الرشيدى , 2012 : 24).

ويرى الباحثان على مكاتب التدقيق إن تقوم بالتأكيد من استقلالية الموظفين العاملين فيها قبل البدء بعملية التدقيق لأي عميل حيث ان عنصر الاستقلالية يكون له دورا مهما وفعالا في الحصول على رأيا فنيا ومحايدا وبالتالي الحصول على عملية تدقيق تكون ذات كفاءة وفاعلية عالية.

### المبحث الثالث: العوامل التي تهدد استقلالية المدقق

ان العديد من البحوث ذات العلاقة بموضوع البحث توصل إلى إن هناك مجموعة من العوامل التي تعمل على تهديد استقلالية المدقق الخارجي عند ممارسة المهنة وان تلك العوامل تأثيرا كبيرا على المدقق قد تجعله يفقد استقلاليته عند القيام بمهمته. والشكل التالي يوضح أهم تلك العوامل.



شكل (3) العوامل التي تهدد استقلالية المدقق

المصدر من اعداد الباحثان

## أولاً: العوامل التي تؤثر على استقلالية مراقب الحسابات

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

أولاً: إن جودة عملية التدقيق تتطلب من مدقق الحسابات ان يكون ذو معرفة متعمقة بطبيعة نشاط الزبون وكذلك بالمتغيرات المؤثرة عليه حيث ان طول فترة الارتباط مع الزبون يجعل المدقق في موقف أفضل وذلك من خلال معرفته الجيدة بنشاط هذا الزبون(جربوع , 2004: 9).

ثانياً: قد تؤدي طول فترة ارتباط المدقق مع الزبون إلى توطيد العلاقات وتكوين علاقات شخصية بين المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق مما يجعله إن يتغاضى عن بعض الأمور وبالتالي فأن هذا التغاضي سيؤثر على نوعية التدقيق وعلى استقلاليته حيث يعتبر التهديد الأكبر للمدقق الذي يؤثر على استقلاليته وعلى نزاهته في أداء واجبه (Mautz & Sharaf, 1961: 208), حيث تم اقتراح تعيين المدقق لمدة (5) سنوات في الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها كي لا يكون المدقق تحت تهديد الإدارة سنوياً بعدم تجديد تعيينه وعلى أن يتم تغيير المدقق خلال تلك المدة الطويلة وبصوره إجبارية كي لا تخلق علاقات ودية بين المدقق وأداره الشركة التي يدقق حساباتها بسبب طول الفترة (Gaston, 1987: 36-40).

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

- 2- **حجم مكتب التدقيق** : لأجل دراسة هذا العامل وأثره على استقلالية المدقق يتوجب إن يتم التفرقة بين مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة حيث إن مكاتب التدقيق الصغيرة عادة ما تكون مملوكة من قبل مدقق واحد فتكون أكثر عرضة لفقدان الاستقلال الذي يتمتع به المدقق مقارنة بمكاتب التدقيق الكبيرة التي تكون مملوكة من قبل مجموعة من المدققين (Shockley, 1981: 788), حيث إن تحديد الإلتعاب يكون عنصر أساسي في فقدان استقلال المدقق في المكاتب الصغيرة لكون المدقق يعتمد على زبون معين يقوم بالارتباط به وسيؤدي هذا الارتباط إلى تكوين وخلق علاقات شخصية بين المدقق والزبون وستكون هذه العلاقات سببا أساسيا في فقدان استقلال المدقق (Mautz & Sharaf, 1961: 213) .
- 3- **تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للزبون** : إن البعض يرى إن قيام المدقق بتقديم الخدمات الاستشارية والإدارية للزائن التدقيق غير تدقيق الحسابات يعتبر تهديدا حقيقيا على استقلالهم وبالتالي لا يسمح لمكاتب التدقيق إن تقوم بتقديم تلك الخدمات إلى زائن التدقيق (Humphrey & other, 1992: 1-2) .
- أما البعض الآخر يعتبر ان تقديم خدمات غير خدمات التدقيق الى الزبون لا تعد تهديدات يهدد الاستقلال لدى المدقق , فمثلا هناك دراسة تشير الى ان تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية الى زبون التدقيق بجانب خدمات التدقيق تجعل المدقق أكثر علاقة مع الزبون وبالتالي ستجعل المدقق أكثر سيطرة على الزبون مما يجعل المدقق في وضع جيد يمكنه من ان يقاوم أي ضغوطات قد يتلقاها من قبل الزبون وبالتالي سيكون أكثر حفاظا على استقلالية (Goldman & Barlev, 1974: 707-718)
- 4- **حصول المدقق على مزايا ومنافع مالية** : إن حصول المدقق على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها يعد تهديدا لمبدأ الاستقلال والحياد الذي يتمتع به المدقق الخارجي وقد يحدث ذلك التهديد في حالة وجود علاقة مالية مباشرة أو وجود علاقة جوهريه غير مباشرة أو في حالة حصوله على قرض أو كفالة أو عند الاعتماد غير المبرر على إجمالي الإلتعاب المدفوعة من الزبون او في حالة وجود علاقات تجارية قوية مع الزبون ( جربوع , 2004 : 10 ) .
- 5- **طول فترة ارتباط المدقق بالمنشأة**: عادت ما يقوم المدقق بتدقيق حسابات العميل ولفترات زمنية طويلة مما قد يؤدي ذلك الى خلق نوعا من العلاقات الاجتماعية ما بين موظفي المدقق أو مكتب التدقيق وإدارة موظفي المنشأة مما يؤدي ذلك الى حدوث تهديدا يؤثر بصورة سلبية على عملية التدقيق وعلى استقلالية المدقق (الرشيدي , 2012 : 18).
- 6- **المصالح المالية**: ان في حال وجود مصالح ما بين العميل وبين احد أعضاء فريق المهمة أو بين احد أفراد عائلته سواء كانت هذه المصالح مالية مباشره أو غير مباشرة ذات أهمية ماديه فأن تلك المصالح ستؤدي إلى تكوين علاقات و مصالح شخصية تعمل على تهديد استقلالية المدقق وحياده (الذنيبات , 2010 : 123),

كما وتطرقت منصور في دراسة لها إلى مجموعة من طرق الحماية التي تستخدم للتخلص من هذا التهديد وهي ما يلي: ( منصور, 2013 : 31)

- أ- يجب ان يتم التخلص من المصلحة غير المباشرة بصورة كلية او جزئية بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك قبل أن يصبح عضوا في فريق المهمة.
- ب- ان يتم فصل العضو من فريق المهمة.
- ت- يجب ان يتم التخلص من المصلحة المباشرة قبل أن يصبح هذا العضو من ضمن فريق المهمة.

7- الهدايا والهبات: إن حصول المدقق هو أو أحد افراد عائلته على الهدايا من قبل العميل سيؤثر ذلك سلبا على استقلاليته مما قد يجعله ذلك تحت تأثير الإدارة مما قد يدفع به ذلك الى تحقيق توجيهاتهم في تقريره ويكون بذلك مخالفا لمبدأ استقلالية المدقق وحياده (الرشيدي , 2012: 18).

#### ثانياً: التزامات تجنب تهديدات الاستقلالية:

هناك مجموعة من الالتزامات التي يتوجب على المدقق الخارجي إن يلتزم بها والتي تعد بمثابة آليات تجنب المدقق من تعرضه للتهديدات الخاصة بالاستقلالية، ومن أهم تلك الالتزامات ما يلي:

#### ● الالتزام بالاستقلال والحياد. Commitment to independence and neutrality

يعرف الاستقلال والحياد بأنه التزام المدقق الخارجي بالصدق والعدالة اتجاه كافة الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة , كما ويمكن تعريف الاستقلال والحياد على انه العمل بكل نزاهة وموضوعية , إذ يجب على المدقق ان يتصف بالاستقلالية في كافة الأمور, إذ ان تميز المدقق بالأمانة الذاتية تجعل منه شخصا مستقلا وتكون آراءه غير متحيزة اتجاه جهة معينة جربوع , 2004 : 6 ) .

#### ● الالتزام بالمسؤوليات اتجاه الزائين: Responsibilities of Client

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

#### ● الالتزام بالمعايير العامة الفنية. Compliance with general technical standards

على مراقب الحسابات إلا يقبل أي عملية تدقيق تعرض عليه ولا يرى عنده أو عند أعضاء مكتبه القدرة على إتقانها بصورة صحيحة كما يجب عليه عند قبول العملية إن يقوم بوضع الخطط الأزمة لإنجازها وكذلك إن يقوم

بعملية الإشراف والحصول على البيانات والأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إظهار النتائج بصورة صحيحة (Gipple & Metcal, 1974: 38-47)

### • الالتزام بالنزاهة والموضوعية: Commitment to integrity and objectivity

ان الالتزام بموضوع النزاهة والموضوعية لا يعني فقط الالتزام بالصدق بل يجب ان يكون ملتزماً بالعدالة في التعامل وكذلك في المصادقية مما يفرض هذا على المدقق الخارجي إن لا يقوم بتحريف الحقائق عمداً عند قيامه بممارسته مهنة التدقيق , حيث ان مبدأ الموضوعية يفرض على المدقق مسؤولية ان يتمتع بالعدالة الفكرية والنزاهة وان يتخلص من تضارب المصالح وكذلك من الضغوطات التي تمارسها الإدارة عليه من اجل ان تقوم بأضعاف موضوعيته كما ينبغي على المدقق ان يتعد عن العلاقات التي تجعل منه شخصاً متحيزاً او متأثراً بالآخرين كي لا يخرج عن موضوعيته , كما ينبغي عليه ان لا يقبل أي هدايا تؤثر على أحكامه المهنية بشكل غير سليم وباختصار يجب عليه دوماً ان يتجنب كافة الحالات التي تؤثر بصورة سلبية على حكمه المهني ( جربوع , 2004 : 6 ) .

### المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

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

#### أولاً: وصف مجتمع وعينة البحث

استهدفت الدراسة مجتمع معدي القوائم المالية في الدوائر الحكومية لمحافظة كربلاء، والذين بلغ عددهم (560) معداً موزعين على (27) دائرة ومؤسسة حكومية في كربلاء (تحديد مكاني) وللفترة المنصرمة لإجراء هذه الدراسة عام 2018 (تحديد زمني). ولسحب عينة عشوائية بسيطة وفقاً لأساليب المعاينة الإحصائية فإنه 10% من حجم هذا المجتمع (56) معداً تكون كافية جداً لتمثيل مجتمع الدراسة إلا اننا سعينا لتوزيع (70) استبانة تحسباً لعدم استرداد بعض الاستبانات او عدم استجابة المعد لبعض الأسئلة الأمر الذي قد يؤدي الى إهمالها، وفي كلا الحالتين ربما ينخفض عدد الاستبانات المستردة الى ما دون الـ 10% الأمر الذي قد يجعل عينتنا لا تمثل مجتمع الدراسة تمثيلاً حقيقياً.

التمثيل الحقيقي لمجتمع الدراسة يتطلب ان يراعى في سحب عينة الدراسة تنوعها المكاني وتغطية أكبر عدد ممكن من معدي القوائم المالية في المحافظة، من حيث ان المعاينة العشوائية البسيطة لـ (560) معداً للبيانات إذا لم تراعى التوزيع المكاني للمعدين حسب الدوائر الحكومية التي يعملون بها قد تتضمن عدد من معدي البيانات اغلبهم ينتمون الى

دائرة واحدة او اثنين بحيث يفوق تمثيلها النسبي الحقيقي في مجتمع الدراسة. على سبيل الفرض، السحب العشوائي لـ 70 معداً من أصل 560 قد يعطي فرصة لظهور 40 معداً للقوائم المالية في جامعة كربلاء وبفرض ظهور مختلفة لـ (30) معداً من بقية دوائر المحافظة، وهذا يجعل نتائج الدراسة متحيزة الى آراء معدي القوائم المالية في جامعة كربلاء. التحيز غير مقبول من الناحية الإحصائية ويؤدي الى ظهر نتائج مظلمة وبعيدة عن الواقع. لذلك اختار الباحث اسلوب المعاينة التطبيقية لتشكيل العينة العشوائية لهذه الدراسة وذلك باعتبار كل دائرة حكومية تمثل طبقة ومن ثم تحديد عدد الاستبانات الواجب تخصيصها لكل دائرة و وفقاً للصيغة الآتية:

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

حيث ان

$Q_i$  : عدد الاستبانة التقريبي المخصص لمعدي القوائم المالية في دائرة  $i$

$n_i$  : عدد معدي القوائم المالية في دائرة  $i$

$N$  : العدد الكلي لمعدي القوائم المالية في كافة الدوائر الحكومية لمحافظة كربلاء (560) معداً

### الجدول (1)

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

التمثيل النسبي المقدر	$Q_i$	التمثيل النسبي الحقيقي	$n_i$	اسم الدائرة	$i$
0.06	4	0.06	36	مجلس محافظة كربلاء	1.
0.03	2	0.03	15	مديرية زراعة كربلاء	2.
0.01	1	0.02	12	مديرية ماء كربلاء	3.
0.01	1	0.02	10	مديرية مجاري كربلاء	4.
0.03	2	0.03	17	مديرية بلديات كربلاء	5.

0.03	2	0.04	22	مديرية بلدية كربلاء	.6
0.06	4	0.05	30	مديرية صحة كربلاء	.7
0.04	3	0.04	20	مديرية تربية كربلاء	.8
0.19	13	0.18	100	جامعة كربلاء	.9
0.07	5	0.08	44	مديرية شرطة كربلاء	.10
0.04	3	0.04	22	مديرية محكمة كربلاء	.11
0.1	7	0.1	56	مديرية خزانة كربلاء	.12
0.01	1	0.01	5	مديرية ضريبة كربلاء	.13
0.01	1	0.01	7	مديرية بريد واتصالات كربلاء	.14
0.01	1	0.02	10	مديرية جنسية كربلاء	.15
0.01	1	0.01	4	مديرية جوازات كربلاء	.16
0.01	1	0.02	11	مديرية كهرباء كربلاء	.17
0.01	1	0.01	6	مديرية توزيع المنتجات النفطية	.18
0.014	1	0.02	12	مديرية مرور كربلاء	.19
0.01	1	0.01	4	مديرية المخازن الغذائية	.20
0.07	5	0.07	40	محافظة كربلاء	.21
0.01	1	0.02	9	مديرية الدفاع المدني	.22
0.01	1	0.01	5	دائرة الرعاية الاجتماعية	.23
0.01	1	0.02	10	دائرة التقاعد	.24
0.01	1	0.01	5	دائرة التجهيزات الزراعية	.25

0.07	5	0.07	41	المصارف في محافظة كربلاء	26.
0.01	1	0.01	7	دائرة التسجيل العقاري	27.
	70		560	المجموع	

الجدول (1) بين بشكل جلي ان عينة الدراسة مثلت مجتمعها تمثيلا أقرب الى الحقيقة وذلك لعدم استثناءها لأي رأي من آراء معدي القوائم المالية في كافة الدوائر الحكومية الـ(27) التابعة لمحافظة كربلاء، ومن جانب اخر التمثيل النسبي المقدر لكل دائرة قريب جدا الى التمثيل النسبي الحقيقي لها في مجتمع الدراسة. و لضمان تحقق عشوائية الاختيار تم تخصيص رقم لكل معد بيانات في الدائرة المعنية يبدأ من العدد واحد و يتصاعد تدريجيا حتى يصل للعدد الكلي لمعدي البيانات في تلك الدائرة، و باستخدام جداول الارقام العشوائية نختار أسماء معدي القوائم الواجب توزيع الاستبانة لهم و بما يكافئ عدد الاستبانة المخصص لتلك الدائرة  $Q_i$ . مثلا، هناك (100) معد للقوائم المالية في جامعة كربلاء تم وضع أسمائهم في قائمة تبدأ بالتسلسل (0) و تنتهي بالتسلسل (99)، و من ثم نذهب الى جداول الارقام العشوائية التي يتكون كل رقم منها من (6) مراتب و نختار عشوائيا منها (13) رقما، فإذا كانت اول مرتبتين من المراتب الستة للرقم العشوائي ضمن الارقام من (0) الى (99) يتم ضم اسم المعد صاحب هذا التسلسل الى العينة العشوائية البسيطة المخصصة لجامعة كربلاء، و بالتالي نحصل على (13) اسم من أسماء معدي البيانات المئة تم اختيارهم عشوائيا و من دون قصد لغرض توزيع الاستبانة عليهم.

#### ثانياً: اختبار الصدق والثبات:

استخدم الباحثان معامل الفا كورنباخ لقياس الثبات. المقصود بالثبات اذا ما تم اعادة توزيع الاستبانة على عينة اخرى مكونة من 70 فردا من معدي القوائم المالية في الدوائر الحكومية لمحافظة كربلاء فأنت النتائج ستكون متقاربة جدا و باحتمال مساو الى قيمة معامل الفا كورنباخ، اي ان الفا كورنباخ تعتمد على حساب الارتباط الداخلي ما بين أسئلة الاستبانة. اما صدق الاستبيان هو للتأكد من ان عينتنا المسحوبة من مجتمع الدراسة تمثله تمثيلا جيدا، ورياضيا الصدق هو الجذر التربيعي لقيمة معامل الفا كورنباخ. بكلام اخر هو للتأكد من ان الإجابات التي حصلنا عليها نتيجة هذا الاستبيان تزودنا بالمعلومات التي وضعت لأجلها هذه الأسئلة. الاستدلال الإحصائي بالاعتماد على قيمة معامل الثبات او الصدق يكون الاستبيان ثابتا وصادقا إذا كانت قيمة معامل الثبات او الصدق قريبة من الواحد الصحيح ولكن اذا كانت القيمتين قريبة من الصفر فهذا يعني ضرورة اعادة صياغة أسئلة الاستبانة لان العينة لا تمثل مجتمع الدراسة. لقد أظهرت نتائج الاختبار ان قيمة معامل الثبات باستخدام الفا كورنباخ هي 83%.



هذه النتيجة تظهر ان هناك دقة اتساق داخلي جيد جدا في إجابات العينة والاستقرار في النتائج. ما صدق الاستبيان قد بلغ 91%.

ثالثاً: تحليل نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتفسيرها.

محاور الدراسة:

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

## الجدول (2)

يعرض استجابات افراد العينة لأسئلة المحور الأول

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

موافق	0.96	3.47	3	4	30	23	10	11
محايد	1.08	3.14	5	17	15	29	10	12
محايد	1.02	3.20	2	16	26	18	8	13
محايد	1.12	3.14	3	19	24	13	11	14
موافق	0.85	3.56	0	6	29	25	10	15
محايد	1.06	3.36	2	10	34	9	15	16
موافق	0.93	3.51	1	8	26	26	10	17
موافق	0.97	3.59	1	8	23	25	13	18
موافق	0.44	3.46	41	159	426	451	193	المحور الأول

ومن خلال الإجابات التي تضمنتها الاستبانات المستردة توصل الباحثان الى التحليل الآتي والمتعلق بأسئلة المحور الأول وما حصل عليه من متوسط وسط حسابي وانحراف معياري لإجمالي أسئلة المحور بلغ متوسط الوسط الحسابي (3.46) اما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.44) مما يدل ان عينه الدراسة كانت تستجيب بالموافقة مع حركة المقياس اما فيما يخص تشتت الإجابات فإنه يعد ضعيفاً مما يدل على دقة الإجابات وتجانسها.

## المحور الثاني: قياس تهديدات التآلف على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي

## الجدول (3)

يعرض استجابات افراد العينة لأسئلة المحور الثاني: قياس تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية

المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

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

لجأ الباحثان الى استخدام اسلوب الانحدار الخطي المتعدد التدريجي لاختبار أولوية دخول المتغيرات المستقلة في نموذج الانحدار، بهدف تحديد القوة التفسيرية في المتغير التابع الخاصة باستقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي. قام الباحثان بإدخال كافة المتغيرات الفرعية (العبارات) الخاصة بتهديدات التآلف بهدف اختيار النموذج الأفضل الذي يمثل الظاهرة. اختيار النموذج الأفضل يتطلب اختبار كافة المتغيرات المستقلة في النموذج بطريقة الانحدار المتدرج ومن ثم اختبار صلاحية النموذج الأفضل باستخدام اختبار فيشر F.

الجدول (4) نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد، لاختبار صلاحية نموذج الانحدار

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

(\*\*) تعني ذات دلالات إحصائية على مستوى معنوية ( $\alpha = 0.01$ )

المصدر: إعداد الباحثان وفقاً لنتائج الحاسبة الالكترونية.

من الواضح ان طريقة الانحدار المتدرج اختارت (4) متغيرات مستقلة (عبارات تهديدات التآلف) لتكوين أفضل نموذج انحدار يلاءم الظاهرة المدروسة. كما نلاحظ ان متوسط مربعات الخطأ العشوائي متدني جدا (0.099) دلالة على دقة التقدير وان هناك تقارب كبير بين القيم الحقيقية والقيم المقدرة. والأنموذج معنوي جدا كما نلاحظ في الجدول ان قيمة اختبار F ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وهذا ما أكدته قيمة P-Value التي هي اقل من 0.01 الذي تعد مستوى الخطأ المعنوي. عليه فان النموذج المختار يفسر ما نسبته 47% من متغير استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

الجدول (5) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط، لاختبار أثر المتغيرات المختارة من تهديدات التآلف في

المتغير التابع (استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي)

قيمة (t) الجدولية		P- Value	قيمة (t) المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار $\beta$	المتغيرات المستقلة (التهديدات)
T(1, 5%)	t(1, 1%)					
1.994	2.648	0.004	2.959	0.043	0.126	العبارة 1 X1
		0.001	3.635	0.033	0.121	العبارة 3 X3
		0.022	2.355	0.043	0.098	العبارة 6 X6
		0.026	2.86	0.045	0.104	العبارة 5 X5

المصدر من اعداد الباحثان

يتبين من نتائج الاختبارات المعروضة في الجدول (38)، ثبوت معنوية معاملات الانحدار للمتغيرات المختارة بواسطة طريقة الانحدار المتدرج وهي:

1. معلمة الانحدار المقدرة لـ  $X1$  (يؤثر بقاء مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لاكثر من سنتين ماليتين في نفس الجهة موضوع التدقيق ويشجع على بناء علاقات اجتماعية مع موظفي تلك الجهة ويؤثر على حياده ولاستقلاله) هي (0.126) بخطأ معياري قليل جدا (0.043) يدل على دقة التقدير وان قيمة اختبار  $t$  المحسوبة أكبر من قيمتها الحرجة عند مستوى معنوية 1% و 5% و عليه ترفض فرضية العدم  $H0$  و تقبل بالفرضية البديلة  $H1$ . بمعنى ان  $X1$  تؤثر تأثيرا جوهريا على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

2. معلمة الانحدار المقدرة لـ  $X3$  (لا تؤثر الانتماءات السياسية على مهنية مدقق ديوان الرقابة المالية الاتحادي) هي 0.121 و بخطأ معياري قليل جدا يعزز قوة التقدير و دقته و ان قيمة اختبار  $t$  للمعلمة المقدرة 3.635 هي أكبر من قيمتها الحرجة عند مستوى معنوية 5% و 1%، عليه ترفض فرضية العدم و تقبل الفرض البديل.. بمعنى ان  $X2$  تؤثر تأثيرا جوهريا على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

3. معلمة الانحدار المقدرة لـ  $X6$  (ان التزام مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمبدأ الاستقلالية والحياد في عملهم الرقابي يعد اساساً ثانوياً وليس رئيساً في مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية) هي 0.098 و بخطأ معياري قليل جدا يعزز قوة التقدير و دقته و ان قيمة اختبار  $t$  للمعلمة المقدرة 2.355 هي أكبر من قيمتها الحرجة عند مستوى معنوية 5% ولكن ليست كذلك عندما يكون مستوى المعنوية 1%، عليه ترفض فرضية العدم عند المستوى الـ 5% و تقبلها عند مستوى الـ 1%. يتضح مما تقدم ان النموذج أكثر كفاءة ودقة عندما يكون مستوى الخطأ 5%.. بمعنى ان  $X6$  تؤثر تأثيرا جوهريا على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي عندما يكون مستوى الخطأ 5% ولا تملك هذا التأثير عند تقليل مستوى الخطأ الى 1%.

4. معلمة الانحدار المقدرة لـ  $X5$  (ان ضغوطات العمل التي يتعرض لها مدققي الديوان صعبة ومعقدة مما يؤثر على درجة التزامهم بمبدأ الاستقلالية ضد تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية) هي 0.104 و بخطأ معياري قليل جدا يعزز قوة التقدير و دقته و ان قيمة اختبار  $t$  للمعلمة الـ 2.86 وهي أكبر من قيمتها الحرجة عند مستوى معنوية 5% و 1%، عليه ترفض فرضية العدم و تقبل الفرضية البديلة. بمعنى ان  $X5$  تؤثر تأثيرا جوهريا على استقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي عندما يكون مستوى الخطأ 5% و 1%.

بناء على ما تقدم فان النموذج المختار بواسطة الانحدار المتدرج حقق الفرضية الرئيسية الأولى بعد استبعاد عدد من عبارات متغير تهديدات التآلف. كما يوضح الجدول أدناه القوة التفسيرية ومعامل التحديد المعدل وغير المعدل.

### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً: الاستنتاجات

مما سبق من محاور البحث الذي تضمن اثر تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية مراقبي الحسابات, تمكن الباحثان من الوصول الى مجموعة من الاستنتاجات والتي يمكن إيجازها بالاتي :

- 1) ان مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقومون بعملهم كمدققين فقط أي يتمتعون بالمهنية أثناء تأدية أعمالهم.
- 2) ان الإدارات العليا في دوائر الدولة تثق باستقلالية مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
- 3) وجود تحديد لاستقلالية موظفي الديوان من خلال التوسط لأحد الأقارب لتمشية معاملاتهم في الدائرة التي يدققون فيها.
- 4) ان موظفي الديوان لا يستفيدون من خدمات الدائرة بشكل خاص على حساب الآخرين وهذا يشير الى تمتعهم باستقلالية كبيرة الى حد ما.
- 5) ان موظفي الديوان في حالة شعورهم بوجود تحديد يهدد استقلالية المدقق يطلبون منة إعفاءه من المهمة في هذه الدائرة وهذا يشير الى تمتعهم باستقلالية كبيرة الى حد ما.
- 6) " ان هناك تساوي في آراء افراد العينة حول قبول او رفض عبارة "ان موظفي الديوان لا توجد لديهم علاقات اجتماعية مع بعض الموظفين والتي اثرت في رأيه المهني وهي نسبة ضعيفة جداً إذ تشير الى تحديد كبير لاستقلالية موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي. "
- 8) ان موظفي الديوان يمتلكون قدراً كافياً من الحصانة الفكرية والمهنية ليكون مستقلاً بالحقيقة والمظهر.
- 9) ان تهديدات التآلف تؤثر في بقاء المدققين في نفس الدائرة لأكثر من سنتين ماليتين.

#### ثانياً: التوصيات:

بعد ان تم عرض الاستنتاجات التي توصل إليها في المبحث الأول من هذا الفصل , سيجرى التطرق الى التوصيات التي تعد مكملة للبحث ومن أهم تلك التوصيات هي ما يلي :

- 1) على ديوان الرقابة المالية الاتحادي القيام بتحديث قواعد السلوك لمدقيقيه بهدف منع وجود تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية على استقلالية وحياد مدقيقيه ونزاهتهم.

- 2) على ديوان الرقابة المالية الاتحادي ان يتبنى سياسة التوعية المستمرة لمدقيقيه بشأن مواجهة تهديدات التآلف والعلاقات الاجتماعية وأثرها في استقلاليتهم عن طريق الدورات التدريبية المعدة بهذا الصدد.
- 3) ضرورة وجود تعليمات محددة مسبقاً بمنع المدققين ممن لديهم علاقات اجتماعية وقبلية مع كبار مسؤولي الدائرة محل التدقيق من القيام بتدقيق تلك الدائرة.
- 4) على ديوان الرقابة المالية الاتحادي ان يفرض عقوبات وظيفية ومهنية رادعة في حال اكتشافه وجود علاقات اجتماعية او نتيجة التآلف مع الجهة موضوع التدقيق.
- 5) ضرورة وجود تعليمات مشددة على فرق العمل من قبل ديوان الرقابة المالية بعدم قبول الدعوات الخاصة او العامة التي يقيمها مدراء الدوائر محل التدقيق يؤدي إلى منع تهديدات العلاقات الاجتماعية.
- 6) ضرورة وجود تعليمات محددة بمنع فرق العمل بالتنقل بين غرف الموظفين والجلوس معهم بدون مبرر مهني او دواعي تدقيقية ملحة تعد حماية لاستقلاليتهم.
- 7) ضرورة وجود تعليمات محددة بعدم التوسط للمعارف لتسهيل معاملاتهم في الدائرة محل التدقيق مهما كانت الأسباب والدوافع.
- 8) ضرورة متابعة كل ما يقدم (محليا وعالميا) من أبحاث ودراسات مهنية حديثة تخص موضوع المخاطر والتهديدات لما لها من أهمية لعمل مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
- 9) ضرورة وجود تعاون مشترك بين ديوان الرقابة المالية والعاملين في التدقيق الداخلي للوحدات الحكومية في تقديم الإرشادات للتقليل من المخاطر والتهديدات التي تشجع العاملين على التحريف في البيانات المالية إلى أدنى حد ممكن والحفاظ على المال العام من سوء التصرف والضياع.

## المراجع

- 1- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (2012) "دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين"، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان- الأردن.
- 2- جربوع . يوسف (2003) "أساسيات الإطار النظري في المراجعة الحسابات"، الطبعة الثانية، دار الطباعة والنشر غير مذكورة .
- 2- الرشيدى . احمد محمد غنيم (2012) "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط .
- 4- منصور . نسرين محمد (2013) "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة - كلية التجارة .
- 5- جربوع، يوسف محمود (2004) "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين في قطاع غزة من دول فلسطين"، بحث منشور في مجلة تنمية الرفادين 76 (26)، جامعة الموصل - كلية الإدارة والاقتصاد .
- 6- عنبر . أسيل جبار، "أخلاقيات المهنة ودورها في منع تعارض المصالح في عمل مراقب الحسابات"، مقال منشور في مجلة الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين/ العدد الأول، السنة غير مذكورة .

## References:

- Arens. Loebecke (2000) Auditing An Integrated Approach, 8 th ed.
- Humphrey( 1992) Providing Managerial and Consulting Services to Clients, The Institute of Chartered Accountants in the United Kingdom (England and Wales), London: ICAEW.
- Mautz and Sharaf( 1964) The Philosophy of Auditing, Sarasota, American Accounting Association.
- Shockley (1981) Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis, The Accounting Review, American Accounting Association.
- Al Nawaiseh. Musa Abdel Latif , Al nawaiseh. Mahmoud (2015) The Effects of the Threats on the Auditor's Independence, The University of Jordan, International Business Research; Vol. 8, No. 8.
- Allen. William T, Siegel. Arthur( 2002) Threats and Safeguards in the Determination of Auditor Independence, **Washington University Law Review** ,Volume 80, Issue 2.
- Darnell (1991) Facing up the Question of Confidence, The Journal of Accountancy.
- Elliot ,Korpi (1979) Factors Affecting Audit Fees, Responsibility Research Study, No. 3, AICPA .
- Gaston S. James (1987) The Profession's Future: What's at Stake and What it will Take, C.A. Magazine.
- Gipple , Metaclf (1974) Planning your Professional Development Program, The Journal of Accountancy.
- Goldman ,Barlev (1974)The Auditor Firm conflict of Interest: Its Implications for Independence", The Accounting Review.