



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق
(دراسة ميدانية في سورية)

**The Effect of the Threats to External Auditor's Independence on Audit
Quality
(A Field Study in Syria)**

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة
راما زيناتي

إشراف الدكتور
طالب العلي

لجنة الحكم

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم /2915/ المتخذ بالجلسة رقم /24/
تاريخ 07 / 09 / 2020 تم تأليف لجنة الحكم والمؤلفة من السادة الأساتذة:

د. باسل أسعد عضواً

د. طالب العلي عضواً مشرفاً

د. عمر سيدي عضواً

شكر وتقدير

أتقدم بخالص الشكر والتقدير والمحبة إلى أستاذي المشرف الدكتور طالب العلي على ما أفاض به علي من علمه ووقته وجهده، وما قدمه لي من دعم ونصح وعون، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أعضاء لجنة المناقشة ومحكمي الاستبيان الذين أثروا هذه الدراسة بخبرتهم الواسعة وتوجيهاتهم القيّمة، وإلى كل من ساهم في مد يد العون لي وساعدني في إتمام هذه الدراسة.

الإهداء

إلى من تعلمت منه الكثير

إلى من أعطاني القوة وكان لي خير سند

إلى من يكنّ له القلب في خباياه المحبة والإعجاب والتقدير

والدي الغالي

إلى من رأي قلبها قبل أن تراني عينا

إلى من لا أحصي لها فضلاً وقد تعبت كثيراً من أجلي

إلى الوجه البهي الذي يشرق كل يوم ليطفئ خوفي ويشعل الأمل بداخلي

والدتي الغالية

إلى من شاركوني الحياة انتصاراً وانكساراً

إلى من آنسوا وحدتي وكانوا الروح التي أحيا بها

إخوتي الأعزاء

إلى من علموني واستفدت منهم في حياتي العلمية والعملية

إلى من غمرني بالحب والتقدير وقدم لي النصح والتوجيه والارشاد

أساتذتي الأكارم

إلى من لم يتوانوا في مد يد العون لي

إلى من وقفوا بجانبني وساندوني في كل الأزمات

أصدقائي وزملائي الأحبة

الفهرس

الصفحة	المحتويات
الإطار العام للدراسة	
1	المقدمة 1
1	مشكلة الدراسة 2
2	الدراسات السابقة 3
7	أهمية الدراسة 4
8	أهداف الدراسة 5
8	فرضيات الدراسة 6
9	متغيرات الدراسة 7
10	منهج الدراسة وأدواتها 8
10	محددات الدراسة 9
الفصل الأول: تهديدات استقلالية المدقق الخارجي والعوامل المسببة لها	
12	المبحث الأول: تهديدات استقلالية المدقق الخارجي
12	1-1-1 تمهيد
12	2-1-1 تعريف الاستقلالية
13	3-1-1 أبعاد الاستقلالية
13	4-1-1 تهديدات استقلالية المدقق الخارجي
16	المبحث الثاني: العوامل المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي
16	1-2-1 الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق
20	2-2-1 أتعاب التدقيق
22	3-2-1 فترة ارتباط المدقق بالعميل والدوران الإلزامي
27	4-2-1 ضغط إدارة العميل على المدقق
31	5-2-1 توظيف المدقق لدى العميل
32	6-2-1 تأييد المدقق لعميله
33	7-2-1 العلاقات الشخصية
34	8-2-1 المصالح المالية
36	9-2-1 القروض والكفالات

الصفحة	المحتويات
37	10-2-1 العلاقات التجارية
40	المبحث الثالث: ضوابط حماية استقلالية المدقق الخارجي في التشريع السوري
40	1-3-1 تمهيد
40	2-3-1 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق
40	3-3-1 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن أتعاب التدقيق
42	4-3-1 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن فترة ارتباط المدقق بالعمل
42	5-3-1 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن تعيين وتغيير المدقق
43	6-3-1 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن تأييد العميل
44	7-3-1 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن العلاقات الشخصية
44	8-3-1 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن المصالح المالية والعلاقات التجارية
45	9-3-1 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن القروض
الفصل الثاني: جودة التدقيق	
48	المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق وأهميتها
48	1-1-2 تمهيد
48	2-1-2 مفهوم جودة التدقيق
50	3-1-2 أهمية جودة التدقيق
51	4-1-2 العوامل المؤثرة في قياس جودة التدقيق
53	المبحث الثاني: جودة التدقيق وفق إطار الجودة وأثر تهديدات الاستقلالية فيها
53	1-2-2 تمهيد
53	2-2-2 المكونات الرئيسية لجودة التدقيق وفق إطار الجودة بحسب معايير التدقيق الدولية
54	1- المدخلات
61	2- عملية التدقيق (التشغيل)
64	3- المخرجات
67	4- التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية
70	5- العوامل المحيطة
71	3-2-2 أثر الاستقلالية وتهديداتها في جودة التدقيق

الصفحة	المحتويات
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
74	المبحث الأول: مجتمع وعينة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
74	1-1-3 مجتمع الدراسة وعينتها
74	2-1-3 أداة الدراسة
75	3-1-3 قياس صدق وثبات أداة الدراسة
76	4-1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
77	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة
77	1-2-3 عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة
80	2-2-3 تحليل محاور الاستبانة واختبار الفرضيات
100	3-2-3 دراسة أثر الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة
106	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات
106	1-3-3 النتائج
107	2-3-3 التوصيات
108	قائمة المراجع
114	ملاحق الدراسة
123	Abstract

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	تهديدات استقلالية المدقق الخارجي والعوامل المسببة لها	الجدول رقم (1) -
41	الحد الأدنى لأتعايب التدقيق في سورية	الجدول رقم (2) -
74	العينة المستهدفة ودرجة استجابة أفراد العينة	الجدول رقم (3) -
75	عدد العبارات لكل محور من محاور أداة الدراسة	الجدول رقم (4) -
76	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	الجدول رقم (5) -
77	التوزيع النسبي للفئة العمرية لأفراد عينة الدراسة	الجدول رقم (6) -
77	التوزيع النسبي لأعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه لأفراد عينة الدراسة	الجدول رقم (7) -
78	التوزيع النسبي للتخصص العلمي لدى أفراد عينة الدراسة	الجدول رقم (8) -
78	التوزيع النسبي لسنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي لدى أفراد عينة الدراسة	الجدول رقم (9) -
79	التوزيع النسبي للمؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة	الجدول رقم (10) -
79	التوزيع النسبي للمسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة	الجدول رقم (11) -
81	الإحصاءات الوصفية المتعلقة بتنفيذ الإجراءات المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي	الجدول رقم (12) -
85	الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزام بالمدخلات	الجدول رقم (13) -
87	الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزام بالتشغيل	الجدول رقم (14) -
88	الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزام بالمخرجات	الجدول رقم (15) -
90	الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزام بالتفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية	الجدول رقم (16) -
91	الإحصاءات الوصفية المتعلقة بمساهمة العوامل المحيطة في تعزيز جودة التدقيق	الجدول رقم (17) -
93	معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)	الجدول رقم (18) -
94	معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)	الجدول رقم (19) -

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (20) -	معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)	94
الجدول رقم (21) -	الدالات الإحصائية لتحليل التباين للنموذج ممثلاً بالمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)	95
الجدول رقم (22) -	المؤشرات الاحصائية لمعادلة أثر تقييم المتغير المستقل في المتغير التابع	95
الجدول رقم (23) -	معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)	96
الجدول رقم (24) -	الدالات الإحصائية لتحليل التباين للنموذج ممثلاً بالمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)	97
الجدول رقم (25) -	المؤشرات الاحصائية لمعادلة أثر تقييم المتغير المستقل في المتغير التابع	97
الجدول رقم (26) -	معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)	98
الجدول رقم (27) -	معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (جودة التدقيق)	99
الجدول رقم (28) -	الدالات الإحصائية لتحليل التباين للنموذج ممثلاً بالمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (جودة التدقيق)	99
الجدول رقم (29) -	المؤشرات الاحصائية لمعادلة أثر تقييم المتغير المستقل في المتغير التابع	100
الجدول رقم (30) -	الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب الفئة العمرية	100
الجدول رقم (31) -	الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب أعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه	101
الجدول رقم (32) -	الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب التخصص العلمي	102
الجدول رقم (33) -	الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب عدد سنوات الخبرة	103
الجدول رقم (34) -	الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب المسمى الوظيفي	105

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
9	نموذج الدراسة	الشكل رقم (1) -

قائمة الاختصارات

باللغة الأجنبية	الاختصار	باللغة العربية
International Federation of Accounting Committee	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB	المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد
International Ethics Standards Board for Accountants	IESBA	مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين
Code of Ethics	COE	قواعد السلوك الأخلاقي
The Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB	مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة
Securities and Exchange Commission	SEC	هيئة الأوراق المالية الأمريكية
Sarbanes-Oxley Act	SOX	قانون ساربنز أوكسلي
U.S Government Accountability Office	GAO	مكتب المحاسبة العام في أمريكا
Statistical Package for Social Sciences	SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق

(دراسة ميدانية في سورية)

إعداد الطالبة: راما زيناتي

إشراف الدكتور: طالب العلي

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تعرض استقلالية المدقق الخارجي للتهديدات وتحديد أثرها في جودة التدقيق في سورية، بالإضافة إلى التعرف على الإجراءات الوقائية المطبقة بموجب القوانين والأنظمة ومدى قدرتها على التغلب على التهديدات التي تواجه استقلالية المدقق الخارجي.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أغلب الإجراءات المسببة للتهديدات لاستقلالية المدقق الخارجي يتم تنفيذها بشكل نادر من قبل أغلب أفراد العينة أي بنسبة 81%، مما يدل على أن تهديدات الاستقلالية الناشئة عن تنفيذ هذه الإجراءات ليست تهديدات هامة نسبياً.
- وجود أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق (بالنسبة لعنصر المخرجات وعنصر التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية) وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- عدم وجود أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق (بالنسبة لعنصر المدخلات وعنصر التشغيل وعنصر العوامل المحيطة) وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.

1- المقدمة:

أدت الانهيارات الكارثية التي أصابت العديد من الشركات العملاقة إلى تدهور سمعة مهنة التدقيق، حيث وجهت أصابع الاتهام نحو مدققي الحسابات وذلك لعدم تمتعهم بالاستقلالية اللازمة وبالتالي انخفاض مستوى جودة أدائهم لوظيفة التدقيق، مما أدى إلى زعزعة الثقة لدى الجمهور في أي تقرير مصدر من قبل أي مدقق مهما كان حجم أو وزن هذا المدقق مهنياً.

ولعل ذلك هو ما دفع الكونغرس الأمريكي إلى إصدار قانون Sarbanes- Oxley في عام 2002 كردة فعل لخلق بيئة تدقيقية ذات جودة عالية ولحماية مصالح المستثمرين، وذلك من خلال تدعيم استقلالية المدقق سواء كانت في الباطن أو الظاهر.

وبالرغم من الشدة الصارمة التي تميز بها هذا القانون فلا زالت العديد من المجتمعات الاقتصادية ومنها المجتمع السوري في أشد الحاجة إلى مثل تلك الجهة التي تتبنى حماية مستقبل مهنة التدقيق من خلال ضمانها لتجنب العديد من العوامل التي تشكل تهديداً جوهرياً لاستقلالية المدقق وجودة أدائه لعملية التدقيق.

مما أعطى هذا الموضوع أهمية بالغة ليتم البحث فيه بشكل موسع لمعرفة التهديدات التي تواجه استقلالية المدقق الخارجي وأثرها في جودة التدقيق بما يتناسب مع ظروف البيئة السورية.

2- مشكلة الدراسة:

تعتبر استقلالية المدقق الخارجي مصدر ثقة وطمأنينة للمجتمع المالي والمستثمرين في الرأي المحايد الذي يصدره المدقق، ولكن مع ظهور العديد من التأثيرات والمغريات والتي أدت إلى نشوء تحديات هددت استقلالية المدقق الخارجي أصبحت تلك الاستقلالية موضع شك ونقاش لدى كافة المستفيدين من خدمات التدقيق الخارجي، حيث أن تلك التحديات قد تنعكس سلباً على استقلالية المدقق الخارجي وبالتالي جودة التدقيق، مما قد يهدد مهنة التدقيق الخارجي في سورية ويفقدها جوهراً ومصداقيتها، ويؤثر على قرارات المستثمرين وثقتهم في القوائم المالية للشركات.

وعلى هذا الأساس يمكن حصر مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة عن السؤال التالي:

هل تؤثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق؟

والذي يتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية :

- هل تؤثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق؟
- هل تؤثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق؟
- هل تؤثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق؟
- هل تؤثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق؟
- هل تؤثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق؟

3- الدراسات السابقة:

أ-الدراسات باللغة العربية:

(1) دراسة (آدم، 2014) بعنوان:

"تقييم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية"

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل على حياد واستقلالية المدقق الخارجي بالسودان، وتحديد مدى فاعلية الرقابة على أتعاب الخدمات الاستشارية في المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي عند أدائه لهذه الخدمات للعميل.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في تحليل ما ورد في الكتب والدوريات العلمية والدراسات السابقة، بالإضافة إلى الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال تحليل نتائج الدراسة الميدانية المطبقة على عينة الدراسة والمكونة من عدد من المراجعين والمستخدمين للمعلومات المحاسبية والأكاديميين المختصين والذين يشكلون مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع (70) استبانة على عينة الدراسة واسترداد (65) استبانة، أي بنسبة استجابة بلغت (92,86%).

وقد بينت نتائج الدراسة وجود تأثير سلبي لتقديم مكاتب المراجعة للخدمات الاستشارية المحاسبية والضريبية إلى جانب خدمات المراجعة التقليدية على حياد واستقلالية المراجع الخارجي السوداني، بالإضافة إلى ضرورة وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية من حيث تحديدها في ضوء التنسيق بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والالتزام بالإفصاح عنها ووجود جهات مختصة بفحص مدى معقوليتها.

2) دراسة (عبد الرحيم، صالح، عبد الرحمن، 2014) بعنوان:

"قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية - دراسة ميدانية لمكاتب البصرة، ميسان، ذي قار"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم واضح لجودة التدقيق والتحقق من مدى تأثرها ببعض العوامل المتعلقة بالمدقق ومكاتب التدقيق والمتمثلة بحجم وسمعة مكاتب التدقيق العاملة بالمنطقة الجنوبية في العراق (البصرة، ميسان، ذي قار)، ومستوى استقلالية مدقق الحسابات وأتباعه والمنافسة بين مكاتب التدقيق، بالإضافة إلى تطبيق إرشادات رقابة جودة التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة استطلاعية، حيث تم بموجبها توزيع (65) استبانة، استبعد منها (8) استبانات وتم تحليل بيانات (57) استبانة، وقد شملت عدد من مدققي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق في (البصرة، ميسان، ذي قار) والمسجلين لدى جمعية المحاسبين القانونيين العراقية، وبذلك يكون معدل الاستجابة (87,69%) وهي نسبة مقبولة يمكن تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أن استقلالية مدقق الحسابات تعد من العوامل المؤثرة بصورة ايجابية على جودة التدقيق، وأن تخفيض المدقق لأتباعه بهدف الحصول على زبائن يشكل تهديداً لاستقلاليتهم وبالتالي يؤثر سلباً على جودة تدقيق الحسابات.

3) دراسة (رقية، 2016) بعنوان:

"دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة التدقيق"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي، والمتمثلة بالاستقلالية والسرية والكفاءة والتأهيل العلمي، وبين جودة التدقيق في الجنوب الشرقي للجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم حوالي (70) استبانة وزعت على عينة من مجتمع الدراسة المكون من المحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبة ومراجعي الحسابات، ومن ثم تم استرداد الاستبانات وبعد فرزها كان عدد الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي (53) استبانة.

وبعد الدراسة والتحليل توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود تأثير بين الاستقلالية وكفاءة المراجع الخارجي مع جودة المراجعة.

(4) دراسة (البر وأحمد، 2016) بعنوان:

"مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مؤشرات جودة تدقيق الحسابات وأثرها في الأداء المهني لمكاتب التدقيق في السودان، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر منها، كما هدفت إلى دفع مكاتب التدقيق لتطبيق المؤشرات الأكثر تأثيراً على جودة التدقيق والتي من شأنها أن تضفي الثقة على مهنة التدقيق وعلى القوائم المالية التي يتم مراجعتها لاسيما بعد دخول الشركات الأجنبية في السوق المحلي وزيادة المنافسة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الاستنباطي والوصفي والاستقرائي، وقد تكون مجتمع الدراسة من كافة المدققين العاملين بمكاتب التدقيق في ولاية الخرطوم والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين القانونية السودانية، ونسبة لكبر حجم المجتمع تم اختيار عينة عشوائية بلغ عدد أفرادها (37) موظفاً، حيث تم تصميم استبانة وتوزيعها عليهم، وتم استبعاد (4) استبانات ليكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل (33) استبانة.

ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة، أن كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية لمدقق الحسابات، والمهام بمعايير التدقيق المتعارف عليها يعتبر من المؤشرات الهامة لجودة التدقيق، كما أثبتت النتائج أن سمعة مكتب التدقيق، وشهرته، وعلاقته مع عملائه يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق. وأخيراً، توصلت الدراسة إلى أن تبني مكاتب التدقيق لإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة.

ب- الدراسات باللغة الانكليزية:

(1) دراسة (Sarwoko & Agoes، 2014) بعنوان:

"An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، واستقلاليته، وإجراءات التدقيق اللازمة لكشف الاحتيال على جودة التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء مقابلات وتصميم استبانات كأدوات أساسية لجمع البيانات، ثم تم توزيع الاستبانات على عينة عشوائية مكونة من (50) شركة تدقيق والتي تشكل حوالي (30%) من مجتمع الدراسة والمكون من (163) شركة تدقيق في اندونيسيا.

ومن أهم ما توصلت إليه نتائج الدراسة أن معرفة المدقق العميقة وخبرته في مجال صناعة العميل وطبيعة أعماله لها تأثير هام على قدرته في تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة لكشف الاحتيال، وبالتالي على جودة التدقيق، كما أظهرت النتائج أن المدققين يتمتعون بالاستقلالية المطلقة والتي تمكنهم من اتخاذ إجراءات التدقيق اللازمة لكشف الاحتيال في القوائم المالية، ومن اتخاذ القرارات خلال عملية التدقيق، ومن إعداد التقارير النهائية

وبالتالي تحقيق تدقيق ذو جودة عالية، وأخيراً، بينت النتائج أن المدققين لديهم وعي تجاه أثر فشل التدقيق نتيجة عدم اتخاذ إجراءات التدقيق اللازمة، مما يدفعهم إلى تنفيذ تلك الإجراءات اللازمة لتحقيق جودة تدقيق عالية.

(2) دراسة (Mohamed & Habib, 2014) بعنوان:

"Auditor Independence, audit quality and the Mandatory Auditor Rotation in Egypt"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى إضعاف استقلالية المدقق الخارجي في مصر والتي من الممكن أن تؤثر على جودة التدقيق الخارجي. كما تهدف إلى إيجاد الحلول اللازمة وفيما إذا كانت علاقة المدقق بالعميل والنتيجة عن طول فترة ارتباط المدقق به قد تؤدي إلى تحسين أو تدهور جودة التدقيق. وأخيراً، هدفت الدراسة إلى تقييم مدى قابلية تطبيق معدل دوران المدقق الخارجي الإلزامي وتحديد الشكل المناسب للبيئة الاقتصادية المصرية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة العشوائية والمكونة من (50) مدقق من المدققين الخارجيين العاملين في شركتين من شركات التدقيق الكبرى الأربعة وهما (Ernest&Young, PWC)، وقد تم استرداد وتحليل (31) استبانة، أي بنسبة استجابة (62%).

ومن أهم ما توصلت إليه نتائج الدراسة، أن طول فترة ارتباط المدقق بشركة العميل قد تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق عوضاً عن تدهورها، وذلك بسبب ازدياد خبرة المدقق بطبيعة أعمال شركة العميل ونشاطاتها، كما بينت النتائج أن شريك التدقيق أكثر ارتباطاً بإدارة العميل من شركة التدقيق، لذلك فإن تطبيق معدل دوران المدقق قد يكون ذو فائدة من حيث استقلالية التدقيق ولكنه قد يضعف جودة التدقيق، ولكن تطبيق معدل دوران شركة التدقيق من الممكن أن يكون أكثر نفعاً وذلك بسبب وجود العديد من شركات التدقيق الأفضل سمعة وتأهيلاً من شركات التدقيق الكبرى الأربعة، بالإضافة إلى أن شركة التدقيق قد تخصص المدقق المناسب لتولي مهمة تدقيق البيانات المالية لشركة العميل وذلك بناءً على خبرته بصناعة وبيئة أعمال شركة العميل مما يؤدي إلى تحسين استقلالية المدقق الخارجي وجودة التدقيق.

(3) دراسة (Al Nawaiseh & Alnawaiseh, 2015) بعنوان:

"The Effects of the Threats on the Auditor's Independence"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر التهديدات التي تواجه استقلالية المدقق الخارجي الأردني على استقلاليته الظاهرية والذهنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة المكون من المدققين العاملين في شركات التدقيق الأردنية والبالغ عددها (189) شركة، حيث تم توزيع استبانة واحدة لكل شركة تدقيق فكان عدد الاستبانات الموزعة (70) استبانة، تم استرداد (69) استبانة وتحليل (65) استبانة صالحة لأغراض الدراسة حيث شكلت (93%) من عدد الاستبانات الموزعة.

ومن أهم نتائج الدراسة وجود تأثير سلبي للتهديدات التي تواجه استقلالية المدقق الخارجي على استقلاليته ومن أهم تلك التهديدات حجم أتعاب الخدمات الاستشارية والجهة المحددة لتلك الأتعاب، كما توصلت الدراسة إلى أن وجود رقابة صارمة يساهم في تخفيض تأثير تهديد تضارب مصالح المدقق الخارجي على استقلاليته، وأخيراً، تزداد استقلالية المدقق الخارجي بوجود لجان المراجعة وبالالتزام بالتشريعات القانونية.

(4) دراسة (Omri & Akrimi, 2015) بعنوان:

"Factors Affecting Auditor Independence in Tunisia"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر العوامل المختلفة، المهددة والمحسنة لاستقلالية المدقق، في استقلالية المدقق في تونس وذلك من وجهة نظر المحللين الماليين التونسيين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على (105) محلل مالي، ومن ثم تم استرداد (53) استبانة قابلة للتحليل أي بنسبة استرداد 50.48%.

وقد كان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن العوامل الرئيسية المهددة لاستقلالية المدقق هي تقديم المدقق للخدمات غير المتعلقة بالتدقيق بالإضافة إلى وجود علاقات مالية وشخصية مع شركة العميل.

(5) دراسة (Maslina, 2015) بعنوان:

"The Impact of Ex-auditors' Employment with Audit Clients on Perceptions of Auditor Independence"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة فيما إذا كان توظيف المدقق للعمل لدى عميل التدقيق يؤثر على استقلالية المدقق أم لا وذلك من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية من مانحي القروض والمستثمرين في ماليزيا، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة والمكون من مستخدمي البيانات المالية وقد بلغ حجم العينة (110) مستخدم للبيانات المالية.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج حيث كان أهمها أن توظيف المدقق للعمل لدى العميل يؤثر سلباً على الاستقلالية الظاهرية، وأن عمل المدقق سابقاً كمعد للبيانات المالية لدى عميل التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية زملائه المدققين بشكل أكبر فيما لو لم يكن معداً للبيانات المالية.

(6) دراسة (Campa & Donnelly, 2015) بعنوان:

"Non-Audit Services Provided to Audit Clients, Independence of Mind and Independence in Appearance: Latest Evidence from Large UK Listed Companies"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق فيما إذا كان تقديم المدقق الخارجي لخدمات غير التدقيق للعملاء، بالمزامنة مع خدمات التدقيق، قد يضعف استقلالية المدقق الظاهرية والذهنية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج التحليلي، حيث تم التحليل باستخدام بيانات أكبر الشركات المدرجة في سوق بريطانيا للأوراق المالية عدا البنوك والشركات التي تقدم خدمات مالية، وذلك خلال الفترة الممتدة بين 2006 وحتى 2011 بدءاً من السنة الأولى التي تم فيها اعتماد معايير التقارير المالية الدولية IFRS بشكل إلزامي لإعداد القوائم المالية بنوعيتها المنفصلة والموحدة في جميع الشركات المدرجة في أي سوق أوروبي، فكانت عينة الدراسة المختارة على أساس توفر البيانات اللازمة لقياس المتغيرات خلال فترة الدراسة مكونة من (207) شركة تتضمن (868) ملاحظة قابلة للتحليل.

ومن أهم نتائج الدراسة أن استقلالية المدقق الباطنية، والتي قد تم قياسها باستخدام حجم الاستحقاقات الاختيارية والميل إلى إعادة احتساب الأرباح، تتأثر سلباً بتقديم خدمات غير التدقيق للعملاء وخاصةً إذا كانت أتعاب خدمات التدقيق أقل من المستوى المتوقع، بالإضافة إلى وجود علاقة بين خدمات غير التدقيق وانخفاض مستوى استقلالية المدقق الخارجي الظاهرية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

لقد ركزت معظم الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية على دراسة العوامل المختلفة والمتمثلة في الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق وأتعاب التدقيق والمنافسة بين شركات ومكاتب التدقيق وطول فترة ارتباط المدقق بالعميل وتبني سياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوظيف المدقق للعمل لدى العميل، حيث أن بعضها قد تناول تأثير تلك العوامل على استقلالية المدقق الخارجي، بينما تناول بعضها الآخر تأثيرها على جودة التدقيق فقط، كما تناولت تلك الدراسات تأثير استقلالية المدقق الخارجي وتخصصه الصناعي واتخاذ إجراءات التدقيق اللازمة لكشف الاحتيال، على جودة التدقيق، بالإضافة إلى تأثير التهديدات والتي تشكلها العوامل السابقة على استقلالية المدقق الخارجي دون التطرق إلى تأثيرها في جودة التدقيق.

وتعد هذه الدراسة امتداداً لما سبقها من دراسات سابقة تناولت موضوع استقلالية المدقق الخارجي والعوامل المختلفة المؤثرة عليها وما لها من أثر على جودة التدقيق، ولكنها تميزت عن مثيلاتها بأنها تبحث بشكل محدد ومباشر في تهديدات استقلالية المدقق الخارجي وتأثيرها في جودة التدقيق الخارجي في البيئة السورية وذلك وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.

4-أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية استقلالية المدقق الخارجي وجودة أدائه لعملية التدقيق لضمان الدقة في القوائم المالية التي يتم تدقيقها، حيث أن كل منهما يشكل الدعامة الأساسية لمهنة التدقيق.

وتعد هذه الدراسة رؤية موضوعية لتحديد مدى حاجة البيئة السورية لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق ووضع الضوابط الرقابية اللازمة للحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي وضمان جودة التدقيق، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الارتقاء بالمهنة إلى أفضل مستوياتها.

5-أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة للتوصل إلى النقاط التالية:

- معرفة مدى تعرض استقلالية المدقق الخارجي للتهديدات وبيان أثرها في جودة التدقيق في سورية.
- بيان أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- بيان أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- بيان أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- بيان أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- بيان أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- التعرف على الضوابط الرقابية والإجراءات الوقائية المطبقة في سورية ومدى قدرتها في التغلب على التهديدات التي تواجه استقلالية المدقق الخارجي وبالتالي رفع مستوى جودة التدقيق الخارجي.

6-فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة التي تثيرها الدراسة تم صياغة الفرضية التي سوف يتم اختبارها بشكلها العدمي (H_0) على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية H_0 :

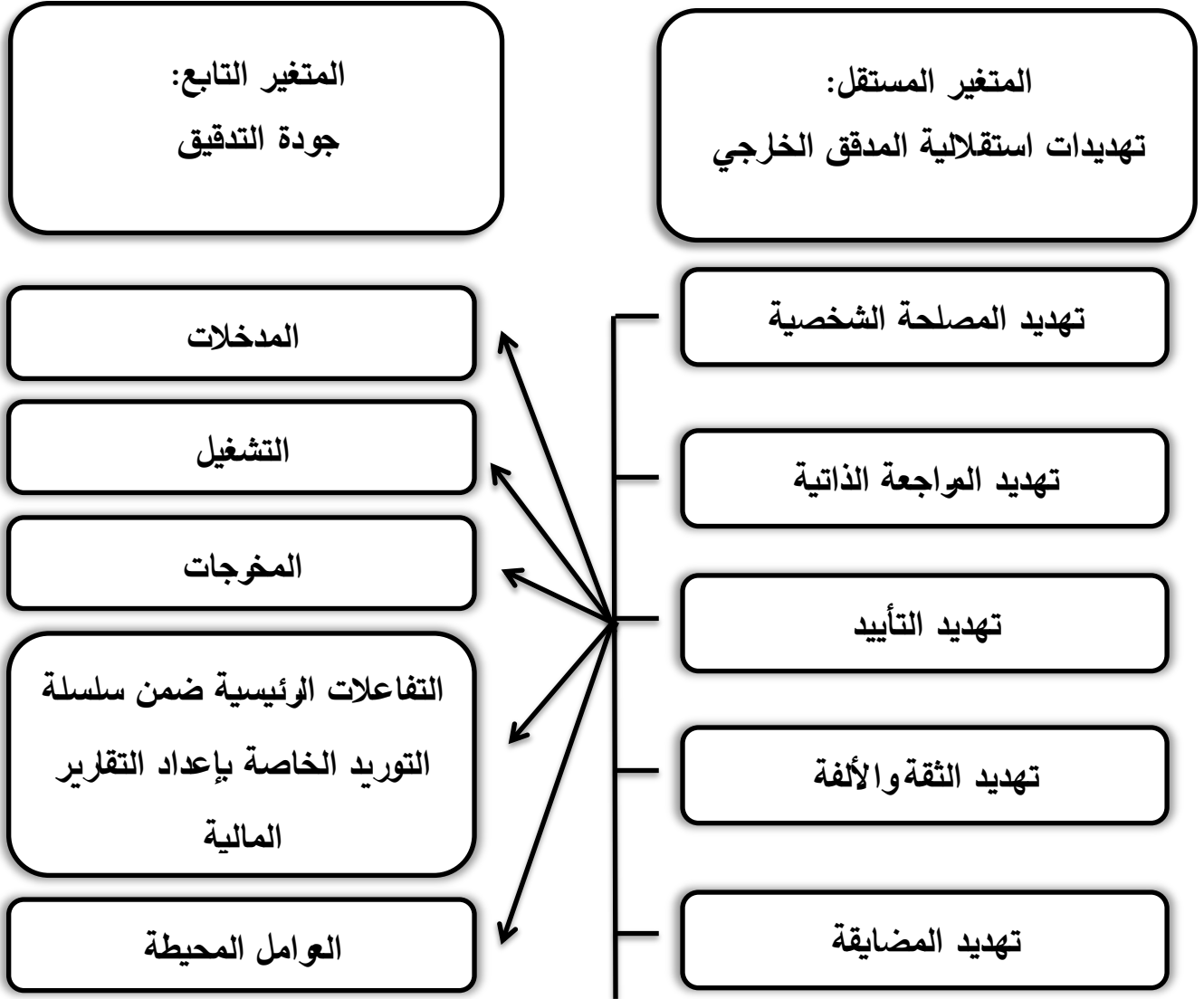
لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق.

وبتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

- H0-1:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- H0-2:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- H0-3:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- H0-4:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- H0-5:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.

7-متغيرات الدراسة:

تم اعتماد نموذج خاص بالدراسة الحالية يوضح تهديدات استقلالية المدقق الخارجي وأثرها في جودة التدقيق كما في الشكل رقم (1)، حيث تم قياس جودة التدقيق وفق الاطار الدولي لجودة التدقيق والذي قد تم إصداره من قبل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد IAASB في عام 2014 بهدف زيادة الوعي للعناصر الأساسية لجودة التدقيق.



الشكل رقم (1) نموذج الدراسة

المصدر من إعداد الباحثة استناداً إلى كل من:

(International Auditing and Assurance Standards Board, 2018);
(International Ethics Standards Board for Accountants, 2018)

8-منهج الدراسة وأدواتها:

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف ما جاء في الدراسات السابقة والأبحاث العلمية والمراجع ذات الصلة بموضوع البحث، ومن ثم تصميم استبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي تحوي مجموعة من الأسئلة بحيث تعبر عن مشكلة الدراسة ومتغيراتها وفرضياتها، وقد تم توزيع هذه الاستبانة على عينة عشوائية من المدققين الخارجيين المزاولين للمهنة في سورية والمرخصين لعام 2019، ثم تم جمع الاستبانة ودراسة الإجابات وإدخال مفرداتها في برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل الإجابات وقياس درجة ثباتها لمعرفة إمكانية الاعتماد على البيانات التي جمعت من خلالها وفق اختبار ألفا كرونباخ التي تقيس ثبات الاستبانة، ومعرفة صدق المحتوى من خلال دراسة معامل الارتباط بيرسون للعلاقة بين كل عبارة من الاستبانة والبعد الذي تنتمي إليه، وقد تم استخدام تحليل الانحدار بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة، وبعد ذلك تم تحليل النتائج للوصول إلى نتائج الدراسة وتوصيات الباحثة.

9-محددات الدراسة:

تتمثل المحددات التي قد تؤثر على نتائج الدراسة بشكل غير مباشر في الاعتماد في جمع البيانات على الاستبانة وذلك كون البيانات التي يتم جمعها باستخدام هذه الأداة قد لا تتمتع بالموضوعية الكاملة، ولكن نظراً لطبيعة الدراسة وموضوعها فقد تم اعتماد الاستبانة لجمع البيانات في ظل عدم وجود أي مصادر أخرى لجمعها.

الفصل الأول:

تهديدات استقلالية المدقق الخارجي والعوامل المسببة لها

المبحث الأول: تهديدات استقلالية المدقق الخارجي

المبحث الثاني: العوامل المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي

المبحث الثالث: ضوابط حماية استقلالية المدقق الخارجي في التشريع السوري

المبحث الأول

تهديدات استقلالية المدقق الخارجي

1-1-1 تمهيد:

تعتبر استقلالية المدقق أحد أهم موضوعات التدقيق التي حظيت باهتمام كبير منذ البدايات الأولى لمهنة التدقيق، فهي تمثل حجر الزاوية بالنسبة لهذه المهنة، كما أنها سبب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية ويعتمدون عليها في استخدامهم للمعلومات التي تشتمل عليها هذه القوائم المالية في قراراتهم الاقتصادية، فالمدقق المستقل يساعد بإنتاج معلومات موثوقة وملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار كونه يتحقق من المعلومات في القوائم المالية ويصدر حكمه المهني حول السياسات المحاسبية المتبعة من قبل العميل، ومتى ما تعرضت استقلالية المدقق للشك اهتزت ثقة المستخدمين في القوائم المالية وصعب عليهم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة وتعرضت الحالة الاقتصادية للاضطراب، مما دفع الهيئات المهنية والتشريعية إلى إصدار التشريعات الداعمة لاستقلالية المدقق الخارجي بما يضمن حمايتها من العوامل المختلفة والتي تشكل في مجملها خطراً مهدداً للاستقلالية.

1-1-2 تعريف الاستقلالية:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن دليل قواعد السلوك الأخلاقي الاستقلالية على أنها تتألف من (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 118-119):

استقلالية الفكر:

هي حالة ذهنية تسمح للمدقق بإبداء رأيه دون خضوعه للتأثيرات التي تضعف حكمه المهني، مما يسمح للفرد بالتصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني.

استقلالية المظهر:

هي تجنب الظروف والحقائق الهامة جداً بحيث يستنتج طرف ثالث (الجمهور المستخدم أو المستفيد من تقرير المدقق) عاقل ومطلع بشكل معقول، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف بأن نزاهة شركة التدقيق أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو موضوعيته أو شكه المهني قد تم إضعافها.

1-3 أبعاد الاستقلالية:

نظراً لأهمية الاستقلالية في تعزيز الثقة بمهنة التدقيق وبالتالي البيانات المالية لشركة العميل، فلا بد من أن تتحقق استقلالية المدقق خلال كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، وتتمثل بما يلي:

- الاستقلالية في إعداد برنامج التدقيق:

أي أنه لا بد من أن يتمتع المدقق بحرية كاملة عند إعداد برنامج التدقيق من حيث تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام الواجب فحصها بدون أي تدخل من الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من قبل المدقق في برنامج التدقيق، وكذلك تعديل الإجراءات التي حددها المدقق أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج (نجم، 2012، 54).

- الاستقلالية في مجال الفحص:

والذي يوضح حق المدقق الكامل في الاطلاع على سجلات ودفاتر الشركة والتعاون مع العاملين فيها، ومناقشتهم والاطلاع على مصادر المعلومات المختلفة التي تكشف عن نشاط الشركة والتزاماتها ومواردها (قريط، 2008، 18)، أي عدم تقييد المدقق في جمع أدلة التدقيق، فالتدقيق يجب أن يتم بتعاون كامل مع إدارة الشركة وموظفيها وهذا يصب في مصلحة مساهمي الشركة (الرشيدي، 2012، 14).

- الاستقلالية في مجال إعداد التقرير:

أي عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية التدقيق، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل التدقيق، وذلك بتجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية في التقرير وتجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير (براق ودليمي، 2017، 20).

1-4 تهديدات استقلالية المدقق الخارجي:

إن وجود العديد من الحالات والعلاقات المختلفة المسببة للتهديدات لاستقلالية المدقق، وصعوبة تحديد كل حالة والإجراءات الوقائية المناسبة لها قد قاد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) إلى إصدار إطار مفاهيمي يساعد المدقق الخارجي في الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية من خلال تحديد تهديدات الاستقلالية وتقييمها ومواجهتها لتحقيق الاستقلالية والحفاظ عليها.

وبذلك يتوجب على المدقق تحديد التهديدات وتقييمها، إضافةً إلى تحديد فيما إذا كانت الإجراءات الوقائية المناسبة متوفرة وقادرة على تخفيض التهديد للمستوى المقبول، كما يتوجب على المدقق استخدام حكمه المهني والتأكد من استنتاج الطرف الثالث (الجمهور المستخدم أو المستفيد من تقرير المدقق) لإمكانية إنهاء التهديدات أو تخفيضها إلى المستوى المقبول.

وتتمثل تهديدات استقلالية المدقق الخارجي بحسب قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين فيما يلي (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 27):

- تهديد المصلحة الشخصية:

هو تهديد تأثير المصلحة المالية أو غيرها من المصالح بشكل غير ملائم على حكم المدقق أو سلوكه.

- تهديد المراجعة الذاتية:

هو تهديد ألا يقيم المدقق بشكل ملائم نتائج حكم سابق أو خدمة منجزة من قبله، أو من قبل شخص آخر ضمن شركة التدقيق، والتي يعتمد عليها عند تكوين رأيه كجزء من توفير الخدمة الحالية.

- تهديد التأييد:

هو تهديد قيام المدقق بالترويج لموقف العميل أو صاحب العمل للدرجة التي يمكن أن تؤدي إلى التأثير على موضوعية المدقق.

- تهديد الثقة والألفة:

هو تهديد يحدث بسبب وجود علاقة طويلة أو وثيقة بين المدقق والعميل أو صاحب العمل، حيث يصبح المدقق أكثر تعاطفاً تجاه مصالح العملاء أو متقبلاً لعملهم.

- تهديد المضايقة:

هو تهديد منع المدقق من العمل بموضوعية بسبب وجود ضغوطات فعلية أو متوقعة، بما فيها محاولات ممارسة تأثير مفرط على المدقق.

ووفقاً للإطار المفاهيمي فإنه على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل عند تقييمه لمدى أهمية التهديدات، وعند تطبيق الإطار المفاهيمي يمكن للمدقق أن يواجه ظروف وحالات لا يمكن خلالها أن يتم القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى المستوى المقبول، وذلك إما بسبب أن التهديدات هامة جداً أو بسبب

أن الإجراءات الوقائية المناسبة غير متوفرة أو لا يمكن تطبيقها، وفي مثل تلك الحالات ينبغي على المدقق أن يرفض أو يتوقف عن تقديم خدمة التدقيق أو يتخلى عن العملية متى كان ضرورياً (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018).

المبحث الثاني

العوامل المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي

1-2-1 الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق:

1- تأثير الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق على استقلالية المدقق:

أشارت دراسة (Campa & Donnelly) إلى أن توفير الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق يعرض استقلالية المدقق للخطر وذلك لسببين يتمثل أولهما في تغيير دور المدقق من خبير خارجي مستقل إلى مستشار داخلي، والثاني هو أن أتعاب تلك الخدمات تولد روابط اقتصادية بين المدقق وعميله، وفي هذا الصدد، عبر المشرعون وواضعو المعايير عن قلقهم حيال ما قد يسببه تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق من خطر لحياد المدقق من خلال زيادة اعتماده الاقتصادي على العميل، بالإضافة إلى ازدياد الألفة والثقة فيما بينهم وخلق حالات من المراجعة الذاتية، ولذلك قامت هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC بتبني عدة قواعد من شأنها أن تقوي استقلالية المدقق، وذلك بما يتفق مع متطلبات قانون ساربنز أوكسلي SOX، حيث فرضت المزيد من القيود على الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق وطالبت بضرورة الإفصاح عن أتعاب التدقيق وغيرها من الخدمات، بالإضافة إلى تقديم معلومات نوعية عن طبيعة الخدمات المقدمة (Campa & Donnelly, 2015, 4).

كما حظرت العديد من الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق، وتشمل الخدمات الممنوعة ما يلي (Arens et al., 2012, 88):

- امساك الدفاتر والخدمات المحاسبية الأخرى.
- تصميم وتطبيق أنظمة المعلومات المالية.
- خدمات التقييم.
- خدمات التدقيق الداخلي.
- وظائف تتعلق بالإدارة أو الموارد البشرية.
- السمسرة أو إعطاء النصيحة بشأن الاستثمار، أو الخدمات البنكية للاستثمار.
- الخدمات القانونية وخدمات الخبراء غير المتعلقة بالتدقيق.
- أي خدمة أخرى غير مسموح بها من قبل مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB بموجب القانون.

أما فيما يتعلق بموقف مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين IESBA من الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق فيتمثل فيما يلي:

أ- إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 170-171)

أكدت قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين أن تقديم الخدمات المحاسبية ومسك الدفاتر لعمل التدقيق من خلال إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية قد يؤدي إلى نشوء تهديد المراجعة الذاتية أو تهديد التأييد عندما يقوم المدقق بتدقيق تلك البيانات المالية التي قد قام بإعدادها لاحقاً.

إلا أن هناك نشاطات قد يقدمها المدقق وتعتبر جزءاً طبيعياً من عملية التدقيق ولكنها لا تسبب أي تهديد لاستقلاليتها طالما أن مسؤولية اتخاذ قرارات إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية تتحملها إدارة عميل التدقيق، وتشمل تلك النشاطات:

- تحقق المدقق من مدى تطبيق متطلبات السياسات والمعايير المحاسبية والافصاح عن البيانات المالية.
- مدى ملاءمة الرقابة المالية والمحاسبية والطرق المستخدمة في تحديد قيم الأصول والالتزامات.
- اقتراح تعديلات على قيود اليومية.

ب- خدمات التقييم (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 174):

عُرفت خدمات التقييم بأنها عبارة عن افتراضات ومنهجيات لوضع قيمة لأحد الأصول أو الالتزامات أو المنشأة ككل، وقد ينشأ بحسب قواعد السلوك الأخلاقي عن أداء خدمات التقييم لعمل التدقيق تهديد المراجعة الذاتية أو تهديد التأييد، ويعتمد خطر وأهمية التهديد على عدة عوامل:

- ما إذا كان للتقييم تأثير جوهري على البيانات المالية.
- مدى مشاركة العميل في تحديد منهجية التقييم.
- الهدف من تقارير التقييم.
- مدى تدخل الرأي الشخصي الملازم للبند عند إجراء التقييمات المتعلقة بمنهجيات قياسية.
- نطاق الافصاحات عن البيانات المالية ووضوحها.
- ويتم تقييم التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء عليه أو تقليصه إلى المستوى المقبول، وتتضمن الإجراءات الوقائية:
- إشراك مهنيين ليسوا من أعضاء فريق التدقيق لتقديم خدمة التقييم.

- الاستعانة بمراجع خارجي لم يكن مشاركاً في عملية التدقيق أو حتى في خدمة التقييم لمراجعة العمل المنجز.

ت-الخدمات الضريبية - (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 177-178):

إن تقديم خدمات التخطيط الضريبي وخدمات الاستشارات الضريبية الأخرى كتقديم المشورة حول تطبيق قانون أو نظام ضريبي جديد قد يخلق تهديد المراجعة الذاتية أو تهديد التأييد، وبذلك ينبغي على المدقق تقييم أهمية وخطر التهديد وإمكانية قبول تقديم تلك الخدمات بأن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- مدى تعقيد القانون والتشريع الضريبي ذو الصلة ودرجة الحكم والتقدير اللازمة لتطبيقهما.

- درجة الذاتية المشمولة في تحديد المعالجة الملائمة للمشورة الضريبية.

- مدى وجود تأثير جوهري لنتائج المشورة الضريبية على البيانات المالية.

وللقضاء على التهديد أو تقليصه للمستوى المقبول يجب تطبيق الإجراءات الوقائية على النحو التالي:

- تقديم الخدمات من قبل مهنيين ليسوا أعضاء ضمن فريق التدقيق.

- إشراك خبير لم يكن مشاركاً في تقديم الخدمات الضريبية لمراجعة الخدمة المؤداة وعملية التدقيق.

إضافةً لما سبق، إن تهديد التأييد أو المراجعة الذاتية الناشئ سيكون هاماً جداً بحيث لا يمكن لأي إجراء وقائي من تقليصه إلى المستوى المقبول عندما تشمل الخدمات الضريبية العمل كمحامي دفاع لعمل التدقيق أمام محكمة عامة لحل النزاع حول مسألة ضريبية، وعندما تكون المبالغ المتضمنة ذات تأثير هام على البيانات المالية التي يعبر المدقق عن رأيه فيها (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 180-181).

ث-خدمات التدقيق الداخلي (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 183-184):

تتطلب معايير التدقيق الدولية (ISA 610) اتخاذ المدقق الخارجي إجراءات تدقيق لتقييم مدى كفاية عمل التدقيق الداخلي لعمل التدقيق، لذلك فإن قبول المدقق لتقديم خدمات التدقيق الداخلي لعمل التدقيق واستخدام نتائج تلك الخدمات في عملية التدقيق الخارجي قد يؤدي إلى نشوء تهديد المراجعة الذاتية بسبب احتمالية استخدام فريق التدقيق لنتائج خدمات التدقيق الداخلي دون تقييم ملائم لتلك النتائج أو ممارسة الشك المهني بنفس المستوى الذي يمارس عند تأدية عمل التدقيق الداخلي من قبل أفراد ليسوا أعضاء في فريق التدقيق.

وعليه ينبغي على المدقق تقييم أهمية وخطر التهديد وإمكانية قبول تقديم تلك الخدمات بأن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- درجة الاعتماد على خدمات التدقيق الداخلي.

- أهمية مبالغ البيانات المالية ذات العلاقة.

وللقضاء على التهديد أو تقليله للمستوى المقبول ينبغي تطبيق الإجراءات الوقائية من خلال استخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق للقيام بخدمات التدقيق الداخلي.

ج- خدمات أنظمة تقنيات المعلومات (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 184-185):

إن تهديد المراجعة الذاتية قد ينشأ اعتماداً على طبيعة الخدمات وأنظمة تقنيات المعلومات المقدمة إلى عميل التدقيق، والتي تشكل جزءاً هاماً من الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، وتولد معلومات هامة بالنسبة لسجلات العميل المحاسبية أو بياناته المالية التي يعبر المدقق عن رأيه فيها.

لذلك يعتبر تهديد المراجعة الذاتية هاماً جداً ما لم يتم اتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة على النحو التالي:

- إقرار العميل بمسؤوليته عن إنشاء نظام رقابة داخلية والإشراف عليه.

- اتخاذ العميل كافة القرارات الإدارية المتعلقة بعمليات التصميم والتنفيذ وتحمل مسؤولية تشغيل النظام.

- تقييم العميل لملاءمة تصميم وتنفيذ النظام والنتائج المترتبة على ذلك.

ح- الخدمات القانونية (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 188):

قد ينشأ عن تقديم الخدمات القانونية كتقديم الاستشارة والعناية القانونية اللازمة وإعادة الهيكلة لمنشأة عميل التدقيق، تهديدات مراجعة ذاتية يعتمد وجودها وأهميتها على عدة عوامل أهمها:

- أهمية أي مسألة تتعلق ببيانات العميل المالية.

- ما إذا كانت الخدمات مقدمة من قبل أعضاء فريق التدقيق.

- مستوى تعقيد المسألة القانونية ودرجة الحكم الذاتي اللازمة لتقديم هذه الخدمة.

وفي رأي الباحثة أن الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق هي من أهم العوامل التي قد تتسبب بتهديدات هامة لاستقلالية المدقق الخارجي، فهناك العديد من العوامل التي ينبغي على المدقق تقييمها قبل موافقته على تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق لمعرفة مدى تأثير تلك الخدمات على البيانات المالية لعميل التدقيق، وبالتالي مدى تشكيلها لتهديدات المراجعة الذاتية وغيرها من التهديدات، ففي حال كان المدقق يتقاضى لقاء تقديمه لها أتعاباً تفوق أتعاب خدمات التدقيق التي يتقاضاها من عميل التدقيق نفسه، فإن ذلك قد يدفعه إلى الاعتماد

بشكل كبير على تلك الخدمات دون مراعاةٍ أو تقييمٍ لأيٍّ من تهديدات الاستقلالية التي قد تنشأ، مما يجعل فصل خدمات التدقيق عن الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق وعدم تقديمهما معاً لعميل التدقيق من قبل مدقق واحد أمراً ضرورياً لحماية استقلالية المدقق الخارجي.

1-2-2 أتعاب التدقيق:

1- مفهوم أتعاب التدقيق:

تمثل أتعاب التدقيق مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات المدقق، حيث يسعى المدقق إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، وهي تكلفة تتفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها، ويرتبط ذلك بالتنوع والفاعلية التي تقدم بها الخدمة والتي تعد ضرورية للمدققين الذين يسعون للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملائها الذين يتوقعون فاعلية جيدة من الخدمة مقابل ما تكبدوا مقابلها من تكاليف (الذبية وأبو قبع، 2017، 161).

ويمكن تعريف أتعاب التدقيق الخارجي: بأنها مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من العميل نظير قيامه بأداء عملية تدقيق حسابات العميل وإصدار تقرير برأيه الفني المحايد (الحذوة، 2015، 27).

2- أشكال الأتعاب:

تأخذ الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات الخارجي من العميل أشكالاً مختلفة:

- الأتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل ويجب أن يكون متناسباً مع المهمة المطلوبة من المدقق.
- الأتعاب المتغيرة: وهي التي تحدد من قبل المدقق وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد (منصور، 2013، 34).
- الأتعاب المشروطة: وهي الأتعاب المحسوبة على أساس محدد فيما يتعلق بنتيجة الخدمات المنجزة، ولا تعد هذه الأتعاب مشروطة إذا تم فرضها من قبل محكمة أو سلطة عامة أخرى.

3- مشكلة تحديد الأتعاب:

يتطلب القيام بعملية التدقيق بذل جهد ووقت من قبل المدقق، وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف إنجاز هذه الخدمة بكل جزئياتها من فحص ومخاطرة والتقرير عنها (نجم، 2012، 45)، لذلك فإن المشكلة التي تواجه مدققي الحسابات وعملائهم عادةً هي تحديد أتعاب التدقيق والتي يجب أن تكون مقبولة لكلا الطرفين، حيث يعتقد مدققو الحسابات أن الأتعاب التي يتقاضونها من عملائهم لا تتناسب مع تكاليف التدقيق التي يتحملونها ومع أهمية العمل الذي يقومون به، فالتسعير غير العادل لخدمات التدقيق قد يقود في نهاية الأمر إلى إحجام العديد من الكفاءات عن العمل في هذا المجال مما يؤدي إلى التدهور في جودة خدمات التدقيق (الحذوة، 2015، 30).

4- تأثير أتعاب خدمات التدقيق والخدمات غير المتعلقة بالتدقيق على استقلالية المدقق:

يلجأ العديد من المدققين إلى استرضاء العملاء المهمين من وجهة نظرهم، وذلك لزيادة حصتهم السوقية وتحسين سمعتهم، بالإضافة إلى الحصول على أتعاب وفيرة وجيدة.

إلا أنه وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين فإن تهديد المصلحة الشخصية لاستقلالية المدقق قد ينشأ عندما تشكل إجمالي الأتعاب التي يتم الحصول عليها من عميل التدقيق نسبة كبيرة من إجمالي أتعاب شركة أو مكتب التدقيق، وذلك بسبب الاعتماد على ذلك العميل والقلق حيال احتمالية فقدانه، إضافةً إلى احتمالية نشوء تهديد المضايقة والمتمثل في تهديد إدارة العميل للمدقق بتخفيض أتعابه في حال عدم امتثال المدقق لرغباتها، مما يوجب على المدقق تقييم أهمية وخطر تلك التهديدات آخذاً بعين الاعتبار العوامل التالية (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 132-133):

- أهمية العميل من الناحية النوعية أو الكمية بالنسبة لشركة أو مكتب التدقيق.
- مدى الاعتماد على الأتعاب التي يتم تحصيلها من العميل.
- وللقضاء على التهديدات أو تقليصها للمستوى المقبول، ينبغي تطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة، وتضمن الأمثلة على تلك الإجراءات:
- تقليص الاعتماد على العميل.
- مراجعة عملية التدقيق من قبل مهني ملأ من غير المشاركين في عملية التدقيق.

ونظراً لما قد تخلقه أتعاب خدمات التدقيق من روابط اقتصادية بين المدقق والعميل وإضعاف لاستقلالية المدقق، تبنت هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC قواعد تتطلب من العملاء الإفصاح عن قيمة أتعاب خدمات التدقيق المدفوعة لمدققيهم حرصاً منها على حماية استقلالية المدققين الخارجيين (Blay & Geiger, 2013, 2).

كما أشارت قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين IESBA إلى أن أتعاب التدقيق المستحقة على العميل وغير المدفوعة لفترة طويلة بعد إصدار تقرير التدقيق، يمكن اعتبارها مرادفة لقرض منح للعميل، لذلك ينبغي تقييم خطورة تهديد المصلحة الشخصية الذي قد ينشأ، وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة لتقليص التهديد إلى المستوى المقبول كأن يتم إشراك محاسب مهني لم يشارك في عملية التدقيق لمراجعة العمل المنجز أو تقديم المشورة، وتحصيل دفعة جزئية من هذه الأتعاب المستحقة (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 134).

وفي ضوء ما سبق، ترى الباحثة بأن أتعاب خدمات التدقيق هي من العوامل الجوهرية التي من شأنها أن تشكل تهديداً لاستقلالية المدقق وتسهم في إثارة الشك حولها، مما يستدعي ضرورة وجود رقابة صارمة عليها.

1-2-3 فترة ارتباط المدقق بالعميل والدوران الإلزامي:

1- تأثير فترة ارتباط المدقق بالعميل والدوران الإلزامي على الاستقلالية:

إن خطورة فترة ارتباط المدقق بالعميل وما قد ينتج عنها من ميل المدقق للموافقة على عمليات الغش والتلاعب والسكوت عنها، أدى إلى ارتفاع الأصوات في المجتمع المالي مطالبةً بضرورة وضع المزيد من الضوابط على العلاقة بين المدقق وإدارة العميل، وقد كان أول تلك الضوابط التي جرى المطالبة بها هو فرض قيود على استمرار المدقق في عملية التدقيق للعميل نفسه لمدة زمنية طويلة وذلك لتجنب نشوء علاقات شخصية ومصالح مالية بينه وبين أعضاء مجلس الإدارة على حساب مصلحة المساهمين وباقي المستخدمين (عمر وإيماني، 2016، 21).

كما انتاب الجهات الواضعة للتشريعات القلق حول جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن الشركات كنتيجة لفضيحة شركة اينرون والفضائح المالية الأخرى التي حدثت في بداية القرن، ونظراً للدور الأساسي الذي يلعبه المدقق في ضمان جودة القوائم المالية، طالب قانون ساربنز أوكسلي SOX مكتب المحاسبة العام في أمريكا (GAO) بإنجاز دراسة حول إمكانية وجود تأثيرات لفرض الدوران الإلزامي لشركات التدقيق على استقلالية

المدقق، ولكن الدراسة لم تجد أي تأثيرات سلبية لطول فترة العلاقة بين المدقق والعميل في جودة التقارير المالية (Blandon, Bosch & Merino, 2017, 252)، وقد أفادت الدراسة المنجزة بأن الدوران الإلزامي لشركة التدقيق قد لا يكون الأسلوب الأمثل والأكثر كفاءة لتعزيز الاستقلالية وتحسين جودة التدقيق، بالإضافة إلى أن الدوران الإلزامي ينتج عنه تكاليف مالية إضافية، وفقدان المدقق الجديد للمعرفة والخبرة التراكمية التي كونها المدقق السابق لمنشأة العميل، ولكن بالرغم من ذلك فقد طالب قانون ساربينز أوكسلي SOX بتناوب وتغيير شريك التدقيق على الأقل مرة كل خمس سنوات (Rickett, Maggina & Alam, 2016, 4-5).

تعريف معدل الدوران الإلزامي:

يقصد بمعدل الدوران الإلزامي للمدقق بأنه عبارة عن اتخاذ الهيئة العامة للمساهمين قرار بإنهاء العلاقة مع المدقق الحالي واختيار مدقق آخر للتعاقد معه، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم (بوزيد، 2017، 10).

كما عُرِف بأنه التزام من قبل المدقق الخارجي بعدم الاستمرار في تدقيق منشأة معينة لفترة طويلة من الوقت حتى تتحقق الاستقلالية والموضوعية، ومن ثم تزيد جودة الأداء المهني للتدقيق الخارجي (سليمان، 2017، 18).

وبالتالي يمكن تعريف الدوران الإلزامي بأنه التزام منشأة العميل بإنهاء العلاقة مع المدقق واستبداله بمدقق آخر، وذلك بعد فترة زمنية معينة تُحدّد بموجب القانون الناظم لكل دولة، وتعد أسبابه مختلفة عن أسباب التغيير الاختياري والناجم عن التعارض في المصالح بين المدقق وإدارة العميل، وضغوطها.

وقد ظهرت العديد من الدراسات التي درست العلاقة بين طول فترة ارتباط المدقق بالعميل واستقلالية المدقق كنتيجة لمخاوف الجهات التشريعية من إمكانية إضعاف فترة الارتباط تلك لاستقلالية المدقق وجودة التدقيق، فكانت نتائجها متفاوته ما بين التأييد والمعارضة للدوران الإلزامي للمدقق الخارجي كما يلي:

أ - الآراء المؤيدة لطول فترة ارتباط المدقق بالعميل والمعارضة للدوران الإلزامي:

يستند معارضي الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي إلى فكرة أنه لن يؤدي إلى تحسين استقلاليته، بل على العكس من ذلك فقد يؤدي إلى فسادها أكثر من تعزيزها، حيث ذكر (Rickett, Maggina & Alam) في دراستهم أن هناك العديد من الدراسات التي وجدت بأن طول فترة ارتباط المدقق بالعميل يرتبط بشكل إيجابي مع جودة التقرير المالي وجودة التدقيق، وذلك على العكس من الدوران الإلزامي الذي يؤدي إلى إضعافها، إذ أن

خطر الاحتيال في القوائم المالية يكون أكبر خلال المراحل الأولى من ارتباط المدقق بالعميل، مما يؤدي إلى فشل التدقيق عند تغيير المدقق ودورانه وتقليص فترة ارتباط المدقق بالعميل (Rickett, Maggina & Alam, 2016, 9).

كما أضاف (Chia-Ah & Karlsson) بأن فترة الارتباط قصيرة الأمد تؤدي إلى ازدياد تكاليف التدقيق، وذلك بسبب ارتفاعها خلال سنوات التدقيق الأولى، حيث أن طول فترة الارتباط من الممكن أن تكون ذات منفعة للمدقق بحصوله وادخاره للمعرفة حول منشأة العميل والتي لا يمكن له أن يدخر منها إلا القليل خلال المراحل الأولى من عملية التدقيق (Chia-Ah & Karlsson, 2010, 33).

وهذا ما ينعكس على كفاءة عملية التدقيق واختصار وقت تنفيذها وقلة تكاليفها لأن العميل يعتبر المدقق القديم أكثر قيمة بالنسبة له، وعليه سيكون مكتب التدقيق أقل اعتماداً على العميل وأفضل قدرة على مقاومة ضغوطه، وأن عمل المدقق لسنوات لدى عميل واحد يدعم استقلاليته بحيث يشعر بالاستقرار والاستقلال في مواجهة العميل وفي مقارنة نتائج السنوات المالية وهذا ينعكس على رأيه الموضوعي المستقل في حسابات المنشأة (عبد الكافي، 2018، 27).

ب- الآراء المعارضة لطول فترة ارتباط المدقق بالعميل والمؤيدة للدوران الإلزامي:

تتعارض الآراء المؤيدة لطول فترة ارتباط المدقق بالعميل مع رؤية الهيئات التشريعية والأكاديميين من غير الداعمين لطول فترة الارتباط، والمتمثلة في أن طول فترة الارتباط قد توجه المدققين للتحييز تدريجياً نحو رغبات إدارة العميل مما يفقدهم استقلاليته، إضافةً إلى أن العمل لفترة طويلة مع العميل نفسه قد يؤدي إلى ازدياد درجة اعتماد المدقق وتكراره لعمل وتدقيق السنوات السابقة دون وجود أي وجهات نظر جديدة مما يؤثر على كفاءته ويجعل عمله روتيني (Chia-Ah & Karlsson, 2010, 32-33).

إضافةً إلى أن التغيير الدوري للمدقق يوفر فرصة لمدقق جديد يقوم من خلالها بتقويم النظام المحاسبي للشركة للكشف عما فيه من أخطاء أو مخالفات لم يستطع سلفه اكتشافها أو أنه كان قد اعتاد على معاشيتها، زد على ذلك فإن هذا الأمر سيولد منافسة في سوق المهنة تساهم في المحافظة على مستوى رفيع من الخدمات المهنية (الحذوة، 2015، 34).

هذا وقد بينت (أبو رياش) في دراستها أن طول مدة عمل المدقق مع عميله يزيد من الألفة بينهما ويولد ضغوطات من العميل على المدقق وبالتالي الميل إلى التواطؤ معه، كما يجعل المدقق أكثر توافقاً مع

المعالجات المحاسبية التي تراها إدارة العميل ومع القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير، مما يؤدي إلى جودة أرباح ضعيفة (أبو رياش، 2013، 52).

كما أشارت (بوزيد) متفقةً مع سابقتها إلى أن طول فترة الارتباط قد تؤثر على استقلالية المدقق، وذلك كون المدقق يمكث لفترة طويلة في منشأة العميل، مما يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بينهما، مما يعني أن يتغاضى المدقق عن بعض الأمور غير السليمة مما يؤدي إلى التأثير على جودة عملية التدقيق وموضوعية واستقلال المدقق (بوزيد، 2017، 8).

وقد جاءت قواعد السلوك الأخلاقي معززةً للآراء السابقة ومشيرةً إلى أن تهديدات الألفة والمصلحة الشخصية قد تنشأ جرّاء قيام كبار موظفي التدقيق أنفسهم بعملية تدقيق معينة ولفترة زمنية طويلة، ولكن خطورة تلك التهديدات وأهميتها تعتمد على عدة عوامل مثل (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 159-160):

- مدى متابعة عمل المدقق ومراجعته والإشراف عليه من قبل مدقق رئيسي.
 - مدى قدرة المدقق على التأثير في مخرجات عملية التدقيق.
 - مدى قوة علاقة المدقق الشخصية بإدارة العميل أو المكلفين بالحوكمة.
 - الدور الذي يلعبه المدقق ضمن فريق التدقيق.
 - طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ أن أصبح المدقق عضواً في فريق التدقيق.
 - فيما إذا كان قد حدث أي تغيير في إدارة العميل.
 - احتمالية تغير طبيعة المسائل المحاسبية ومسائل إعداد التقارير لدى العميل ومدى تعقيدها.
 - طبيعة ومدى تكرار ونطاق تعاملات المدقق مع إدارة العميل أو أولئك المكلفون بالحوكمة.
- مما يوجب تقييم خطورة تلك التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى المستوى المقبول، وتتضمن تلك الإجراءات ما يلي:
- تغيير طبيعة المهام التي يقوم بها المدقق.
 - إشراك مدقق إضافي لم يكن عضواً في فريق التدقيق لمراجعة عمل كبار موظفي التدقيق.
 - القيام بمراجعات مستقلة للجودة الداخلية أو الخارجية للعملية.

2- الدوران الإلزامي لشريك التدقيق كإجراء وقائي:

إن الدوران الإلزامي يكون إما من خلال دوران شركة التدقيق والذي يتطلب من الشركات المدرجة تغيير شركات التدقيق التي تدقق بياناتها المالية بعد فترة محددة من الزمن، أو من خلال دوران شريك التدقيق المسؤول عن قرارات التدقيق في عملية الارتباط وذلك بعد فترة محددة من الزمن أيضاً (Mohamed & Habib, 2014, 121).

إذ إن دوافع شريك التدقيق الفردي من الممكن أن تتعارض مع دوافع شركة التدقيق في الحفاظ على سمعتها واستقلاليتها، حيث أن طول فترة ارتباط شريك التدقيق تزيد من احتمالية خضوعه لرغبات وخيارات العميل، بينما تخفض فترة ارتباط شركة التدقيق من احتمالية تنازلات المدقق لما تمتلكه من دوافع قوية في الحفاظ على سمعتها واستقلاليتها على العكس من شريك التدقيق (Tepalagul & Lin, 2014, 8-9).

مما سبق يتضح للباحثة بأن دوران شريك التدقيق مع الحفاظ على استمرارية ارتباط شركة التدقيق مع العميل يعتبر الإجراء والحل الأمثل لتدعيم استقلالية المدقق، ويحقق التوازن بين وجهات النظر المختلفة حول طول فترة الارتباط والدوران الإلزامي، فمن ناحية، تؤدي استمرارية ارتباط شركة التدقيق إلى الحفاظ على المعرفة المكتسبة حول مجال عمل منشأة العميل خلال سنوات التدقيق مما يخفض أيضاً من فشل التدقيق والخسارة الناتجة عن ارتفاع تكاليف بدء العمل في منشأة جديدة، ومن ناحية أخرى، يخلق دوران الشريك الفرصة لاستخدام مناهج وأساليب تدقيق مختلفة، كما أن حرصه على إرضاء إدارة العميل بهدف الاستمرار في عملية التدقيق يصبح لا محل له وفق ذلك الإجراء، الأمر الذي يساهم في الحد من تهديدات الألفة والمصلحة الشخصية، أما فيما يتعلق بفترة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل فلا بد من تطبيق الدوران الإلزامي والحد من استمرارها لمدة طويلة إذ إن وجود شركاء التدقيق يقتصر على شركات التدقيق فقط بينما المسؤول الوحيد عن عملية التدقيق في مكتب التدقيق هو المدقق الخارجي المرخص له بمزاولة المهنة ضمن ذلك المكتب وعلى الرغم من محاولته في الحفاظ على موضوعيته فلا بد للارتباط طويل الأمد والعلاقات المستمرة بينه وبين العميل من خلق تهديدات لاستقلاليتها.

1-2-4 ضغط إدارة العميل على المدقق:

1- سيطرة إدارة العميل على قرار التعيين والعزل:

أعطيت الهيئة العامة للمساهمين لشركة العميل الحق في تعيين المدقق الخارجي إضافة إلى تحديد أتعابه، وذلك حفاظاً على استقلاليته، إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على الشركة وممارستها حق التعيين بفعل التفويض المعطى لها من قبل الهيئة العامة للمساهمين جعل هذا الحق غير ذي جدوى وعرض استقلالية المدقق للشك، وذلك كون القوائم المالية معدة من قبل الإدارة أما المدقق الخارجي فهو من يبدي الرأي فيها، مما قد يولد شعوراً بالامتنان لإدارة المنشأة وبالتالي تعريض الاستقلالية للخطر (الرشدي، 2012، 18).

أما عزل المدقق فالأصل أن ذلك من حق الهيئة العامة للمساهمين سواء كانت هي التي قامت بتعيينه أم جهة أخرى، إذ يعتبر المدقق وكياً عن المساهمين في حدود المهمة الموكلة إليه، فلها حق عزله وتغييره في نهاية السنة المالية (عمر وإيماني، 2016، 20).

إلا أن الواقع العملي يؤكد على أن الإدارة هي التي تقوم بترشيح وتعيين وتغيير المدقق الخارجي، حيث أكدت أغلب الدراسات والتي أجريت في الدول النامية بأن تعيين المدقق وتغيير المدقق الحالي يتم بناءً على اقتراح من إدارة الشركة، ويندر ألا توافق الهيئة العامة للمساهمين على مثل هذا الاقتراح (محمود، 2015، 26)، فالإدارة تستطيع إقناع كبار المساهمين الذين لهم تأثير على الآخرين بأن تغيير المدقق الحالي يحقق مصلحة مباشرة لهم، وبالتالي يستجيب هؤلاء لرغبات الإدارة ويتم العزل دون مبرر مقبول (سليمان، 2017، 27)، وبالتالي فإنه حرصاً على دعم استقلالية المدقق الخارجي قامت بورصة نيويورك للأوراق المالية في عام (1978م) بإصدار قرار بضرورة تكوين لجان تدقيق في كل شركة تتداول أسهمها في بورصة نيويورك للأوراق المالية، كما حددت أن يكون أعضاء هذه اللجان من غير مديري الشركة التنفيذيين، وتتولى لجان التدقيق في المقام الأول عملية اختيار المدقق وتغييره بالاعتماد على عدة معايير فنية وموضوعية (محمود، 2015، 29)، ولكن بالرغم من تفعيل لجان التدقيق في مجالس إدارة الشركات المساهمة فثمة من يشكك بقدرتها في دعم استقلالية المدقق، وذلك بتجنبيه التعامل المباشر مع الإدارة التنفيذية للشركة المساهمة التي يتولى تدقيق حساباتها، فطالما فضلت وسعت إدارات الشركات إلى الحفاظ على علاقات قريبة مع مدققيهم وهنا يمتد تدخل الإدارة التنفيذية ليشمل قرار عزل المدقق الخارجي، وكذلك الحال في بعض الدول العربية (العيدم، 2017، 232-233).

2- عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي وتأثيرها على استقلاليته:

إن تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات قد يكون اختيارياً أو إجبارياً، فالتغيير الاختياري يكون بناءً على رغبة المدقق الخارجي، في حين أن التغيير الاجباري يفرض على المدقق من قبل إدارة الشركة أو الهيئة العامة للمساهمين.

ومن خلال هذه الدراسة سيتم استعراض عوامل التغيير التي قد تشكل تهديداً لاستقلالية المدقق الخارجي كما يلي:

أ- عدم الاتفاق حول أتعاب المدقق:

قد يلجأ العملاء إلى تغيير مدققي حساباتهم لأسباب وقضايا تتعلق بأتعاب التدقيق، ففي حال ارتفاع كلفة خدمات التدقيق المقدمة من قبل المدقق الحالي، يلجأ العميل إلى تغييره واستبداله بمدقق آخر يقدم نفس خدمات التدقيق ولكن بتكاليف أقل (Hossain, Mitra & Rezaee, 2014, 3).

وقد بينت دراسة (Mohammad Rezaei & Mohd-Saleh) أن قدرة المدقق التفاوضية على تحديد الأتعاب من المرجح أن تكون في حدها الأدنى في حين أن قدرة العميل التفاوضية قد تكون في حدها الأعلى خلال السنوات الأولى من عملية الارتباط وذلك بالمقارنة بالقدرة التفاوضية للمدقق والعميل خلال ما تبقى من ارتباط التدقيق، ويعزى ذلك إلى الأجور المرتفعة المتوقع الحصول عليها من قبل المدقق في السنوات اللاحقة وإلى ارتفاع التكاليف المفروضة على العميل بسبب تغيير المدقق، مما يجعل لدى العملاء المزيد من الحوافز لتغيير مدققيهم لتحقيق أهدافهم الانتهازية والمتمثلة بتخفيض الأتعاب في سوق التدقيق التنافسي (Mohammad Rezaei & Mohd-Saleh, 2017, 337)، وأضاف (Khasharmeh) مؤكداً على أن قدرة العميل على تغيير المدقق والمفاوضة على أتعابه تصبح أكثر سهولة في ظل البيئة التنافسية مما يجعل بقاء المدقق الخارجي مستقلاً عن العميل يبدو صعباً جداً (Khasharmeh, 2015, 84).

وبصورة عامة، فإن الجهة التي قامت بتعيين المدقق تعتبر هي المسؤولة عن تحديد أتعابه، فإذا ترك أمر تحديد الأتعاب بيد إدارة الشركة محل التدقيق مثلاً، فإن ذلك سوف يؤثر على وجود ونطاق حياد المدقق بالكامل، فالإدارات لها وسائل لممارسة الضغوط غير المشروعة على مدقق الحسابات إذا كان لديها صلاحيات تحديده ودفع الأتعاب ويؤثر ذلك على المدقق ظاهرياً وباطنياً (براق ودليمي، 2017، 23).

ب- اختيار تقرير تدقيق متحفظ:

إن عزل وتغيير المدقق من قبل إدارة الشركة هو أكثر ما يخشاه المدقق، ولا يزال قوة يهدد بها العميل مدققه، فثمة علاقة بين إصدار المدقق رأياً متحفظاً وبين تغييره في السنة التالية (العديم، 2017، 231)، حيث أن مسؤولية المدقق الخارجي هي تحذير الإدارة وتنبيهها في حال وجود نقاط ضعف ومخالفات وحالات مشكوك فيها، وفي حال عدم استجابة الإدارة لتوصيات المدقق فيما يتعلق بتلك المخالفات، يجب عليه ذكرها في تقريره، وبالتالي إصدار تقرير معدل، ولكن الإدارة قد تحاول منع احتمالية إصدار تقرير تدقيق معدل وقد تضغط على مدقق الحسابات لإصدار تقرير نظيف وذلك بسبب تأثير قيمة أسهم الشركة وأتعاب ومكافآت الإدارة بنوع تقرير التدقيق المصدر، فتقرير التدقيق المعدل من الممكن أن يؤثر سلباً على تصورات حملة الأسهم فيما يتعلق بالإدارة عامةً والمنشأة خاصةً (Heliodoro, Carreira & Lopes, 2016, 183).

وقد أشار (رمضان) إلى أن قدرة إدارة العميل التفاوضية حول محتوى تقارير التدقيق وتهديدها بتغيير المدقق الخارجي غير الخاضع لرغباتها تزداد بازدياد أهمية العميل، مما يجعل المدقق في حالة صراع دائم ما بين استقلاليته وحجم أتعاب التدقيق الكبيرة التي يتقاضاها (رمضان، 2015، 198)، في حين أن (العديم) قد ذكر مؤكداً بأن رغبة المدقق في الحفاظ على عميل التدقيق وتعرضه للتهديد بالعزل والتغيير يشكل خطراً كبيراً على استقلاليته ورأيه المحايد، فقد يعتمد إلى إصدار رأي غير متحفظ بما يرضي العميل ويخدم مصالحه خوفاً من خسارته (العديم، 2017، 231).

وبذلك وُجد بأن المدراء يلجؤون إلى تغيير مدققي الحسابات من أجل عدم الحصول على رأي متحفظ، حيث لا يتم استبدال المدقق الذي يوافق على إصدار تقرير نظيف، بينما قد يتم إنهاء علاقة الارتباط مع المدقق الذي يصدر تقرير متحفظ (Mohamed & Habib, 2014, 122).

ت- الخلاف حول السياسات المحاسبية:

قد يتم تغيير المدقق عندما يكون هناك اعتقادات مختلفة للإدارة والمدقق حول التطبيق الملائم للسياسات المحاسبية، حيث أنه في حال عدم موافقة المدقق الحالي على الممارسات المحاسبية المتبعة من قبل الإدارة، تقوم الإدارة بتغيير المدقق الحالي واستبداله بمدقق بديل يخضع لسياساتها المحاسبية (Hossain, Mitra, 2014, 5)، ولذلك فإن خوف المدقق من فقد عميله وبالتالي مكاسبه يشكل ضغطاً عليه ويؤدي إلى عدم تمتعه بموضوعيته واستقلاليته، مما قد يضطره إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي تراها الإدارة مناسبة فالعمل على خلاف ذلك قد يترتب عليه تغييره بمدقق آخر (أبو رياش، 2013، 53).

ومما سبق يمكن للباحثة أن تستنتج أن كلاً من العوامل السابقة الذكر يمكنه أن يؤثر سلباً ويشكل تهديد المصلحة الشخصية والمضايقة لحياد واستقلالية المدقق الخارجي لا سيما بوجود عميل هام، ففي حال مارست إدارة العميل تهديد المضايقة بتخفيض الأتعاب أو عزل المدقق فإن ذلك قد يقود المدقق إلى الامتثال لرغباتها رغبةً في تحقيق مصلحته الشخصية في الحفاظ على مصدر إيراد هام، مما قد يساهم أيضاً في نشوء تهديد المصلحة الشخصية لاستقلاليته.

لهذا كان من الضروري وضع ضوابط تهدف إلى منع التعسف في ممارسة حق التغيير لمدقق الحسابات من جانب الإدارة، وتحميه وتوفر له بيئة عمل خالية بقدر الإمكان من الضغوط على استقلاليته، وتتمثل تلك الضوابط في الإفصاح عن تغيير المدقق الخارجي

3- الإفصاح عن تغيير المدقق الخارجي كإجراء وقائي:

قامت هيئة الأوراق المالية (SEC) بزيادة متطلبات الإفصاح وإلزام الشركات المدرجة بالإفصاح عن أسباب تغييرها لمدققي الحسابات وذلك حرصاً على ألا تكون تلك الأسباب ناتجة عن ممارسة أي نوع من الضغط والتهديد لهم (سليمان، 2017، 27).

وترى الباحثة في ضوء ما سبق أن الإفصاح عن تغيير المدقق وأسبابه هو أمر ضروري كإجراء وقائي لدعم استقلالية المدقق الخارجي، حيث أن منح الهيئات العامة للمساهمين الحق في عزل وتغيير المدقق كإجراء وقائي لضمان الرقابة على أداء الإدارة التنفيذية للعميل لا يجدي نفعاً في معظم الدول، وذلك بسبب تقاعس تلك الهيئات عن ممارسة صلاحياتها، كما أنه من غير الممكن أن تقوم الإدارة بالإفصاح عن أسباب تثبت عدم نزاهتها ومصادقيتها في أداء مهامها، مما يسهم في زيادة شفافية عملية تغيير المدقق الخارجي أمام حاملي الأسهم والمستثمرين، وفي ردع الإدارة عن ممارسة وتنفيذ تهديد التغيير والعزل للمدقق المستقل الغير خاضع لرغباتها.

وفي تأكيد لأهمية الإفصاح عن تغيير المدقق، أكدت قواعد السلوك الأخلاقي على ضرورة الاتصال المباشر لمدقق الحسابات الحالي لشركة العميل مع المدقق السابق للوقوف على الظروف والأسباب المتعلقة بالتغيير وفيما إذا كانت تلك الأسباب قد تشير إلى وجود خلافات بين إدارة شركة العميل والمدقق السابق قد تخلق تهديداً للالتزام بالاستقلالية و المبادئ الأساسية (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 86-87).

وترى الباحثة أن اتصال المدقق الجديد بالمدقق السابق، وذلك للتعرف والاستفسار عن أسباب العزل والتغيير للمدقق السابق، يشكل ضماناً بنزاهة الإدارة وبممارسة المدقق الجديد لعمله في جو يخلو من التهديد والضغوط التي قد تتأثر من استقلاليته.

1-2-5 توظيف المدقق لدى العميل:

1- تأثير توظيف المدقق لدى العميل على الاستقلالية:

يفضل عملاء التدقيق توظيف مدققي حساباتهم وذلك لما يتميزون به عن غيرهم من مدققي الحسابات ولما يتمتعون به من معرفة في مجال أعمال ونشاطات شركات عملائهم وفهم لأنظمة المعلومات لديهم وطرق معالجة التقارير المالية، الأمر الذي أدى إلى الانهيار المالي للعديد من الشركات وذلك لما يسببه عمل المدقق لدى عميل التدقيق من تهديد لاستقلاليته قبل انتقاله للانضمام لعميل التدقيق، وللاستقلالية زملائه المدققين بعد انضمامه، حيث تتمثل المخاوف بأن التفاوض على عقد توظيف مربح بين المدقق وعميل التدقيق خلال فترة ممارسة المدقق لعمله لدى مكتب أو شركة التدقيق قد يدفع المدقق إلى عدم مواجهة المشكلات والمخالفات المكتشفة لدى عميل التدقيق (Ahmad, 2015, 479-480).

وقد أكد على ذلك (Dart & Chandler) مبينين أن وجود نية أو احتمالية توظيف العميل لمدقق حساباته يؤدي إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية لاستقلالية المدقق وخاصةً عند انتقال المدقق للانضمام لعميل التدقيق بعد فترة قصيرة من إبدائه الرأي في آخر عملية تدقيق له مما يشكك ويلحق الضرر باستقلاليته الظاهرية، أما جودة عمليات التدقيق اللاحقة لانتقال المدقق وعمله في موقع إداري هام لدى العميل فتعتمد على مدى قدرة أعضاء فريق التدقيق المتبقي على التعامل باستقلالية مع زميلهم المدقق سابقاً إذ إن روابط الصداقة والألفة التي كانت تجمعهم سابقاً قد تشكل تهديد الألفة وتضر باستقلالية فريق التدقيق (Dart & Chandler, 2013, 2049).

هذا وقد تطرقت قواعد السلوك الأخلاقي الدولية إلى تعيين المدقق المؤقت كموظف لدى عميل التدقيق إذ بينت أن انتقال أحد مدققي شركة التدقيق للعمل بشكل مؤقت لدى عميل التدقيق قد يتسبب في نشوء تهديد المراجعة الذاتية أو تهديد الألفة أو تهديد التأييد، مما يتطلب تطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة لتقليص التهديد إلى المستوى المقبول، وتشمل تلك الإجراءات (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 158):

- عدم تحمل المدقق المعين مؤقتاً لدى العميل أي مسؤوليات إدارية.
- عدم توكيله بمهمة تدقيق أي قسم أو نشاط قام به خلال تعيينه المؤقت لدى عميل التدقيق.
- عدم اشراك المدقق المعين مؤقتاً لدى العميل ضمن فريق التدقيق الخاص بالعميل نفسه.
- القيام بمراجعة إضافية للعمل المنجز من قبله فيما يتعلق بعمل التدقيق وذلك لضمان استقلاليته.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة ضرورة انقطاع العلاقة وارتباط التدقيق بين المدقق وعميله لفترة هامة نسبياً قبل انضمام المدقق وتعيينه لدى عميل التدقيق كموظف، إضافة إلى ضرورة وعي شركات ومكاتب التدقيق والعمل على توعية موظفيهم لما يسببه ذلك من تهديدات لاستقلالية المدقق الخارجي.

1-2-6 تأييد المدقق لعميله:

1- تأثير تأييد المدقق لعميله على الاستقلالية:

قد ينشأ تهديد التأييد لاستقلالية المدقق الخارجي عندما يشعر بالولاء الكبير لعميله سواءً من خلال الترويج لأسهم العميل أو الدفاع عنه في الدعاوى القضائية أو تأييد ممارساته وآرائه، ولذلك فإنه وبحسب دراسة (Burnett, Chen & Gunny) فقد نهى قانون ساربنز أوكسلي SOX مدققي الحسابات عن تأييد عملائهم والتصرف كمحاميين دفاع عنهم خاصة أثناء تقديمهم للخدمات القانونية لهم، حيث أن ذلك التأييد قد يؤدي إلى إضعاف استقلالية المدقق ولاسيما الظاهرية منها، ف رؤية المستثمرون له وهو يدعم ويؤيد آراء عميله ومصالحه يدفع بهم إلى التشكيك باستقلاليته وموضوعيته وشكك المهني وبالتالي التشكيك بمصداقية التقارير المالية المدققة من قبله وبقيمة وأهمية وظيفة التدقيق (Burnett, Chen & Gunny, 2018).

وقد أشارت نتائج دراسة (Pennington, K.Schafer & Pinsker) إلى أن انخفاض سلوك تأييد المدقق للعميل سيزيد من احتمالية إصدار المدقق لحكم أولي ليس بموقف ملائم للعميل ورغبته ومن ثم سيؤدي إلى التخطيط لعملية بحث عن أدلة تدقيق إضافية أكثر موضوعية (Pennington, K.Schafer & Pinsker, 2017).

وترى الباحثة ضرورة وعي المدقق لخطوة تأييده للعميل وما لذلك من تأثير سلبي على حياده ورأيه المستقل، حيث أن المدقق المؤيد لعميله لن يصدر تقرير تدقيق محايد يعكس فيه مخالقات عميله وتلاعبه.

7-2-1 العلاقات الشخصية:

1- تأثير العلاقات الشخصية على الاستقلالية:

بينت قواعد السلوك الأخلاقي أنه عندما يكون لأحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد شركاء أو موظفي شركة التدقيق علاقات شخصية وعائلية مع أحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يخوله التأثير بشكل هام على إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية للعميل والتي تبدي شركة التدقيق رأيها فيها فإن تهديدات الاستقلالية بما فيها تهديدات المصلحة الشخصية والألفة والمضايقة قد تنشأ (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 148).

وقد أشار (محمد) إلى أن معظم إدارات العملاء يميلون إلى اختيار مدقق حسابات تربطهم به علاقات شخصية مما يمكنهم من التدخل في عملية التدقيق وضمان إصدار المدقق لتقرير تدقيق يوافق آرائهم ورغباتهم، كما أضاف أن ذلك يؤدي إلى التضليل المتعمد لمستخدمي البيانات المالية فنظراً للعلاقات الشخصية بين المدقق والعميل يُخشى ألا يتمكن المدقق من الحفاظ على استقلاليته حيث أنه قد يسعى إلى إرضاء عميله وتحقيق مطالبه مما قد يدفعه إلى عدم إصدار رأي موضوعي (محمد، 2009، 36).

وبرأي معاكس أظهرت دراسة (Al Sorihi) أن وجود روابط اجتماعية قوية بين المدقق وإدارة عميله تساعد المدقق في تحديد المؤشرات التي تدل على وجود ضغوط شخصية تدفع الإدارة إلى الاحتيال، إضافةً إلى أن الروابط الاجتماعية لها تأثير هام في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي وأنه ليس لتلك الروابط أي تأثير على نطاق عمل المدقق طالما أنه على معرفة واتباع لمسؤوليات التدقيق المهنية (Al Sorihi, 2018, 149).

وتؤيد الباحثة الرأي في دراسة (محمد) فوجود علاقات شخصية مع العميل من الممكن أن تزيد قدرة المدقق على تقييم مخاطر الاحتيال في التقارير المالية لشركة العميل ولكنها قد لا تسمح له بالبوح عنها وإلحاق الضرر بسمعة العميل والذي تربطه به علاقة ألفة سواء كانت تلك العلاقة ناتجة عن صداقة أو قرابة مما قد يشكل ضغطاً على المدقق وبالتالي يؤدي إلى خلق تهديد المضايقة أو الألفة لاستقلاليته.

ولكن وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي COE فإن أهمية هذه التهديدات تعتمد على عدة عوامل أهمها (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 148-150):

- دور ومسؤولية عضو فريق التدقيق أو الشريك أو الموظف في شركة التدقيق صاحب العلاقة الشخصية أو العائلية مع العميل.

- مقدار التفاعل بين الشريك أو الموظف في شركة التدقيق صاحب العلاقة الشخصية أو العائلية مع فريق التدقيق.
 - المنصب الذي يشغله المدير أو المسؤول أو الموظف لدى العميل صاحب العلاقة مع المدقق.
 - طبيعة ومدى عمق العلاقة الشخصية أو العائلية.
- ولتقليل هذه التهديدات إلى المستوى المقبول فينبغي تطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة وأهمها:
- عزل عضو فريق التدقيق صاحب العلاقة الشخصية أو العائلية مع عميل التدقيق من فريق التدقيق.
 - هيكلة مسؤوليات الشريك أو الموظف في شركة التدقيق لتقليل أي تأثير محتمل على عملية التدقيق.
 - إشراك مدقق إضافي لمراجعة عمل التدقيق المنجز.

1-2-8 المصالح المالية:

1- تأثير المصالح المالية على الاستقلالية:

يعتمد تحديد ما إذا كانت المصالح المالية تعتبر مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة على مدى قدرة المالك المستفيد من السيطرة على وسيلة الاستثمار أو التأثير على قرارات الاستثمار، ووفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي COE تعتبر المصالح المالية مباشرة عند وجود سيطرة وقدرة في التأثير على قرارات الاستثمار، أما في حال عدم وجودها تعتبر المصالح المالية غير مباشرة (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 139-143).

وقد حددت هذه القواعد حالات مختلفة للمصالح المالية والمسببة لتهديد المصلحة الشخصية لاستقلالية المدقق الخارجي، وتتمثل هذه الحالات فيما إذا كان لشركة التدقيق أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المقربين:

- مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة في شركة عميل التدقيق.
- مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة في منشأة لها حصة ميطرة في شركة عميل التدقيق وكان العميل مهماً بالنسبة للمنشأة.
- مصلحة مالية في منشأة معينة وكان لعميل التدقيق مصلحة مالية في تلك المنشأة أيضاً بحيث يستطيع ممارسة تأثير هام المنشأة.
- مصلحة مالية في منشأة معينة وكان لعميل التدقيق، كمدير أو مسؤول أو مالك مسيطر، مصلحة مالية أيضاً في تلك المنشأة فإن تهديد المصلحة الشخصية أو تهديد الألفة أو تهديد المضايقة قد ينشأ.

كما أن امتلاك المصلحة المالية لا يقتصر على أحد أعضاء فريق التدقيق وإنما يشمل:

- أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المقربين.
 - الشركاء الآخرين العاملين في الشركة التي يمارس فيها شريك عملية التدقيق أعماله فيما يخص عملية التدقيق أو أحد أفراد عائلتهم المقربين.
 - الشركاء أو الموظفون الإداريون الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتدقيق أو أحد أفراد عائلتهم المقربين.
- ولكن يعتمد وجود وأهمية التهديدات المحتمل نشوءها على عدة عوامل أهمها:
- دور الفرد الذي يملك المصلحة المالية في عملية التدقيق.
 - فيما إذا كانت المصلحة المالية تعطي المستثمر القدرة على السيطرة على المنشأة والتأثير عليها بشكل هام.
 - أهمية المصلحة المالية.
 - طبيعة العلاقة بين عضو فريق التدقيق وأفراد عائلته المقربين أصحاب المصلحة المالية.
 - طبيعة العلاقة بين عضو فريق التدقيق وأفراد لديهم علاقة شخصية وثيقة معه.
- ولتخفيض أثر التهديدات إلى المستوى المقبول لا بد من تطبيق الإجراءات الوقائية والتي تتضمن وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي COE ما يلي:
- عزل عضو فريق التدقيق صاحب المصلحة المالية من فريق التدقيق واستثنائه من اتخاذ أي قرار هام يتعلق بعملية التدقيق.
 - عزل عضو فريق التدقيق ذو العلاقة الشخصية الوثيقة مع أفراد لديهم مصالح مالية هامة من فريق التدقيق.
 - التصرف بكامل المصلحة المالية المباشرة أو بجزء من المصلحة المالية الهامة غير المباشرة مما يجعل المصلحة المالية غير هامة.
 - إشراك مدقق إضافي لمراجعة العمل المنجز من قبل عضو فريق التدقيق صاحب المصلحة المالية.

ومما سبق يمكن للباحثة أن تستنتج أن وجود مصالح مالية هامة بين المدقق وعميل التدقيق يؤدي إلى إما نشوء تهديد الألفة كنتيجة لوجود علاقات شخصية للمدقق مع عميل التدقيق وذلك بحكم وجود المصالح المالية بينهما، أو تهديد المصلحة الشخصية فيلجأ المدقق إلى إصدار رأي متحيز يحاول من خلاله تضليل مستخدمي التقارير المالية لشركة العميل وذلك تحقيقاً لمصالحه المالية في تلك الشركة، أو تهديد المضايقة حيث تقوم شركة العميل بتهديد المدقق بإنهاء مصالحها المالية معه في حال عدم امتثاله لرغباتها، لذلك لا بد من إنهاء المصالح المالية وعدم التغاضي عنها لما لها من أثر كبير في إضعاف الاستقلالية للمدقق الخارجي.

9-2-1 القروض والكفالات:

1- تأثير القروض والكفالات على الاستقلالية:

تختلف أهمية تهديد المصلحة الشخصية ومدى القدرة على تطبيق الإجراءات الوقائية لتقليص التهديد إلى المستوى المقبول، بموجب قواعد السلوك الأخلاقي COE، باختلاف طبيعة شركة عميل التدقيق المقدم للقرض أو كفالة قرض لأحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المقربين، ففي حال كان عميل التدقيق عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 144-145):

- ينشأ تهديد مصلحة شخصية هام جداً إذا لم يكن تقديم القرض أو كفالة القرض بموجب إجراءات وشروط الإقراض العادية.
- ينشأ تهديد مصلحة شخصية هام إذا تم تقديم القرض أو كفالة القرض بموجب إجراءات وشروط الإقراض العادية وكان ذلك القرض ذو أهمية بالنسبة لعميل التدقيق أو شركة التدقيق المستلمة له، ولكن يمكن لتطبيق الإجراءات الوقائية من تقليص التهديد إلى المستوى المقبولة بحيث تتم مراجعة عمل التدقيق المنجز من قبل مدقق إضافي من شركة ضمن مجموعة غير مشاركة في عملية التدقيق وغير حاصلة على القرض.

أما في حال لم يكن عميل التدقيق عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة فإن تهديد المصلحة الشخصية يكون هاماً جداً إلا إذا كان القرض غير هام بالنسبة للعميل ولمستلم القرض.

10-2-1 العلاقات التجارية:

1- تأثير العلاقات التجارية على الاستقلالية:

تتنوع العلاقات التجارية بحسب قواعد السلوك الأخلاقي COE حيث تشمل (International Ethics Standards Board for Accountants, 2018, 146-147):

- امتلاك مصلحة مالية مع العميل في مشروع مشترك.
- دمج واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات شركة التدقيق مع واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات عميل التدقيق وتسويقها بالإشارة إلى كلا الطرفين.
- ترتيبات توزع بموجبها شركة التدقيق منتجات أو خدمات عميل التدقيق، أو يوزع بموجبها عميل التدقيق منتجات أو خدمات شركة التدقيق.

وبذلك فإن تلك العلاقات التجارية من الممكن أن تخلق تهديدات المصلحة الشخصية أو المضايقة مما يوجب على المدقق تقييم وتحديد مدى أهميتها من خلال تحديد طبيعة العلاقات التجارية بين أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المقربين وعميل التدقيق أو إدارته، ففي حال كانت تلك العلاقات التجارية ذات أهمية فإن تهديد المصلحة الشخصية أو تهديد المضايقة الناشئ يكون هاماً مما يوجب إما عدم إبرام العلاقات التجارية أو تقليصها إلى مستوى غير هام أو إنهاءها.

أما في حال لم تكن العلاقات التجارية ذات أهمية بالنسبة للعميل أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المقربين، عندها يمكن تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديد أو تقليصه للمستوى المقبول كأن يتم عزل عضو فريق التدقيق صاحب العلاقة التجارية مع العميل من فريق التدقيق.

وفي رأي الباحثة أنه لا بد من إنهاء العلاقات التجارية بين المدقق وعميل التدقيق سواء كانت تلك العلاقات هامة أم غير هامة فوجودها سيؤدي إلى تهديد الاستقلالية بشكل أو بآخر.

ويلخص الجدول رقم (1) تهديدات استقلالية المدقق الخارجي وما يسببها من عوامل مختلفة:

الجدول رقم (1) - تهديدات استقلالية المدقق الخارجي والعوامل المسببة لها

م	التهديد العامل	تهديد المصلحة الشخصية	تهديد المراجعة الذاتية	تهديد التأييد	تهديد الثقة والألفة	تهديد المضايقة
1	الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق		✓	✓		
2	أتعاب التدقيق	✓				✓
3	طول فترة ارتباط المدقق مع العميل	✓			✓	
4	ضغط إدارة العميل على المدقق	✓				✓
5	توظيف المدقق لدى العميل	✓			✓	
6	توظيف المدقق مؤقتاً لدى العميل		✓	✓	✓	
7	تأييد المدقق لعميله			✓		
8	العلاقات الشخصية	✓			✓	✓
9	المصالح المالية	✓			✓	✓
10	القروض والكفالات	✓				
11	العلاقات التجارية	✓				✓

وهكذا يختلف السلوك الأخلاقي وتتفاوت درجة الاستقلالية ما بين المدققين الخارجيين، فهناك من تضعف استقلاليتهم أمام مصالحهم ورغباتهم وإغراءات إدارة العملاء في تحقيقها لهم، وهناك من يفرط بتلك الاستقلالية ويخضع لضغوط العملاء رغبةً منهم في الحفاظ على مصدر دخل هام في ظل وجود بيئة تدقيق تنافسية، إضافةً إلى وجود من يجمعهم نوع من الولاء وعلاقات من الألفة والصدقة مع عملاء التدقيق متجاهلين مدى أهمية استقلالية المدقق ودورها في زيادة أهمية مهنة التدقيق وتعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية لشركات العملاء مما يشجع الاستثمار ويدفع بعجلة النهوض الاقتصادي إلى الأمام، في حين أن خوف بعضهم الآخر من إلحاق الضرر بسمعتهم وسعيهم في الحفاظ على جودة التدقيق وتجنب الوقوع في خطر المقاضاة يدفعهم إلى التمسك باستقلاليتهم وحيادهم من خلال مواجهة تلك التهديدات والحد منها بتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة.

المبحث الثالث

ضوابط حماية استقلالية المدقق الخارجي في التشريع السوري

1-3-1 تمهيد:

نظراً للظروف المختلفة التي تواجه المدقق الخارجي ولما تتعرض له استقلاليته من التهديد بشكل مستمر، حرص التشريع السوري على وجود العديد من الضوابط المانعة لنشوء التهديدات متمثلة في نصوص قانونية ملزمة التطبيق، وبذلك سيتم التطرق إلى تلك الضوابط الواردة في كل من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق رقم /33/ لعام 2009، وقانون الشركات رقم /29/ لعام 2011، وقانون سوق الأوراق المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /55/ لعام 2006، وقانون إحداث المصارف الخاصة رقم /28/ لعام 2001، إضافة إلى القرار رقم /10/ الصادر عن مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين في عام 2017.

1-3-2 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن الخدمات غير المتعلقة

بالتدقيق:

لم يمنح التشريع السوري الحق للمدقق الخارجي في تقديم جميع الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق إلى جانب خدمات التدقيق، فوفقاً للمادة رقم /38/ من القانون رقم /33/ فقد مُنح المدقق من وضع الأنظمة المالية والمحاسبية للجهات التي يقوم بتدقيقها، كما أنه وبحسب المادة رقم /48/ من القانون نفسه يُحظر على المدقق الخارجي إعداد دراسات الجدوى للمشاريع التي يتولى تدقيقها، ويُحظر عليه أيضاً تقييم وإعادة تقييم شركات أو مؤسسات لغايات تحويل شكلها القانوني إذا قام أو شارك في تدقيقها خلال السنوات الثلاث السابقة لعملية التقييم، وذلك لما لهذه الخدمات من تأثير سلبي هام على استقلالية المدقق في حال تقديمها إلى جانب خدمات التدقيق.

1-3-3 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن أتعاب التدقيق:

مع انتشار المنافسة غير السوية في سوق التدقيق في سورية واحتكار بعض المدققين للحصة الأكبر منه ولجوءهم إلى تخفيض الأتعاب بشكل كبير وبما لا يغطي تكاليف عملية التدقيق أصبحت استقلالية المدقق الخارجي في تهديد كبير، حيث أصبح مدققي الحسابات يحددون أتعاب تدقيق منخفضة جداً ويسعون إلى إرضاء العملاء بهدف جذبهم دون الاهتمام بجودة التدقيق مما شكل خطراً على المهنة وأدى إلى صدور القرار

رقم /10/ عن مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بجلسته رقم /25/ تاريخ 2017/04/08 والقاضي بتحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق للحد من تلك المنافسة، وتتمثل تلك الأتعاب بما يلي:

الجدول رقم (2) - الحد الأدنى لأتعاب التدقيق في سورية

م	نوع المؤسسة	بدل الأتعاب / ل.س
1	منشأة فردية	50,000
2	شركة تضامن أو توصية	75,000
3	شركة محدودة المسؤولية	100,000
4	شركة مساهمة خاصة	200,000
5	شركة مساهمة عامة غير مدرجة	500,000
6	شركة مساهمة عامة مدرجة	800,000
7	الجمعيات غير السكنية	50,000
8	الجمعيات التعاونية السكنية	وفقاً لتعليمات الاتحاد العام للتعاون السكني
9	المنظمات العربية والإقليمية والدولية	500,000
10	فروع الشركات الأجنبية	500,000
11	الهيئات والنقابات وفروعها	150,000

المصدر: القرار رقم /10/ الصادر عن مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين في سورية

1-3-4 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن فترة ارتباط المدقق بالعميل:

لم يكن التشريع السوري من مؤيدي استمرارية ارتباط المدقق مع عميله لفترة زمنية طويلة إذ تم تحديدها بأربع سنوات قابلة للتجديد بعد انقطاع لمدة سنتين متتاليتين، وهذا ما نصت عليه المادة رقم 51/ من القانون رقم 33/ لعام 2009:

"يُعيّن مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، أما في حالة الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات."

كما تضمنت الفقرة ب/ من المادة رقم 57/ من قانون سوق الأوراق المالية ما يلي:

"يُعيّن مفتش الحسابات بسنة مالية واحدة، ولا يتم تعيين ذات المكتب لأكثر من أربع سنوات متتالية، ولا يجوز إعادة التعيين بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين متتاليتين."

1-3-5 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن تعيين وتغيير المدقق:

وضع قانون الشركات رقم 29/ لعام 2011 سلطة تعيين مدقق الحسابات وتحديد أتعابه في الشركات المساهمة في سورية بيد الهيئة العامة للمساهمين وذلك حفاظاً على استقلاليته حيث نصت المادة رقم 185/ من قانون الشركات بما يلي:

"تنتخب الهيئة العامة جهة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية وتقرر بدل أتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب"، كما نصت المادة أيضاً على أنه:

"إذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مدقق لحساباتها أو اعتذر هذا المدقق أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية أو من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق - بحسب الحال - لتنتقي منهم من يملأ المركز شاغر"

ولكن على الرغم من عدم إلغاء المشرع لدور الإدارة في تعيين المدقق الخارجي، الأمر الذي قد يجعل دور الهيئة العامة للمساهمين غير فعال، إلا أنه قد تم اتخاذ الإجراءات الوقائية وتفعيل دور لجان التدقيق في عملية تعيين المدقق، فنظراً لأهميتها في حماية ودعم استقلاليته تضمن التشريع السوري ضرورة تشكيلها وتوليها

الأمر المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات حيث نصت الفقرة /أ/ من المادة رقم /57/ من قانون سوق الأوراق المالية على ما يلي:

"تعين الهيئة العامة للشركة العضو مفتشي حسابات الشركة بناءً على اقتراح مجلس إدارة الشركة على أن يراعى في ذلك:

أ- أن يكون الاقتراح لمكاتب التفتيش بناءً على توصية لجنة التدقيق وذلك حصراً من اللائحة المعتمدة من قبل الهيئة."

كما أن القرار رقم /3944/ الصادر عن رئاسة مجلس الوزراء بناءً على أحكام القانون رقم /22/ لعام 2005 والمرسوم التشريعي رقم /47/ لعام 2006 والمتضمن نظام اعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية قد ألزم الشركات المساهمة بالإفصاح عن أسباب تغيير المدقق للتأكد من أنها لا تتعلق بتهديد استقلالية المدقق وبوجود ضغوطات وخلاف حول عدم إصدار تقرير تدقيق ملائم لرغبات الإدارة ومصالحها حيث نصت المادة رقم /9/ من هذا القرار على ما يلي:

"إذا تم انتخاب مفتش حسابات جديد للشركة، أو إذا تم تغييره خلال السنة، أو إذا شغل مكانه لأي سبب كان، فعلى الشركة وخلال أسبوعين من تاريخ حدوث ذلك إعلام هيئة الأوراق والأسواق المالية بذلك بكتاب خطي متضمناً ما يلي:

أ- بيان فيما إذا اعتذر المفتش عن القيام بمهمته وأسباب ذلك الاعتذار.

ب- بيان فيما إذا كان هناك خلاف بين المفتش ومجلس إدارة الشركة ونوع هذا الخلاف.

ت- بيان فيما إذا تضمن تقرير المفتش تحفظاً على البيانات المالية للشركة خلال السنتين الماليتين السابقتين."

1-3-6 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن تأييد العميل:

لم يقتصر المشرع على حماية استقلالية المدقق من العوامل السابقة الذكر فحسب بل تطرق أيضاً إلى ضوابط أخرى تمنع المدقق من التصرف بطريقة تؤدي إلى تأييد عميله، حيث أكدت المادة رقم /37/ من قانون تنظيم المهنة رقم /33/ على إمكانية تمثيل المدقق لعميله أمام القضاء ولكن شريطة حفاظه على حياده واستقلاله وقد نصت المادة على ما يلي:

"مع مراعاة مبدأ الاستقلالية للمحاسب القانوني، في حدود اختصاصه المنصوص عليه في هذا القانون، القيام بالأعمال التالية:

1- الحضور عن ذوي الشأن أمام الدوائر المالية واللجان المالية أو ذات الاختصاص القضائي بموجب وكالة أو تفويض أصولاً وذلك للقيام بالأعمال والإجراءات المتصلة بالمهام الموكلة إليه في حدود ما تقتضيه أعمال مزاوله مهنة المحاسبة والتدقيق."

1-3-7 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن العلاقات الشخصية:

منعت التشريعات في سورية المدقق الخارجي من القيام بعملية تدقيق لعميل تربطه به علاقة قرابة أو صداقة أو معرفة سابقة، وذلك لما يسببه من خطر وتهديد لاستقلالية المدقق حيث نصت المادة رقم 48/ من القانون رقم 33/ لعام 2009 على ما يلي:

"يحظر على المحاسب القانوني المزاولة تدقيق حسابات شركة في الحالات التالية:

أ- إذا كانت تربطه أو اصر القربى أو النسب حتى الدرجة الثالثة بأحد أعضاء مجلس إدارتها أو بمديرها العام أو كبار المساهمين فيها الذين يملكون أكثر من خمسة وعشرين بالمئة من رأس المال ولا يحول ذلك دون تعيين الشركة المهنية التي ينتمي إليها شريطة قيام عضو آخر بالشركة بعملية التدقيق.

ث- إذا كان موظفاً سابقاً فيها أو في إحدى الشركات التابعة أو الشقيقة لها ما لم يمض على تركه العمل أربع سنوات."

1-3-8 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن المصالح المالية والعلاقات التجارية:

لم يمنح التشريع السوري المدقق الخارجي الحق في تقديم خدمات التدقيق لعميل تربطه به مصالح مالية وذلك سعياً للحفاظ على استقلالية المدقق وحمايتها من التأثير بتهديدات مختلفة قد تنشأ كنتيجة لوجود تلك المصالح، إذ تضمنت المادة رقم 48/ من القانون رقم 33/ على ما يلي:

"يحظر على المحاسب القانوني المزاولة:

د- مزاوله مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكاً أو مساهماً فيها."

كما نصت المادة رقم /186/ من قانون الشركات والمتضمنة شروط تعيين المدقق في الشركات المساهمة على ما يلي:

"1- لا يجوز أن يعين مدققاً للحسابات من هو مساهم في الشركة أو من يتقاضى أجراً أو تعويضاً منها أو كان موظفاً أو شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو كان قريباً له حتى الدرجة الرابعة.

2- يجب على الجهة التي ستقوم بتدقيق حسابات الشركة وقبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه عدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة"

3- وتلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن أي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح."

1-3-9 ضوابط حماية الاستقلالية من التهديدات الناشئة عن القروض:

تضمن التشريع السوري عدة ضوابط تعمل على منع المدقق الخارجي من منحه للقروض وحصوله عليها من الجهات المدقق من قبله مما يساهم في تجنب استقلاليته لما قد تتعرض له من ضغوطات وتهديدات جرّاء تلك القروض، ومن تلك الضوابط ما ورد في المادة رقم /48/ من القانون رقم /33/ حيث نصت على ما يلي:

" يحظر على المحاسب القانوني المزاولة:

6- تدقيق حسابات شركة في الحالات التالية:

ب-إذا كان مديناً أو دائناً لها أو لأية شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها أو يتعامل معها بشروط تختلف عن الشروط المتعامل بها في أوضاع مماثلة."

كما نصت المادة رقم /20/ من قانون إحداث المصارف الخاصة رقم /28/ على ما يلي:

"مع عدم الإخلال بأحكام البند /12/ من الفقرة (أ) من المادة /12/ من هذا القانون يحظر على المصارف المحدثّة وفق أحكام هذا القانون أن تتعاطى الأعمال المبيّنة فيما يلي سواء كان ذلك بصورة مباشرة أم غير مباشرة:

3-فتح اعتمادات أو منح تسهيلات لرئيس مجلس الإدارة وأعضائه ومديره العام ولمفتشي حسابات المصرف ومدققيها أو للعاملين في أجهزة الدولة الذين لهم علاقة مباشرة بالإشراف أو بمراقبة نشاطات المصرف أو متابعتها."

هذا وقد أكدت كل من المادتين رقم /47/ و/48/ من القانون رقم /33/ على ضرورة التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني والقيم الأخلاقية ولا سيما الاستقلالية منها.

وبذلك ترى الباحثة أن هذه الضوابط والنصوص القانونية هي بمثابة إجراءات وقائية كفيلة بتدعيم استقلالية المدقق الخارجي في سورية فهي شاملة لجميع العوامل التي من شأنها أن تضعف الاستقلالية وتهددها، لذلك لا بد من الالتزام بها وعدم تجاوزها من قبل المدققين الخارجيين، بالإضافة إلى متابعة تطبيقها من قبل الجهات المعنية.

الفصل الثاني:

جودة التدقيق

المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق وأهميتها

المبحث الثاني: جودة التدقيق وفق إطار الجودة وأثر تهديدات الاستقلالية فيها

المبحث الثالث: أثر استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق

المبحث الأول

مفهوم جودة التدقيق وأهميتها

2-1-1 تمهيد:

إن مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة في دعم اقتصاد الدول والحفاظ على استقرارها، ولا سيما بعدما حصل من تدهور مالي كبير لشركات كبرى حول العالم إثر فشل التدقيق وانخفاض جودته.

وبذلك فإن جودة التدقيق تعتبر من المعايير المميزة لمكاتب وشركات التدقيق لما تضفيه من المصداقية والموثوقية على البيانات المالية المدققة مما جعلها مطلباً لكافة الأطراف المهتمة بعملية التدقيق والمعتمدة عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

2-1-2 مفهوم جودة التدقيق:

ظهرت العديد من المفاهيم والتعاريف لجودة التدقيق ولكن تعتبر DeAngelo من أوائل من عرف جودة التدقيق وأبرزهم، حيث عرفت جودة التدقيق بأنها (DeAngelo, 1981, 186):

- قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف وتحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للعميل.
- التقرير والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.

هذا وقد ربط بعض الباحثين بين جودة التدقيق وبين الالتزام بالمعايير المهنية، حيث عُرِفَت الجودة بحسب دراسة (عبد الرحيم وآخرون) بأنها الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني وإرشادات التدقيق وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق، والمحافظة على استقلالية ونزاهة المدقق (عبد الرحيم وآخرون، 2014، 6).

كما عُرِفَت الجودة من حيث مفهوم المخاطر على أنها تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق النهائي، وعليه فإن المدقق سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية (Knapp, 1991, 33).

وعرفها (القاضي وآخرون) بأنها مجموعة الخصائص الفنية النوعية في عملية التدقيق، والتي تشبع احتياجات أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الاداء المالي والاقتصادي للمشروع (القاضي وآخرون، 2010، 69).

وهكذا فإنه يلاحظ عدم وجود مفهوم محدد لجودة التدقيق، ويعود سبب ذلك بحسب رأي (الخير) إلى تعدد وجهات نظر المستخدمين والأطراف المهتمة بالتدقيق حول جودة التدقيق واختلاف إدراكهم لها وتعارض مصالحهم تجاهها، فما يعتبر مرضياً لطرف أو أكثر من هذه الأطراف قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لأطراف أخرى (الخير، 2017، 63)، بينما نسب (عبد الرحيم وآخرون) في دراستهم سبب عدم وجود مفهوم شامل ومحدد لجودة التدقيق، بالإضافة إلى عدم توفر الخبرة لدى المستفيدين من جودة التدقيق، إلى صعوبة قياسها بعد إتمام عملية التدقيق (عبد الرحيم وآخرون، 2014، 5).

ووفقاً لإطار جودة التدقيق الصادر عن مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية فإن صعوبة قياس جودة التدقيق تعود لما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 39-41):

1- عدم توفر رؤية كاملة عن جودة التدقيق عند وجود أو عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية المدققة، حيث أن عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية المدققة ليس مقياساً على جودة تدقيق عالية فقد لا يكون هناك أي أخطاء جوهرية في البيانات المالية ليتم اكتشافها، كما أن بذل العناية المهنية والقيام بعملية التدقيق ذات جودة عالية لا يعني بالضرورة اكتشاف جميع الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية فالتأكيد المطلوب تحقيقه من المدقق الخارجي هو تأكيد معقول وليس مطلقاً بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

2- اعتماد درجة كفاية وملاءمة أدلة التدقيق والتي تشكل أساساً لتكوين رأي المدقق الخارجي على الحكم المهني له، كما أن أدلة التدقيق الكافية والملائمة لمدقق ما قد لا تكون كذلك بالنسبة لمدقق آخر، لذلك فإنه من الصعب قياس جودة التدقيق بالاعتماد على تقدير المدقق لمدى ملاءمة وكفاية الأدلة.

3- اختلاف وجهات النظر المتعلقة بجودة التدقيق حيث يرى بعض المهتمين بالتدقيق أن جودة التدقيق تزداد بازدياد كمية أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، في حين أن إنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب ومقابل أتعاب تدقيق معقولة يدل على ارتفاع جودة التدقيق من وجهة نظر إدارة عميل التدقيق.

4- عدم توفر عملية التدقيق وإجراءاتها بصورة واضحة وتفصيلية بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية بما في ذلك المساهمون في الشركات المدرجة والجهات الممولة لشركات عملاء التدقيق، مما جعل عملية تقييمهم لجودة التدقيق أمراً صعباً ودفع بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية إلى إجراء تغييرات على هيكل ومحتوى تقرير التدقيق.

وبناءً على ما سبق يمكن للباحثة تعريف جودة التدقيق بأنها امتثال المدقق الخارجي لمعايير التدقيق المهنية ولقواعد السلوك الأخلاقي، مما يمكنه من أداء عملية التدقيق بكفاءة عالية والتمتع بالنزاهة والموضوعية والكثير من الصفات المساعدة على إصدار آراء تدقيق غير متحيزة وبالتالي منع حدوث فشل تدقيق.

2-1-3 أهمية جودة التدقيق:

اختلفت آراء الباحثين حول أهمية جودة التدقيق حيث تتمثل أهمية الجودة وفقاً لدراسة (الخير) بما يلي (الخير، 2017، 69-71):

- 1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي وغيرها من المتطلبات المهنية.
- 2- تخفيض مخاطر أعمال شركات العملاء والمتمثلة بنقص السيولة وارتفاع نسبة الديون وتراكم المخزون والمنافسة الضارة والتدخل الحكومي، وذلك من خلال اهتمام المدقق الخارجي بجودة التدقيق ومساعدة شركة العميل على اكتشاف هذه المخاطر وتجنبها.
- 3- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق بحيث تتطابق جودة أداء المدقق الخارجي مع ما هو متوقع منه من قبل المستخدمين، مما يؤدي إلى تلبية احتياجاتهم وبالتالي زيادة الثقة في مهنة التدقيق.
- 4- تدنية تكاليف فشل التدقيق إلى أدنى حد ممكن حيث أن عدم أداء عملية التدقيق بجودة عالية وإصدار المدقق الخارجي تقريراً نظيفاً عن بيانات مالية تحتوي أخطاءً جوهريّة، أو تقريراً معدلاً عن بيانات مالية لا تحتوي أخطاءً جوهريّة يؤدي إلى تحمل المدقق لتكاليف الفشل والمتمثلة في إلحاق الضرر بسمعته وتحمله للتكاليف القضائية والتعويضات للأطراف المتضررة والتكاليف المترتبة عن العقوبات التأديبية.
- 5- دعم تطبيق الحوكمة والتي تساهم في تقديم تأكيد بصحة إعداد التقارير المالية وبمدى كفاءة الرقابة الداخلية في شركة العميل.

بينما أشارت دراسة (الزبيدي) إلى أهمية جودة التدقيق في الحد من التعرض للدعاوى القضائية الناتجة عن فشل التدقيق، وفي المساهمة في تلبية الاحتياجات المختلفة للمستفيدين من مهنة التدقيق، حيث يسعى المدقق إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية لإخلاء مسؤوليته تجاه الأطراف المهتمة بعملية التدقيق ولزيادة أرباحه والمحافظة على العملاء، كما يهتم العملاء بجودة التدقيق وذلك لإضفاء الثقة على البيانات المالية المدققة، أما باقي المستخدمين فما يهمهم هو اتخاذ قرارات اقتصادية مبنية على تقارير تدقيق موثوقة وخالية من الأخطاء (الزبيدي، 2014، 5).

2-1-4 العوامل المؤثرة في قياس جودة التدقيق:

تعددت وجهات النظر والتصورات حول عوامل قياس جودة التدقيق فيما بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالتدقيق من مدققين ومعدّين للقوائم المالية ومستخدمين لتقارير التدقيق الخارجي، فلم يكن هناك اتفاق عام على مؤشرات قياس معينة فهناك من يرى أنها تتمثل فيما يلي (الخير، 2017، 78):

- 1- حجم مكتب أو شركة التدقيق.
- 2- الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدقق الخارجي.
- 3- تخصص المدقق في نشاط العمل.
- 4- شهرة مكتب أو شركة التدقيق.
- 5- الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي.
- 6- وجود نظام لقبول العملاء.
- 7- الإشراف على أعمال أعضاء فريق التدقيق.
- 8- المنافسة بين مكاتب أو شركات التدقيق.
- 9- مدة ارتباط المدقق الخارجي بالمنشأة محل التدقيق.
- 10- عدد ساعات التدقيق.
- 11- الاتصال الجيد مع العميل.
- 12- خبرة المدقق الخارجي.
- 13- هيكلية عملية التدقيق.
- 14- استقلالية المدقق الخارجي.

وهناك من يرى وفقاً لدراسة (جدعان، 2016، 52) بأنها ما يلي:

1- استقلالية المدقق الخارجي.

2- حجم شركة التدقيق.

3- أتعاب عملية التدقيق.

4- إجراءات التدقيق.

5- تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق.

6- قدرة المدقق على اكتشاف الغش والأخطاء.

7- الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق.

8- التغيير الإلزامي لمدققي الحسابات.

9- تخفيض مستوى خطر التدقيق المقبول.

10- الدعاوى القضائية المقامة ضد مكتب أو شركة التدقيق.

في حين أن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية قد أصدر إطاراً خاصاً بجودة التدقيق متضمناً عدداً من العوامل المؤثرة والمساهمة في تحقيق جودة التدقيق، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 6):

1- المدخلات.

2- عملية التدقيق (التشغيل).

3- المخرجات.

4- التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية.

5- العوامل المحيطة.

وترى الباحثة أن هذا الإطار يعمل على قياس جودة التدقيق فإن هذا الإطار يشمل جميع العوامل المذكورة ولهذا تم تبني هذا الإطار لقياس جودة التدقيق في هذه الدراسة.

المبحث الثاني

جودة التدقيق وفق إطار الجودة وأثر تهديدات الاستقلالية فيها

2-2-1 تمهيد:

نظراً لأهمية جودة التدقيق طوّر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية إطاراً لها بهدف زيادة الوعي والفهم للعوامل المؤثرة والمحقة لجودة التدقيق، ومساعدة الجهات المعنية من المدققين وإدارات العملاء والمكلفين بالحوكمة وغيرهم في إدراكها واستكشاف سبل جديدة لتحسين وتعزيز جودة التدقيق، إضافةً إلى تسهيل المزيد من التواصل بينهم فيما يخص جودة التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 1).

وهكذا فإن جودة التدقيق تتحقق وفقاً لإطار الجودة عندما (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 5):

- يتمتع فريق عملية التدقيق بالقيم والأخلاقيات والسلوكيات الملائمة.
- يمتلك الخبرة والمعرفة والمهارات الكافية ويخصص الوقت الكافي لإنجاز عملية التدقيق.
- يقوم بعملية تدقيق صارمة ويطبق إجراءات رقابة الجودة.
- يقدم تقارير فعالة في الوقت المناسب.
- يتفاعل بشكل ملائم مع الأطراف ذات العلاقة.

2-2-2 المكونات الرئيسية لجودة التدقيق وفق إطار الجودة بحسب معايير التدقيق الدولية:

- 1- المدخلات
- 2- عملية التدقيق (التشغيل)
- 3- المخرجات
- 4- التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية
- 5- العوامل المحيطة

وتطبق كل من هذه المدخلات وعملية التدقيق والمخرجات على ثلاثة مستويات كما يلي:

- مستوى عملية التدقيق.

- مستوى شركة التدقيق، وبالتالي تطبق بشكل غير مباشر على جميع عمليات التدقيق التي يتم القيام بها ضمن شركة التدقيق.

- المستوى الوطني، وبالتالي تطبق بشكل غير مباشر على جميع شركات التدقيق العاملة وعلى جميع عمليات التدقيق التي يتم إجراؤها في ذلك البلد.

وسيتيم فيما يلي الحديث عن هذه العوامل والمكونات وعن دورها في تعزيز وتحسين جودة التدقيق:

1- المدخلات

وتتضمن ما يلي:

أ- قيم وأخلاقيات وسلوكيات المدقق الخارجي - على مستوى عملية التدقيق:

حيث تتمثل المكونات الرئيسية المعززة لجودة التدقيق فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 42-45):

- إدراك فريق عملية التدقيق لأهمية الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، وأن عملية التدقيق يجب أن يتم أداؤها بما يحقق مصلحة الأطراف المعنية بشركة عميل التدقيق (المصلحة العامة).

- تمتع فريق عملية التدقيق بالنزاهة والموضوعية عند تقييم أحكام وتقديرات إدارة عميل التدقيق، مما يساهم في الحد من مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت تلك الأخطاء مقصودة أم غير مقصودة.

- تمتع فريق عملية التدقيق بالاستقلالية عند إصدار الأحكام المهنية وتجنب أية ظروف تعمل على إثارة الشك لدى أي طرف ثالث مطلع حول نزاهة وموضوعية استقلالية شركة التدقيق أو أحد أفراد عملية التدقيق.

- تمتع فريق عملية التدقيق بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة من خلال تطوير المهارات والمعرفة المهنية، والعمل وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها والتصرف بدقة في الوقت المناسب.

- تمتع فريق عملية التدقيق بالشك المهني من خلال امتلاكهم لذهن متسائل قادر على تقييم المعلومات وأدلة التدقيق بشكل ناقد والانتباه لأية أدلة تتناقض مع أدلة أخرى يتم الحصول عليها، بالإضافة إلى التساؤل حول موثوقية الوثائق والمستندات والردود على الاستفسارات، والسعي لفهم دوافع إدارة العميل في ارتكاب التضليل في القوائم المالية.

ب- قيم وأخلاقيات وسلوكيات المدقق الخارجي - على مستوى شركة التدقيق:

حيث يتم تعزيز القيم والأخلاقيات للمدققين الخارجيين من خلال ما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 45-48)

- وضع ترتيبات حوكمة تحدد "منهج الإدارة العليا" وتعمل على حماية استقلالية شركة التدقيق حيث أنه من المهم أن يكون لقيادة شركة التدقيق دور فعال في تعزيز جودة التدقيق وتأكيد دور التدقيق في تحقيق المصلحة العامة وذلك من خلال وضع ترتيبات حوكمة داخلية صارمة تهدف إلى حماية المصلحة العامة وتجنب الظروف التي قد تهدد موضوعيتها واستقلاليتها وبالتالي تؤثر سلباً على جودة التدقيق.
- تعزيز الصفات الشخصية بما في ذلك النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة من خلال تضمينها في معايير التوظيف وأنظمة التقييم والمكافآت وبرامج التدريب مما يساهم في دعم جودة التدقيق.
- عدم السماح للاعتبارات المالية أن تكون سبباً في اتخاذ قرارات تضعف من جودة التدقيق، فوجود هدف مالي تضعه شركة التدقيق لتحقيق هامش ربح محدد يجب ألا يدفع بها إلى تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق لعملاء التدقيق على حساب جودة التدقيق، كما أن هذه الاعتبارات المالية يجب ألا تسمح لشركة التدقيق بقبول أتعاب تدقيق متدنية وخفض تكاليف التدقيق بهدف جذب العملاء والاحتفاظ بهم دون القيام بتدقيق قوي يلبي المصلحة العامة.
- قيام شركة التدقيق بتزويد الشركاء والموظفين بفرص التطوير المهني المستمر ومعرفة عدد كبير من المجالات الفنية كإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وقوانين وأنظمة الشركات ومجالات الضريبة مما يساهم في تحسين جودة التدقيق.
- تعزيز شركة التدقيق لثقافة التشاور فيما يتعلق بمسائل التدقيق الصعبة حيث أن إصدار الأحكام المهنية ذات الجودة العالية حول تلك المسائل يتطلب مناقشتها فيما بين فريق عملية التدقيق ومع الشركاء المسؤولين عنها وفيما بين شركاء عملية التدقيق أو مع شركاء آخرين أو مختصين فنيين.
- وجود أنظمة قوية لاتخاذ قرارات قبول العميل والاستمرار معه مما يتيح لشركة التدقيق تجنب تدقيق البيانات المالية التي تشك بأنها قد تتطوي على وجود احتيال أو تصرفات غير قانونية، وأداء عمليات التدقيق بجودة عالية وذلك من خلال تقييم شركة التدقيق لمدى تمتعها بالكفاءة والقدرة والموارد اللازمة، بالإضافة إلى مدى التزامها بالمتطلبات الأخلاقية.

ت- قيم وأخلاقيات وسلوكيات المدقق الخارجي - على المستوى الوطني:

وتتمثل المكونات الرئيسية المحققة لجودة التدقيق من خلال تعزيز القيم والأخلاقيات والسلوكيات لدى شركات التدقيق والمدققين الأفراد فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 48-50):

- إصدار متطلبات أخلاقيات المهنة والتي تعمل بدورها على توضيح المبادئ الأخلاقية والأساسية الواجب الالتزام بها بما في ذلك النزاهة والموضوعية والسرية والاستقلالية والكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة، حيث يتم التكليف بها إما من قبل منظمات المحاسبة المهنية أو بموجب القوانين والأنظمة والتي تدعم بدورها قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين بمتطلبات وطنية إضافية.
- ضمان الهيئات التنظيمية وواضعي المعايير الوطنية لفهم المبادئ الأخلاقية وتطبيقها من خلال اهتمامها بتنظيم ورشات عمل وبرامج تدريب مستمرة.
- مشاركة المعلومات المتعلقة بقرارات قبول العملاء بين شركات التدقيق فمن المهم جداً لشركات التدقيق الأخرى التي يتم دعوتها للمشاركة في مناقصات التدقيق أن تكون على علم ومعرفة بهذه المعلومات، الأمر الذي يدعم جودة التدقيق لديهم.

وبذلك تعد القيم والأخلاقيات من العوامل الرئيسية التي تؤثر في جودة التدقيق وتساعد في تقييمها فوفقاً لنتائج دراسة (Sarwoko & Agoes) فإن لكفاءة المدقق الخارجي تأثير في جودة التدقيق، كما أن المدقق المستقل الخاضع لمعايير التدقيق والمبادئ الأخلاقية يسعى إلى تطبيق اختبارات التدقيق الموضوعية وغير المتحيزة، بالإضافة إلى الشك المهني مما يتيح له إصدار الأحكام المهنية المناسبة وبالتالي تحسين جودة تقارير التدقيق الخارجي (Sarwoko & Agoes, 2014, 280).

وقد أكدت دراسة (رقية) أيضاً على وجوب تقييم مكتب أو شركة التدقيق للعملاء الجدد والقدامى، فاتخاذ إجراءات قبول العملاء والاستمرار معهم يعتبر من أهم الخصائص المعززة لجودة التدقيق وذلك من خلال تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن (رقية، 2016، 10).

وفي تأكيد لدور تطبيق مبادئ الحوكمة في شركات التدقيق في تفعيل جودة التدقيق أظهرت نتائج دراسة (حسين) أن هذه المبادئ تساهم في تدعيم العوامل المؤثرة بجودة التدقيق من خلال التأكيد على ضرورة الحفاظ على الاستقلالية وبذل العناية المهنية والالتزام بالمعايير المهنية (حسين، 2014، 297)، كما بينت نتائج دراسة (جربوع وصباح) أن ممارسة المدقق الخارجي للشك المهني يساعده في اكتشاف الغش

والاحتيايل والتصرفات غير القانونية ضمن البيانات المالية لعميل التدقيق، الأمر الذي يحسن جودة التدقيق (جربوع وصباح، 2015، 102).

ومما سبق تستنتج الباحثة أن المدقق الخارجي المتمتع بالأخلاقيات والسلوكيات الواردة أعلاه، وأن شركات ومكاتب التدقيق التي تعمل على تعزيز هذه الأخلاقيات لدى شركاء وموظفي التدقيق هم أكثر قدرة على الحفاظ على جودة التدقيق وتحسينها من أولئك الذين لا يمثلون لقيم وأخلاقيات مهنة التدقيق.

ث - المعرفة والخبرات والمهارات والوقت - على مستوى عملية التدقيق:

وتتمثل المكونات الرئيسية المحققة لجودة التدقيق فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 50-54):

- تمتع الشركاء وفريق عملية التدقيق بالكفاءات اللازمة بحيث يعتبر شريك عملية التدقيق مسؤولاً عن ضمان تمتع فريق العمل بالكفاءات اللازمة من خلال التطوير المهني المستمر للمعرفة والمهارات لديهم، بالإضافة إلى توجيه عملهم والإشراف عليه بشكل مستمر.

- الفهم السليم لصناعة وطبيعة أعمال شركة العميل من قبل الشركاء وفريق عملية التدقيق، مما يمكنهم من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والتخطيط لإجراءات التدقيق المناسبة وبالتالي إصدار أحكام التدقيق الملائمة.

- إصدار الشركاء وفريق عملية التدقيق أحكاماً معقولة من خلال استخدامهم للخبرة والمعرفة في مجال عمل شركة العميل وفي إعداد التقارير المالية وتكنولوجيا المعلومات لديه، بالإضافة إلى الحصول على استشارات ووجهات نظر مختلفة وتقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها لدعم الاستنتاجات ومن ثم إصدار الحكم المهني.

- قيام شريك عملية التدقيق بشكل فعال بتقييم المخاطر والمشاركة في التخطيط لعملية التدقيق ومراجعتها والإشراف عليها.

- تمتع فريق عملية التدقيق الذين يقومون بأعمال التدقيق التفصيلية بالخبرة الكافية وتوجيه عملهم والإشراف عليه، فبالرغم من أن معظم أعمال التدقيق التفصيلية يقوم بها أعضاء فريق عملية التدقيق الذين يفتقرون إلى الخبرة نسبياً ولا يزالون يستكملون مؤهلاتهم المحاسبية، إلا أن اكتساب الخبرة المطلوبة للتمكن من إصدار أحكام مهنية معقولة يحتاج إلى استمرار عضو فريق التدقيق في تدقيق البيانات المالية للعميل لفترة معقولة من الزمن مما يمكنه من فهم أعمال شركة العميل وأنظمتها، حيث أن الاستمرار لفترة زمنية طويلة قد يؤدي إلى نشوء تهديدات لاستقلاليتته وبالتالي إضعاف جودة التدقيق.

- امتلاك الشركاء وفريق عملية التدقيق للوقت الكافي لإنجاز عملية التدقيق بشكل فعال وبجودة عالية، إلا أن فرض أتعاب تدقيق محدودة من قبل إدارة العميل قد يؤدي إلى الضغط على فريق عملية التدقيق لتغيير طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق وبالتالي تخفيض تكلفة جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة مما يهدد بدوره جودة التدقيق.

- إتاحة فرصة وصول إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة لشريك عملية التدقيق وأعضاء فريق العملية ذوي الخبرة للاطلاع على التطورات ومناقشة القضايا المتعلقة بالتدقيق في الوقت المناسب.

ج- المعرفة والخبرات والمهارات والوقت - على مستوى شركة التدقيق:

وتتمثل المكونات الرئيسية المحققة لجودة التدقيق فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 54-56)

- امتلاك شركاء وموظفي عملية التدقيق الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند نشوئها، حيث أنه غالباً ما يتولى أولئك الشركاء والموظفون مسؤوليات أخرى تتعلق بعمليات تدقيق أخرى وبأداء خدمات غير متعلقة بالتدقيق أو القيام بنشاطات أخرى داخل شركة التدقيق، لذلك فإنه من المهم أن تقوم إدارة الشركة بإدارة التضاربات الزمنية المحتملة الحدوث عند توزيع المسؤوليات بأفضل ما يمكن.

- هيكلة فريق عملية التدقيق بشكل ملائم بحيث يتم تخصيص شركاء وموظفي التدقيق الذين يتمتعون بالخبرات والمهارات والمعرفة المناسبة في مجال صناعة العميل وفي إطار إعداد التقارير المالية المتبع لديه، بالإضافة إلى التزامهم بالوقت المقدر لإتمام عملية التدقيق مما يمكنهم من أدائها بجودة عالية.

- تقييم الشركاء وغيرهم من كبار الموظفين للموظفين الأقل خبرة في الوقت المناسب وتدريبهم بحيث يعمل أولئك الشركاء وكبار الموظفين ذوي المعرفة والخبرة والمهارات الإضافية بتقييم مهارات ومستوى كفاءة باقي الموظفين، وبالتالي تحديد الكفاءات التي تحتاج إلى تطوير للعمل على تطويرها باستخدام التوجيه وبرامج التدريب المناسبة، الأمر الذي يساهم في تحسين جودة أدائهم وتعزيز ممارسة أحكام التدقيق الجيدة.

- التدريب الكافي للشركاء والموظفين ضمن شركة التدقيق من خلال وجود برامج تطوير مهني تتضمن مجموعة واسعة من المجالات بما في ذلك مجالات المحاسبة والتدقيق وإدارة المشاريع وتكنولوجيا المعلومات ومهارات الاتصال وغيرها من القضايا الصناعية المتخصصة، مما يساهم في توفير الكفاءات والمهارات اللازمة لدعم جودة التدقيق.

ح- المعرفة والخبرات والمهارات والوقت - على المستوى الوطني:

وتتمثل المكونات الرئيسية المحققة لجودة التدقيق فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 56-58):

- وجود ترتيبات وطنية صارمة تُفرض من قبل الجهات التنظيمية لمهنة التدقيق وذلك بهدف منح الترخيص لشركات التدقيق أو المدققين الأفراد المؤهلين لأداء عملية التدقيق مما يحقق جودة التدقيق والمصلحة العامة.

- تحديد متطلبات التعليم اللازمة للحصول على ترخيص مزاوله المهنة بشكل واضح وتوفير الموارد الكافية لضمان تعزيز تلك المتطلبات من خلال الجمع بين التدريب النظري وبين الخبرة والتدريب العملي داخل شركات التدقيق مما يساعد في ضمان تحقيق التطوير المهني المبدئي للمدقق وفي ضمان جودة التدقيق.

- وجود الترتيبات المناسبة لدعم التطوير المهني المستمر للمدقق الخارجي من خلال توفر التدريب بشكل مستمر على المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والمتطلبات التنظيمية الجديدة، بالإضافة إلى المساعدة في فهم التغيرات الطارئة عليها وتطبيقها بتكلفة متدنية.

- الارتقاء بمكانة مهنة التدقيق مما يسمح لها باجتذاب المدققين ذوي الكفاءات والصفات المناسبة والحفاظ عليهم، حيث أن عدم تمتع مهنة التدقيق بمكانة رفيعة في البيئة الوطنية وعدم توفر الأجور المرتفعة والتدريب الفعال قد يؤثر على اتجاه المدققين ورغبتهم في البقاء بمهنة التدقيق، مما يؤدي إلى افتقار المهنة إلى ذوي الخبرات ويضعف جودة التدقيق، كما أن عدم احترام مهنة التدقيق قد يقيد عمل وصلاحيات المدقق الخارجي في حصوله على الاستفسارات من الإدارة وفي اتخاذه موقفاً حازماً حول مسائل التدقيق الهامة مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق.

وبذلك فإن لكفاءة المدقق الخارجي دور هام في تحقيق جودة التدقيق حيث أظهرت نتائج دراسة (Ramlah, Syah & Dara) أن جودة التدقيق تتحقق عندما يتمتع المدقق الخارجي بالكفاءة العالية من حيث خبرته ومعرفته (Ramlah, Syah & Dara, 2018, 9)، كما أشارت نتائج دراسة (عبد العزيز) بأن تمتع المدقق بكل من التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمامه بمعايير التدقيق المهنية يعتبر من أهم متطلبات ضمان جودة عملية التدقيق (عبد العزيز، 2016، 54).

ولتطوير كفاءة المدقق فلا بد من إخضاعه للتدريب المستمر حيث بينت دراسة (الخير) مدى مساهمة التعليم والتطوير المهني في رفع مستوى كفاءة المدقق الخارجي وبالتالي جودة أدائه لعملية التدقيق، وذلك من خلال مواكبة التطورات المستمرة في مجال مهنة التدقيق وحضور المؤتمرات العلمية المتخصصة التي تساعد في تطوير مهاراته وخبراته (الخير، 2017، 75).

وقد أظهرت نتائج دراسة (Sarwoko & Agoes) بأن جودة التدقيق تتسم بمستوى عالٍ ورفيع في شركات التدقيق التي تهتم بإيلاء مهمة تدقيق شركات العملاء ذات الصناعات المحددة لمدققي الحسابات المتخصصين في تلك الصناعات، وذلك بسبب أن هؤلاء المدققون يتمتعون بالخبرة والمعرفة الكافية في مجال وطبيعة نشاطات عملائهم مما يجعلهم أكثر قدرة على تنفيذ إجراءات تدقيق فعالة من المدققين غير المتخصصين بصناعات العملاء (Sarwoko & Agoes, 2014, 280).

وفي تأكيد لأهمية امتلاك المدقق الخارجي للوقت الكافي لإنجاز عملية التدقيق بفعالية أظهرت نتائج دراسة (هويرف) أن ضغط الوقت والحاجة إلى إنهاء عملية التدقيق في الوقت المحدد يؤدي إلى تقييد المدقق في أدائه لمهامه والقيام بإجراءات التدقيق بكفاءة أقل من المستوى المطلوب (هويرف، 2015، 80).

وتستنتج الباحثة مما سبق أن تمتع المدقق الخارجي بالتأهيل العلمي والعملية من خبرة ومعرفة وشهادات مهنية عالية المستوى يجعل المدقق أكثر قدرة على استخدام إجراءات التدقيق المناسبة والتي تمكنه من اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وبالتالي إصدار أحكام التدقيق الملائمة، كما أن سعي المدقق الخارجي لتحسين مهاراته وزيادة معرفته بما يتوافق مع التطورات المستمرة في المتطلبات القانونية ومجالات المحاسبة والتدقيق يساهم في الارتقاء بجودة أدائه لعملية التدقيق بشكل أفضل، ولكن عدم امتلاك المدقق ذو الكفاءة العالية للوقت الكافي لن يمكنه من جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة والتي تمكنه من بناء استنتاجات معقولة مما يضعف جودة التدقيق.

2- عملية التدقيق (التشغيل):

وتتضمن ما يلي:

أ- عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى عملية التدقيق:

حيث تتمثل المكونات الرئيسية التي تحقق جودة التدقيق فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 58-61):

- التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق وبالقوانين والأنظمة ذات الصلة، بالإضافة إلى إجراءات رقابة الجودة في شركات التدقيق وذلك لما لهذا الالتزام من دور هام في تعزيز جودة التدقيق، فالعمل على تطبيق معايير التدقيق يساعد المدقق الخارجي في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها، وفي الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لتكوين الاستنتاجات ومن ثم إبداء الرأي حول البيانات المالية لشركة العميل، إضافةً إلى الالتزام بتوثيق أعمال التدقيق والذي يشكل أحد متطلبات معايير التدقيق، ويعتبر من أهم العوامل الداعمة لأنشطة رقابة الجودة.
- استخدام فريق عملية التدقيق لبرامج تكنولوجيا المعلومات وأنظمة المعلومات المحوسبة بشكل ملائم مما يعزز كفاءة عملية التدقيق ويتيح جمع أدلة تدقيق على نحو أكثر فعالية، بالإضافة إلى تحسين رقابة الجودة من خلال السماح للشركاء والموظفين ذوي الخبرة بمراجعة أعمال التدقيق بشكل فعال.
- وجود تفاعل فعال مع الأطراف الأخرى المشاركة في عملية التدقيق وذلك من خلال:
 - التفاعل الفعال بين فريق عملية تدقيق المجموعة (مجموعة الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الأقسام التابعة للشركات الكبيرة) ومدققي هذه العناصر، حيث أن عدم وجود هذه التفاعلات قد يؤدي إلى عدم قدرة فريق تدقيق عملية المجموعة في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تشكل أساساً لإبداء الرأي، مما يضعف جودة التدقيق.
 - التواصل المجدي مع الخبراء والمتخصصين ومناقشة نتائج العمل المنجز من قبل أولئك الخبراء، مما يتيح لفريق عملية التدقيق من التفاعل مع النتائج بشكل ملائم ويحقق جودة التدقيق.
 - التفاعل بين فريق عملية التدقيق والمدقق الداخلي لشركة العميل مما يساهم في تعزيز قدرة المدققين الخارجيين على فهم بيئة عمل شركة العميل وبالتالي تقييم المخاطر وتحسين جودة التدقيق.

- وجود ترتيبات مناسبة مع إدارة عميل التدقيق مما يحقق فعالية وكفاءة التدقيق وذلك من خلال:

- مشاركة الإدارة في خطة التدقيق والجدول الزمني لإنجاز عملية التدقيق ومدى احتياج المدقق من المعلومات اللازمة.

- مناقشة القضايا الهامة ونتائج عملية التدقيق مع الإدارة في الوقت المناسب.

- العمل على تقديم تقارير التدقيق قبل انتهاء المدة المحددة لإنجاز عملية التدقيق.

- تجنب طرح الأسئلة والاستفسارات المتكررة على الإدارة.

ب- عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى شركة التدقيق:

حيث تتمثل المكونات الرئيسية التي تحقق جودة التدقيق فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 61-64):

- التعديل والتحسين المستمر لمنهجية وأدوات التدقيق بما يواكب التطورات في المعايير المهنية وبيئة الأعمال والنتائج التي يتم الحصول عليها من عمليات مراجعة الرقابة الداخلية.

- استخدام منهجيات التدقيق الحديثة والتي تتيح فرصة إشراف مدراء وشركاء التدقيق ذوي الخبرة الجيدة على أعمال التدقيق المنجزة من قبل الموظفين الأقل خبرة نسبياً، بالإضافة إلى المراجعة الالكترونية لأوراق العمل بشكل فعال.

- توثيق أعمال التدقيق لما له من دور هام في مساعدة فريق عملية التدقيق في التخطيط للتدقيق وتنفيذه وفي الاستفادة منه في عمليات التدقيق المستقبلية، بالإضافة إلى المساعدة في الإشراف على أعمال التدقيق وتوجيهها وفي القيام بإجراءات مراقبة الجودة سواءً من داخل شركة التدقيق أو خارجها، وعلاوةً على ذلك فإن التوثيق يساهم في تعزيز صحة الاستنتاجات التي تشكل أساساً لإبداء الرأي مما يعزز جودة التدقيق.

- وضع شركة التدقيق لإجراءات صارمة لرقابة الجودة بهدف متابعة جودة التدقيق من خلال التأكد من الالتزام بمعايير التدقيق المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها، وبالتالي إصدار التقارير المناسبة، وبالإضافة لإجراءات رقابة الجودة الداخلية فقد تخضع عمليات التدقيق لمراجعة خارجية من قبل الجهات المنظمة لمهنة التدقيق مما يحسن جودة التدقيق أيضاً.

- أن يتم عند الضرورة إجراء مراجعة فعالة لرقابة جودة عملية تدقيق الشركات المدرجة وشركات المصلحة العامة، وذلك من قبل الأفراد ذوي الخبرة والصلاحيات بحيث تتم مراجعة البيانات المالية ومن ثم يتم تقييم الأحكام والاستنتاجات التي تم التوصل إليها واستخدامها كأساس لإبداء الرأي.

ت - عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على المستوى الوطني:

حيث تتمثل المكونات الرئيسية التي تحقق جودة التدقيق فيما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 65-66):

- فرض متطلبات التدقيق من خلال اعتماد وتطبيق معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك الأخلاقي وغيرها من المعايير، بالإضافة إلى المتطلبات الأخرى المفروضة بموجب القوانين والأنظمة أو بموجب الهيئات التنظيمية للتدقيق.

- قيام الهيئات التنظيمية المسؤولة عن التدقيق بعمليات التفتيش الخارجية لجودة التدقيق ضمن شركات التدقيق، مما يتيح فرصة تحسينها بشكل أفضل من خلال استجابة شركات التدقيق لنتائج عمليات التفتيش واتخاذها الإجراءات اللازمة لمعالجتها ودعم جودة التدقيق لديها.

- إجراء التحقيقات المستمرة من قبل الهيئات التنظيمية لمهنة التدقيق وذلك لتحديد حالات فشل التدقيق للشركات المدرجة وغيرها من شركات المصلحة العامة واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة بدءاً من الغرامات المالية وإعادة التدريب الإلزامي وانتهاءً بإلغاء ترخيص شركات التدقيق أو المدققين الخارجيين الأفراد.

وبذلك فإن الالتزام بمعايير التدقيق المهنية أثناء تنفيذ عملية التدقيق يعتبر من أهم متطلبات تحقيق جودة التدقيق، فوفقاً لدراسة (عبد الرحيم وصالح وعبد الرحمن) تمت الإشارة إلى أن أي جزء من عملية التدقيق لا يتسق مع متطلباتها المحددة في معايير التدقيق المهنية ينعكس سلباً على جودة التدقيق (عبد الرحيم وصالح وعبد الرحمن، 2014، 6).

كما أظهرت نتائج دراسة (حداد) أن الالتزام بمعايير التدقيق المهنية يؤدي إلى إصدار تقرير تدقيق ذو جودة عالية بحيث يساهم في مساعدة المساهمين والمستخدمين للتقارير المالية على اتخاذ قرارات استثمارية بشكل أفضل (حداد، 2016، 81).

وفي تأكيد حول أهمية وضع خطة تدقيق ودورها في جودة التدقيق بينت دراسة (هويرف) بأن التخطيط لعملية التدقيق يجعل المدقق الخارجي أكثر قدرة على تكوين رؤية وصورة واضحة حول طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المناسبة، كما أن التخطيط الفعال يساعد في تحديد المجالات التي قد تتضمن المخاطر والتركيز عليها، الأمر الذي يساهم في تخفيض مخاطر التدقيق وضمان تحقيق الجودة (هويرف، 2015، 54).

وتستنتج الباحثة مما سبق مدى أهمية أداء المدقق لعملية التدقيق بمختلف مراحلها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ودور ذلك في دعم جودة التدقيق، حيث أن هذه المعايير بما فيها تلك المتعلقة برقابة الجودة تعتبر بمثابة دليل يعمل على توجيه عمل المدقق مما يمكنه من إنجاز عملية التدقيق بجودة عالية.

3- المخرجات:

وتتمثل هذه المخرجات بالعديد من التقارير المختلفة والتي يتم تقييمها وفقاً لمدى فائدتها وتوقيتها بهدف توفير تصورات أوسع حول جودة التدقيق، وتتضمن ما يلي:

أ- المخرجات - على مستوى عملية التدقيق

- تقرير المدقق الخارجي لمستخدمي البيانات المالية المدققة:

يعتبر تقرير التدقيق من أهم مخرجات عملية التدقيق لما له من دور في مساعدة المستخدمين على تكوين أفكار حول جودة أداء عملية التدقيق والنتائج التي تم التوصل إليها، وتزداد فائدة تقرير التدقيق عندما يتضمن معلومات وتأكيدات إضافية حول مسائل معينة تتطلبها القوانين والتشريعات حول فعالية الرقابة الداخلية في إعداد التقارير المالية (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 15).

وبحسب دراسة (عبد الرحمن) فإن جودة تقرير التدقيق تتحقق باتصافه بخصائص وسمات معينة كما يلي (عبد الرحمن، 2019، 605-606):

- الدقة: وذلك بدقة الاستنتاجات وبنائها وفقاً لأدلة تدقيق كافية وملائمة.
- الموضوعية: بحيث يعكس تقرير التدقيق الحقائق دون تحيز أو تضليل.
- التوقيت المناسب: أي إصدار تقرير التدقيق قبل انتهاء التوقيت المحدد لعملية التدقيق، بحيث يتم إتاحة الفرصة للمستخدمين للاستفادة منه.
- الوضوح: بحيث يكون سهل الفهم والقراءة وواضح المعنى.
- الشمولية: بحيث يتم توفير جميع المعلومات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق.
- الإيجاز: أي أن يكون التقرير موجزاً وواضحاً ومحققاً للهدف منه في الوقت نفسه.

وترى الباحثة أن إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 701 "الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل" يجعل تقرير التدقيق الخارجي أكثر وضوحاً بعد أن كان نمطياً وعاماً ولا يتضمن الكثير من المعلومات الإضافية، حيث أن معيار التدقيق الدولي رقم 701 ألزم المدقق بتوفير معلومات حول مسائل التدقيق الأكثر أهمية والتي يتم التواصل حولها مع المكلفين بالحوكمة مما يساهم في تحسين جودة تقارير التدقيق وبالتالي زيادة فائدة المستخدمين وقدرتهم على اتخاذ القرارات.

- تقارير المدقق الخارجي للمكلفين بالحوكمة:

ألزمت معايير التدقيق المهنية المدقق الخارجي بإجراء اتصالات مع المكلفين بالحوكمة والتواصل معهم حول مسائل وقضايا معينة يمكن أن تتمثل فيما يلي:

- مسؤوليات المدقق الخارجي.

- خطة التدقيق وتوقيته.

- نتائج التدقيق الهامة.

- التهديدات التي تواجه استقلالية المدقق الخارجي والإجراءات الوقائية التي تم اتخاذها.

- آراء المدقق الموضوعية حول ممارسات إعداد التقارير المالية بما في ذلك كفاءة الرقابة الداخلية والتوصيات حول تحسين عملية إعداد التقارير المالية.

وتتم تلك الاتصالات على شكل تقارير يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء عملية التدقيق، وذلك بتقييم مدى احتوائها على معلومات قيمة وذات فائدة، ومدى تقديمها بالتوقيت المناسب (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 15-16).

- تقارير المدقق الخارجي الموجهة لإدارة عميل التدقيق:

تستطيع إدارة العميل الحكم على جودة عملية التدقيق من خلال تقييم مدى قيام المدقق بالاتصال معها سواءً كان ذلك الاتصال على شكل اتصالات رسمية أم على شكل تقارير مكتوبة، بالإضافة إلى تقييم محتوى تلك التقارير ومدى احتوائها على ما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 16):

- توصيات لتحسين نواحٍ معينة في أنظمة وأعمال شركة العميل.

- ملاحظات حول المسائل التشريعية.

- انطباعات عالمية حول اتجاهات وقضايا الصناعة الهامة.

- تقارير المدقق الخارجي الموجهة للجهات التنظيمية المالية والإشرافية:

تتطلب التشريعات والقوانين الوطنية أن يتصل المدقق الخارجي بالجهات التنظيمية للتقرير عن أية ملايسات قد تواجهه، وتختلف المتطلبات الوطنية ولكن قد تتضمن ما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 17):

- توفير تأكيد حول نواحٍ معينة من عملية إعداد التقارير المالية كالرقابة الداخلية.
- التقرير حول مسائل تشكل أهمية جوهرية للجهات التنظيمية.
- التقرير حول التصرفات غير القانونية بما فيه الاشتباه بوجود غسيل أموال.

مما يمكن هذه الجهات من تكوين نظرة حول جودة التدقيق من خلال تقييم قيمة وتوقيت تلك التقارير المقدمة لهم.

- البيانات المالية المدققة:

إن القوائم المالية المرفقة بإفصاحات واضحة والتي قد لا تكون واضحة ومفهومة بالنسبة للمستخدمين، قد تجعلهم يستنتجون بأنه قد تم أداء عملية تدقيق ذات جودة عالية، وفي المقابل فإن وجود أخطاء حسابية في القوائم المالية المدققة ووجود تناقضات وإفصاحات صعبة الفهم وبغياب تقرير التدقيق المعدل قد يجعل المستخدمين يستنتجون أنه قد تم أداء عملية تدقيق ذات جودة منخفضة، مما يدل على أن جودة البيانات والتقارير المالية المدققة تعكس جودة تدقيقها (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 17).

- التقارير المقدمة من قبل المكلفين بالحوكمة بما في ذلك لجان التدقيق:

من الممكن الإفصاح الكامل عن نشاطات لجان التدقيق فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي في بعض الدول، وتضمن تلك المعلومات في التقارير السنوية مما قد يفيد جودة التدقيق وتصور المستخدمين عنها (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 17):

- المعلومات المقدمة من قبل الجهات التنظيمية للتدقيق عن التدقيق الفردي:

تقوم الجهات التنظيمية في بعض الدول بتوفير نتائج فحص التدقيق الفردي للجان التدقيق الملائمين رغم أن معلومات كهذه ليست متوفرة عادةً للجمهور، مما يوفر فرصة لتكوين فكرة عن جودة التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 18).

ب- المخرجات - على مستوى شركة التدقيق والمستوى الوطني:

- تقارير الشفافية:

طلبت عدد من البلدان شركات التدقيق بتقديم تقارير واضحة ومتوفرة للجمهور العام بحيث توفر من خلالها معلومات حول حوكمتها وأنظمة رقابة الجودة لديها، مما يساعد مستخدمي القوائم المالية المدققة والذين ليس لديهم فكرة عن عملية التدقيق ولا يستطيعون تقييم جودة التدقيق بشكل مباشر من فهم خصائص شركات التدقيق وجوانب معينة من مداخل التدقيق لديها، وبالتالي تقييم جودة أدائها لعمليات التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 18).

- تقارير سنوية وتقارير أخرى:

تصدر بعض شركات التدقيق تقارير سنوية توفر من خلالها الفرصة للتعرف على مؤشرات الأداء الرئيسية فيما يتعلق بجودة التدقيق والمبادرات المتخذة لزيادتها، حيث أن معلومات كهذه من الممكن أن تساعد شركات التدقيق على تميزها في جودة التدقيق.

وبالإضافة إلى ذلك فإن هيئات تدقيق القطاع العام قد تصدر تقارير أخرى ترسم استنتاجات عامة حول نطاق التدقيق ونقاط الضعف المحددة في الحوكمة والمحاسبة والتدقيق، وتلك التقارير قد تتضمن توصيات لتغييرات في القوانين والتشريعات العامة فيما يتعلق بحوكمة شركات العملاء (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 18).

- توفير رؤية متكاملة حول نتائج فحص شركات التدقيق:

بحيث تصدر الجهات التنظيمية للتدقيق تقارير سنوية حول نتائج نشاطات مؤسسات التدقيق الفردية، مما يساعد أصحاب المصالح والمستثمرون والمستخدمون الآخرون في تكوين تصورات حول جودة التدقيق ويساهم في إعطاء هذه المؤسسات الدافع لتحسين جودة أدائها لعمليات التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 18-19).

4- التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سلسلة مزودي التقارير المالية بأنهم الأشخاص والعمليات المتضمنة في إعداد، الموافقة، تدقيق، تحليل واستخدام القوائم المالية، وتستطيع التفاعلات ضمن هذه السلسلة أن تؤثر على رؤية الآخرين وتساهم في تحسين جودة التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 19).

وقد تم ذكر بعض التفاعلات الهامة المتعلقة بجودة التدقيق من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية كما يلي:

أ- تفاعلات المدقق مع أصحاب المصالح:

- التفاعلات بين المدقق والإدارة:

حيث أن وجود علاقة مفتوحة وبناءة بين المدقق وإدارة العميل دون حصول ألفة بينهما، ووجود قدرة لدى المدقق على الوصول الكامل وفي الوقت المناسب للمعلومات والأفراد داخل أو خارج شركة العميل تساعده في جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة وفي تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والاستجابة لها مما يحقق جودة التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 20-21).

- التفاعلات بين المدقق والمكلفون بالحوكمة:

إن الاتصال الفعال للمكلفين بالحوكمة مع المدققين يمكن أن يساهم في إنجاز مسؤولياتهم بكفاءة وفي الاستفادة من آراء المدققين حول مسائل معينة، كما يمكن للمكلفين بالحوكمة أن يؤثروا على جودة التدقيق من خلال ما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 21-22):

- تقديم آراء حول مخاطر التقارير المالية وجوانب الأعمال مما يلفت انتباه المدقق الخارجي إليها.
- التأكد من موارد التدقيق الكافية لأداء عملية تدقيق فعالة.
- الأخذ بعين الاعتبار استقلالية المدقق الخارجي.
- تقييم تحديد المدقق وتقييمه لمخاطر الاحتيال وتقديرات الإدارة واختيارها للسياسات المحاسبية.
- خلق بيئة لا تسمح بمقاومة الإدارة لاختبارات المدقق.

- التفاعلات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية:

يمكن للتفاعلات الحاصلة بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية من تحفيز المدقق الخارجي لأداء عملية تدقيق ذات جودة عالية، حيث تتم مناقشة المسائل الهامة في عملية التدقيق وذلك إما من خلال عقد الاجتماعات العامة مع المساهمين أو من خلال تنظيم منظمات المحاسبة المهنية لمؤتمرات واجتماعات تسمح للمدققين الخارجيين بالاجتماع مع المساهمين، مما يحسن معرفة المدققون في توقعات المستخدمين للقوائم المالية ويزيد جودة التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 22).

– التفاعلات بين المدققين والجهات التنظيمية:

إن الاتصال والتفاعلات بين المدققين والجهات التنظيمية تتم من خلال تولي الجهات التنظيمية لمهمة فحص شركات التدقيق ومؤسسات التدقيق الفردية ورقابة جودة أدائها لعمليات التدقيق، وهذه التفاعلات تساهم في زيادة فرص تحسين جودة التدقيق حيث أن اتصال الجهات التنظيمية مع المدققين ومناقشة نتائج فحص التدقيق معهم يمكن أن يقود بالمدققين إلى فهم أسباب الخلل والاستجابة له بطريقة ايجابية (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 23-24).

ب- تفاعلات الإدارة مع أصحاب المصالح:

– التفاعلات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة:

حيث يقوم المدقق الخارجي بتقييم مدى شفافية ونزاهة العلاقة والتفاعلات القائمة بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، فإذا كانت لديه مخاوف حول وجود خلل في هذه العلاقة فعليه إما أن يبحث في مدى وجود إمكانية لتنفيذ عملية تدقيق ذات فعالية وكفاءة وبالتالي قدرته على الاستمرار مع العميل، أو أن يحاول فهم أسباب الخلل في العلاقة وتحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية والأخطاء في التقارير المالية والغش والاحتيال (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 24).

وترى الباحثة أن هذه الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المدقق هي كفيلة بحماية عملية التدقيق من التعرض للفشل وبالتالي المحافظة على جودة التدقيق.

– التفاعلات بين الإدارة والجهات التنظيمية:

تتمثل هذه التفاعلات في قيام الجهات التنظيمية بالإشراف المباشر على الإدارة وعملية إعدادها للتقارير المالية مما قد يثير التساؤل حول هذه التقارير ويؤدي إلى حدوث تفاعلات تساعد المدقق الخارجي في استخدامها كمصادر معلومات يستفيد منها في عملية التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 25).

وتستنتج الباحثة أن فهم المدقق لهذه التفاعلات وحصوله على المعلومات منها قد يساهم في لفت انتباهه إلى أمور هامة ومنحه أدلة تدقيق إضافية ليبني على أساسها أحكامه المهنية بجودة عالية.

ت - تفاعلات المكلفين بالحوكمة مع أصحاب المصالح:

- التفاعلات بين المكلفين بالحوكمة والجهات التنظيمية:

تختلف هذه التفاعلات بين البلدان والصناعات ولكنها غالباً ما تتم من خلال تزويد الجهات التنظيمية للمكلفين بالحوكمة بنتائج فحص عمليات التدقيق، مما يساهم في تحفيز المدققين لأداء عمليات التدقيق بجودة عالية (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 25).

- التفاعلات بين المكلفين بالحوكمة ومستخدمي البيانات المالية:

تتمثل هذه التفاعلات في تزويد المكلفين بالحوكمة للمستخدمين بمعلومات حول إنجازهم لمهامهم ومسؤولياتهم مما يكون فكرة لدى المستخدمين حول جودة التدقيق، فكلما التزم المكلفون بالحوكمة بما في ذلك لجان التدقيق بمهامهم والتمثلة بالإشراف على عمليات التدقيق كلما تكونت صورة أفضل لدى المستخدمين حول جودة التدقيق (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 26).

5- العوامل المحيطة:

تختلف بيئة إعداد التقارير المالية ودرجة الاهتمام بجودة التدقيق بين البلدان، فمع تطور حجم الأعمال وازدياد حاجتها لمصادر التمويل في بعض البلدان أصبحت بيئة إعداد التقارير المالية أكثر تعقيداً وازدادت متطلباتها، بالإضافة إلى أن حوكمة الشركات والقوانين النازمة لها قد تطورت. وبالتالي فإن العوامل البيئية تؤثر على جودة إعداد التقارير المالية وبشكل مباشر أو غير مباشر على جودة التدقيق وتتضمن ما يلي (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018, 26-27):

1- إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

2- حوكمة الشركات.

3- أنظمة المعلومات.

4- العوامل الثقافية الواسعة.

5- جدول إعداد التقارير المالية الزمني.

6- جذب المواهب.

7- بيئة المقاضاة.

8- تنظيم التدقيق.

9- القانون التجاري وممارسات الأعمال.

10- قوانين وأنظمة إعداد التقارير المالية.

وبذلك يكون هناك الكثير من العوامل التي تؤثر بشكل ايجابي في جودة التدقيق وترفعها إلى أعلى مستوياتها، وفي رأي الباحثة فإن أهم هذه العوامل هي تلك الواردة ضمن الاطار الدولي لجودة التدقيق لما لها من دور في تحقيق جودة التدقيق وتعزيزها، فهي تحت المدقق الخارجي وتشجعه على الالتزام بأخلاقيات المهنة والعمل على تطوير مهاراته وخبراته واستخدام أحدث برامج ومنهجيات التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الدولية مما يؤدي إلى تعزيز جودة مخرجات التدقيق وبالتالي تحسين سمعة المدقق وجذب المزيد من العملاء والارتقاء بمهنة التدقيق.

2-2-3 أثر الاستقلالية وتهديداتها في جودة التدقيق

لكي يتم القيام بمهمة التدقيق الخارجي على أكمل وجه وبغية الوصول إلى النتائج المرجوة من قبل المستفيدين من خدمات التدقيق، لابد للمدققين الخارجيين أن يتمتعوا بأخلاقيات مهنة التدقيق الواردة ضمن قواعد السلوك الأخلاقي المتعارف عليها ولا سيما الاستقلالية، فهي تشكل أحد الدعائم الأساسية لإتمام عملية التدقيق بكفاءة وجودة عالية، حيث أن جودة التدقيق والمتمثلة في قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية والافصاح عنها لا يمكن لها أن تتحقق في ظل عدم استقلالية المدقق الخارجي فعلى الرغم من أن اكتشاف المخالفات يتطلب تمتع المدقق بالكفاءات اللازمة إلا أن الافصاح عنها يعتمد على استقلالية المدقق (Mohamed & Habib, 2014, 119).

وفي تأثير الاستقلالية في جودة التدقيق فقد بينت نتائج كل من دراسة (Haeridistia) ودراسة (Saputra) أن تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق (Haeridistia, 2019, 27)، (Saputra, 2015, 353).

كما أظهرت نتائج دراسة (Sarwoko & Agoes) أنه كلما زادت استقلالية المدقق الخارجي كلما تمكن المدقق من اتخاذ إجراءات التدقيق الأكثر ملاءمة لاكتشاف التضليل والاحتيال في البيانات المالية للعميل، الأمر الذي ينعكس ايجاباً على جودة التدقيق ويحسنها (Sarwoko & Agoes, 2014, 280).

ووفقاً لدراسة (Paspitarani & Mapuasari) التي اختبرت أثر كل من الاستقلالية والشك المهني والاحترافية للمدقق الخارجي على جودة التدقيق فقد أشارت إلى أهمية حفاظ المدقق الخارجي على استقلاليته لما لها من دور في التقرير عن المخالفات والأخطاء الجوهرية وفي إصدار تقارير تدقيق ذات جودة عالية دون السماح لمحاولات إدارة العميل في التأثير على موضوعيتها (Paspitarani & Mapuasari, 2019, 254).

وتلاحظ الباحثة مما سبق إجماع العديد من الدراسات والأبحاث على دور وأهمية تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية في تعزيز جودة التدقيق من خلال مساهمتها في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها وبالتالي ضمان إصدار بيانات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية وذلك دون أي تحيز أو تأثير بآراء ورغبات إدارة عميل التدقيق.

وبذلك يمكن للباحثة أن تستنتج أن العلاقة بين استقلالية المدقق الخارجي وجودة التدقيق هي علاقة طردية فعلى الرغم من أن قوة الاستقلالية تساهم في تحسين جودة التدقيق إلا أن ضعفها قد يهدد الجودة ويدهورها، الأمر الذي يدل على أن تهديدات استقلالية المدقق الخارجي والمتمثلة في تهديد المصلحة الشخصية، وتهديد المراجعة الذاتية، وتهديد الثقة والألفة وتهديد التأييد وتهديد المضايقة من شأنها أن تضعف جودة التدقيق لما لها من تأثير سلبي على استقلالية المدقق الخارجي.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: مجتمع وعينة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

المبحث الأول

مجتمع وعينة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

3-1-1 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين المزاولين للمهنة في سورية والمرخصين لعام 2019 والبالغ عددهم (309) مدقق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانات على عينة عشوائية مكونة من (150) مدقق خارجي، وتم استرداد (142) استبانة أي أن نسبة الاستجابة كانت 94.7%، وقد تم استبعاد (3) استبانات لعدم استكمال الإجابات على الأسئلة وبذلك يكون مجموع الاستبانات القابلة للتحليل (139) استبانة أي بنسبة 92.7%.

الجدول رقم (3) - العينة المستهدفة ودرجة استجابة أفراد العينة

البيان	عدد الاستبانات
عدد الاستبانات الموزعة على أفراد العينة	150
عدد الاستبانات المستردة من أفراد العينة	142
عدد الاستبانات المستبعدة	3
عدد الاستبانات القابلة للتحليل	139

3-1-2 أداة الدراسة:

تمثلت أداة جمع بيانات الدراسة في استبانة تم تصميمها في ضوء أهداف الدراسة بهدف الإجابة على الأسئلة المطروحة في مشكلة الدراسة واختبار فرضياتها، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين الأول يحتوي بيانات تعريفية خاصة بأفراد العينة (التخصص العلمي، أعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي، العمر)، والقسم الثاني يتضمن محاور الدراسة وقد تم تقسيمه إلى ستة محاور بحيث تناول المحور الأول أسئلة عن المتغير المستقل، وتناول كل من المحور الثاني والثالث والرابع والخامس والسادس أسئلة عن كل من عناصر المتغير التابع، ويبين الجدول رقم (4) توزيع عبارات أداة الدراسة على المحاور المكونة لها.

الجدول رقم (4) - عدد العبارات لكل محور من محاور أداة الدراسة

عدد العبارات	محاور الدراسة
19	المحور الأول: تهديدات استقلالية المدقق الخارجي
4	المحور الثاني: جودة التدقيق (عنصر المدخلات)
4	المحور الثالث: جودة التدقيق (عنصر التشغيل)
4	المحور الرابع: جودة التدقيق (عنصر المخرجات)
4	المحور الخامس: جودة التدقيق (عنصر التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية)
6	المحور السادس: جودة التدقيق (عنصر العوامل المحيطة)

وتم تحديد قيم الإجابات باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات أفراد العينة للعبارات، حيث أنه مقابل كل عبارة خمس إجابات تحدد كلاً من درجة تنفيذ والالتزام ورأي أفراد العينة بها، كما اعتمدت الباحثة على قيمة المتوسط الحسابي وقيمة الوزن النسبي لتحديد مستوى التنفيذ والالتزام لكل عبارة وكل محور ضمن أداة الدراسة.

3-1-3 قياس صدق وثبات أداة الدراسة:

بهدف التعرف على ثبات الاستبانة، ودرجة الاعتماد على المحتويات الخاصة بها تم قياس ما يلي:

1- قياس صدق أداة الدراسة:

للتأكد من ملائمة الاستبانة والحكم على مدى قدرتها على قياس ما صممت من أجله ومدى ملائمة العبارات لمحاورها، وكذلك مدى وضوحها وسلامة لغتها، تم عرض الاستبانة على مجموعة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد حيث قام المحكمون بإبداء ملاحظاتهم وتم بعد ذلك إجراء التعديلات واستبعاد عدد من الأسئلة والوصول إلى الصياغة النهائية المناسبة.

2- قياس ثبات أداة الدراسة:

قامت الباحثة باستخدام أسلوب معامل ألفا كرونباخ وذلك لتحديد درجة الاتساق الداخلي للعبارات بهدف التعرف على ثبات الأداة المستخدمة ودرجة الاعتماد على المحتويات الخاصة بها، وتعتبر القيمة المقبولة له (0.60) فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام، ويبين الجدول رقم (5) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لعبارات الاستبانة.

الجدول رقم (5) - نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	الثبات
المحور الأول	19	0.944
المحور الثاني	4	0.725
المحور الثالث	4	0.629
المحور الرابع	4	0.716
المحور الخامس	4	0.612
المحور السادس	6	0.771
الاجمالي	41	0.914

كما يظهر من الجدول رقم (5) فإن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبانة كانت أكثر من (0.60) حيث بلغت للمحور الأول (0.94) وللمحور الثاني (0.72) وللمحور الثالث (0.63) وللمحور الرابع (0.72) وللمحور الخامس (0.61) وللمحور السادس (0.77)، وبالتالي يمكن القول بأن الاستبانة تتمتع بالثبات والمصدقية ويمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمد على مجموعة من الأساليب الإحصائية بما يتلاءم مع طبيعة الدراسة وتوجهاتها، وتم الحصول على النتائج باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package For Social Sciences، وتمثلت الأساليب الإحصائية المستخدمة على النحو الآتي:

- 1- اختبار ألفا كرونباخ وذلك لقياس درجة اتساق وثبات عبارات الأداة ومتغيرات الدراسة ككل، وجميع أسئلة الاستبانة.
- 2- اختبار One-Sample T test للتحقق من تقييم العبارات والمحاور.
- 3- الإحصاء الوصفي: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- 4- اختبار الانحدار الخطي البسيط.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

3-2-1 عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

تم دراسة توزيع أفراد العينة حسب البيانات التعريفية الواردة في الاستبانة وذلك من حيث (التخصص العلمي، أعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي، العمر).

أ- الفئة العمرية:

الجدول رقم (6) - التوزيع النسبي للفئة العمرية لأفراد عينة الدراسة

العمر	العدد	%
أقل من 30 سنة	21	15.1
من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	47	33.8
من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	26	18.7
من 50 سنة فأكثر	45	32.4
المجموع	139	100.0

تبين من الجدول رقم (6) أن نسبة (33.8%) من أفراد العينة الذين تم استرداد اجاباتهم تتراوح أعمارهم بين (30-40) سنة، و (32.4%) أعمارهم من 50 سنة فأكثر، و (18.7%) أعمارهم تتراوح بين (40-50) سنة، كما بلغت نسبة من يقل عمره عن 30 سنة (15.1%) من أفراد العينة.

ب- أعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه:

الجدول رقم (7) - التوزيع النسبي لأعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه لأفراد عينة الدراسة

المؤهل العلمي	العدد	%
إجازة جامعية	77	55.4
دبلوم	14	10.1
دكتوراه	15	10.8
ماجستير	33	23.7
المجموع	139	100.0

تبين من الجدول رقم (7) أن نسبة (55.4%) من أفراد العينة يحملون إجازة جامعية فقط، و(23.7%) منهم حاصل على شهادة ماجستير، و(10.8%) يحمل شهادة دكتوراه، بينما بلغت نسبة من يحمل شهادة دبلوم (10.1%).

ت- التخصص العلمي:

الجدول رقم (8) - التوزيع النسبي للتخصص العلمي لدى أفراد عينة الدراسة

التخصص العلمي	العدد	%
محاسبة	112	80.6
إدارة أعمال	17	12.2
علوم مالية ومصرفية	10	7.2
المجموع	139	100.0

تبين من الجدول رقم (8) أن التخصص العلمي الغالب على أفراد العينة هو المحاسبة بنسبة (80.6%)، وأن (12.2%) تخصصهم العلمي هو إدارة أعمال، أما نسبة أفراد العينة المتخصصين في العلوم المالية والمصرفية فهي (7.2%).

ث- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي:

الجدول رقم (9) - التوزيع النسبي لسنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي لدى أفراد عينة الدراسة

سنوات الخبرة	العدد	%
أقل من 5 سنوات	43	30.9
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	37	26.6
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	6	4.3
من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	11	7.9
20 سنة فأكثر	42	30.2
المجموع	139	100.0

تبين من الجدول رقم (9) أن نسبة (30.9%) من أفراد العينة كانت خبرتهم في مجال التدقيق الخارجي أقل من 5 سنوات، و(30.2%) تتجاوز خبرتهم الـ 20 سنة، كما كانت نسبة الذين تتراوح خبرتهم بين (5-10) سنوات (26.6%)، بينما بلغت نسبة من تتراوح خبرتهم بين (15-20) سنة (7.9%)، أما نسبة من تتراوح خبرتهم بين (10-15) سنة فبلغت (4.3%).

ج- المؤهل المهني:

الجدول رقم (10) - التوزيع النسبي للمؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة

المؤهل المهني	العدد	%
شهادة محاسب قانوني أمريكي CPA	4	2.9
شهادة محاسب قانوني سوري SCPA	99	71.2
شهادة محاسب قانوني سوري SCPA, شهادة محاسب إداري معتمد CMA	3	2.2
شهادة محاسب قانوني سوري SCPA, شهادة محاسب إداري معتمد CMA, شهادة مهنية أخرى	5	3.6
شهادة محاسب قانوني سوري SCPA, شهادة محاسب قانوني أمريكي CPA	2	1.4
شهادة محاسب قانوني سوري SCPA, شهادة محاسب قانوني أمريكي CPA, شهادة محاسب إداري معتمد CMA, شهادة مهنية أخرى	1	0.7
شهادة محاسب قانوني سوري SCPA, شهادة محاسب قانوني عربي ACPA	15	10.8
شهادة محاسب قانوني سوري SCPA, شهادة محاسب قانوني عربي ACPA, شهادة مهنية أخرى	2	1.4
شهادة محاسب قانوني سوري SCPA, شهادة مهنية أخرى	8	5.8
المجموع	139	100.0

تبين من الجدول رقم (10) أن جميع أفراد العينة يحملون شهادة محاسب قانوني سواء كانت شهادة محاسب قانوني سوري SCPA أم شهادة محاسب قانوني أمريكي CPA، كما تبين أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات مهنية أخرى كشهادة محاسب قانوني عربي ACPA وشهادة محاسب إداري معتمد CMA بالإضافة إلى الشهادات المهنية الأخرى بنسب مختلفة.

ح- المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (11) - التوزيع النسبي للمسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة

المسمى الوظيفي	العدد	%
شريك	38	27.3
مدير تدقيق	32	23.0
مدقق رئيسي	34	24.5
مدقق	32	23.0
مسمى وظيفي آخر	3	2.2
المجموع	139	100.0

تبين من الجدول رقم (11) أن المسمى الوظيفي الغالب على أفراد العينة هو الشريك بنسبة (27.3%)، وأن نسبة (24.5%) يعملون كمصدقين رئيسيين، أما نسبة أفراد العينة الشاغلين لكل من منصب "مدير تدقيق" و"مدقق" فهي (23.0%).

وترى الباحثة من تحليل خصائص أفراد العينة أن السمات الغالبة عليهم هي أن أعمارهم تتراوح بين (30-40) سنة ومن 50 سنة فأكثر، وأنهم ذو تأهيل علمي ومهني جيد بالإضافة إلى وجود نسبة جيدة من حملة شهادة الماجستير والدكتوراه، كما أن جميعهم يحملون شهادات مهنية متنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى أن معظمهم يمتلكون خبرة جيدة في التدقيق الخارجي، وبذلك يمكن للباحثة الاعتماد على الاجابات للوصول إلى أهداف الدراسة.

3-2-2 تحليل محاور الاستبانة واختبار الفرضيات:

أولاً- عرض بيانات الاستبانة وتحليل محاورها:

تسعى الباحثة إلى الإجابة عن تساؤلات الدراسة من خلال تحليل نتائج اجابات عينة الدراسة لأخذ صورة أولية عن تقييمهم لأثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق، وذلك من خلال قياس تقييم العبارات التي وردت في الاستبانة المرشحة للتحليل ومدى توافق الإجابات تجاه كل من هذه العبارات وقد تم اجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والوزن النسبي لمتوسط تلك العبارات، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الإجابات بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي:

1- تحليل عبارات المحور الأول- الإجراءات المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي أثناء تدقيق بيانات العمل المالية:

تم تحليل الإجابات في الاستبانة لمعرفة مدى تنفيذ الإجراءات المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي، حيث تم قياس هذه التهديدات من خلال (19) عبارة، وقد تم تقييم مستوى تنفيذ الاجراءات من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test، ويلخص الجدول رقم (12) تقييم تنفيذ أفراد عينة الدراسة لمضمون كل عبارة.

الجدول رقم (12) - الإحصاءات الوصفية المتعلقة بتنفيذ الإجراءات المسببة لتهديدات استقلالية المدقق

الخارجي

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية للعميل بالإضافة إلى تقديم خدمة التدقيق الخارجي له.	139	3.67	1.41	5.61	73	0.000	15
2	تقديم خدمة التدقيق الداخلي للعميل ومن ثم الاستفادة من نتائج هذه الخدمة أثناء عملية التدقيق الخارجي لبياناته المالية.	139	3.85	1.23	8.12	77	0.000	13
3	التصرف كمحامي دفاع لعميل التدقيق أمام محكمة عامة لحل وجود نزاعات حول مسائل ضريبية، وذلك تزامناً مع تقديم خدمة التدقيق الخارجي لبيانات هذا العميل.	139	3.72	1.17	7.23	74	0.000	14
4	الاهتمام بتقديم الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق إلى جانب خدمات التدقيق لعميل التدقيق كون أتعاب الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق تفوق أتعاب التدقيق الخارجي.	139	3.50	1.36	4.31	70	0.000	16
5	الحرص على عدم فقدان عميل التدقيق الهام لتجنب خسارة الأتعاب المرتفعة التي يتم الحصول عليها منه.	139	2.81	1.42	-1.61	56	0.110	19
6	التغاضي عن حالات تلاعب واحتيال إدارة العميل المكتشفة من قبلك كمدقق خارجي تجنباً لتهديد الإدارة لك بتخفيض أتعاب التدقيق في حال الكشف عن هذه الحالات.	139	4.63	0.88	21.82	93	0.000	1
7	إصدار تقرير تدقيق نظيف على الرغم من عدم استجابة إدارة العميل لتوصياتك فيما يتعلق بالمخالفات المكتشفة وذلك خشية اتخاذ الإدارة لقرار عدم تعيينك مجدداً في السنة اللاحقة كمدقق خارجي لشركة العميل في حال إصدار تقرير تدقيق معدل.	139	4.36	1.24	12.93	87	0.000	9
8	قبولك للسياسات المحاسبية غير الملائمة المتبعة من قبل إدارة العميل خوفاً من عزلك واستبدالك بمدقق آخر في السنة اللاحقة.	139	4.30	1.20	12.84	86	0.000	10

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدالة المعنوية	الأهمية النسبية
9	القبول بالعمل لفترة مؤقتة لدى عميل التدقيق وفي موقع يؤثر بشكل هام على البيانات المالية، ومن ثم تدقيق البيانات المالية لهذا العميل.	139	4.43	0.93	18.09	89	0.000	4
10	قبولك لعروض العمل لدى عملاء التدقيق الذين تقوم بتدقيق بياناتهم المالية.	139	4.43	0.99	17.12	89	0.000	5
11	تأييد آراء وممارسات العميل المالية بسبب الشعور بالولاء الكبير له.	139	4.41	0.93	17.86	88	0.000	6
12	تدقيق البيانات المالية لشركة كنت موظفاً سابقاً فيها منذ فترة زمنية قصيرة.	139	4.22	1.11	12.86	84	0.000	11
13	تدقيق البيانات المالية لشركة تربط بينك وبين أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها أو أصر قرابة.	139	4.18	1.09	12.82	84	0.000	12
14	تدقيق البيانات المالية لشركة أنت أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها.	139	4.62	1.00	19.03	92	0.000	2
15	تدقيق البيانات المالية لشركة تربطها مصالح مالية مع شركة أخرى أنت أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها.	139	4.41	1.03	16.18	88	0.000	7
16	تدقيق البيانات المالية لشركة أنت مدين لها بقرض أو لأي شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها، وبشروط وإجراءات إقراض خاصة تختلف عن شروط الإقراض العادية.	139	4.62	1.02	18.76	92	0.000	3
17	تدقيق البيانات المالية لشركة تربطك بها مشاريع مشتركة وعلاقات تجارية هامة بالنسبة إليك.	139	4.40	1.09	15.20	88	0.000	8
18	وضع الأنظمة المالية والمحاسبية للشركة التي تقوم بتدقيقها.	139	3.13	1.17	1.31	63	0.193	18
19	التدقيق الخارجي لمشاريع قمت بإعداد دراسات جدوى اقتصادية لها مسبقاً.	139	3.20	1.25	1.90	64	0.060	17
	تهديدات استقلالية المدقق الخارجي	139	4.05	0.81	15.32	81	0.000	

يبين الجدول رقم (12) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بتنفيذ الإجراءات المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي، وقد تبين أن العبارات التي (لا يتم تنفيذها أبداً) وفقاً لإجابات عينة الدراسة هي مرتبةً كالتالي بحسب أهميتها النسبية:

- العبارة رقم 6: (التغاضي عن حالات تلاعب واحتيال إدارة العميل المكتشفة من قبلك كمدقق خارجي تجنباً لتهديد الإدارة لك بتخفيض أتعاب التدقيق في حال الكشف عن هذه الحالات) التي حصلت على أعلى متوسط حسابي 4.63 وانحراف معياري 0.88، ووزن نسبي 93%، يليها العبارات التالية:
- العبارة رقم 14: (تدقيق البيانات المالية لشركة أنت أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها) بمتوسط حسابي 4.62 وانحراف معياري 1.00، ووزن نسبي 92%.
- العبارة رقم 16: (تدقيق البيانات المالية لشركة أنت مدين لها بقرض أو لأي شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها، وبشروط وإجراءات إقراض خاصة تختلف عن شروط الإقراض العادية) بمتوسط حسابي 4.62 وانحراف معياري 1.02، ووزن نسبي 92%.

بينما العبارات التي (يتم تنفيذها نادراً) بحسب إجابات عينة الدراسة هي:

- العبارة رقم 9: (القبول بالعمل لفترة مؤقتة لدى عميل التدقيق وفي موقع يؤثر بشكل هام على البيانات المالية، ومن ثم تدقيق البيانات المالية لهذا العميل) بمتوسط حسابي 4.43 وانحراف معياري 0.93، ووزن نسبي 89%.
- العبارة رقم 10: (قبولك لعروض العمل لدى عملاء التدقيق الذين تقوم بتدقيق بياناتهم المالية) بمتوسط حسابي 4.43 وانحراف معياري 0.99 ووزن نسبي 89%.
- العبارة رقم 11: (تأييد آراء وممارسات العميل المالية بسبب الشعور بالولاء الكبير له) بمتوسط حسابي 4.41 وانحراف معياري 0.93، ووزن نسبي 88%.
- العبارة رقم 15: (تدقيق البيانات المالية لشركة تربطها مصالح مالية مع شركة أخرى أنت أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها) بمتوسط حسابي 4.41 وانحراف معياري 1.03، ووزن نسبي 88%.
- العبارة رقم 17: (تدقيق البيانات المالية لشركة تربطك بها مشاريع مشتركة وعلاقات تجارية هامة بالنسبة إليك) بمتوسط حسابي 4.40 وانحراف معياري 1.09، ووزن نسبي 88%.

- العبارة رقم 7: (إصدار تقرير تدقيق نظيف على الرغم من عدم استجابة إدارة العميل لتوصياتك فيما يتعلق بالمخالفات المكتشفة وذلك خشية اتخاذ الإدارة لقرار عدم تعيينك مجدداً في السنة اللاحقة كمدقق خارجي لشركة العميل في حال إصدار تقرير تدقيق معدل) بمتوسط حسابي 4.36 وانحراف معياري 1.24 ووزن نسبي 87%.
- العبارة رقم 8: (قبولك للسياسات المحاسبية غير الملائمة المتبعة من قبل إدارة العميل خوفاً من عزلك واستبدالك بمدقق آخر في السنة اللاحقة) بمتوسط حسابي 4.30 وانحراف معياري 1.20، ووزن نسبي 86%.
- العبارة رقم 12: (تدقيق البيانات المالية لشركة كنت موظفاً سابقاً فيها منذ فترة زمنية قصيرة) بمتوسط حسابي 4.22 وانحراف معياري 1.11، ووزن نسبي 84%.
- العبارة رقم 13: (تدقيق البيانات المالية لشركة تربط بينك وبين أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها أواصر قرابة) بمتوسط الحسابي 4.18 وانحراف معياري 1.09، ووزن نسبي 84%.
- العبارة رقم 2: (تقديم خدمة التدقيق الداخلي للعميل ومن ثم الاستفادة من نتائج هذه الخدمة أثناء عملية التدقيق الخارجي لبياناته المالية) بمتوسط حسابي 3.85 وانحراف معياري 1.23، ووزن نسبي 77%.
- العبارة رقم 3: (التصرف كمحامي دفاع لعميل التدقيق أمام محكمة عامة لحل وجود نزاعات حول مسائل ضريبية، وذلك تزامناً مع تقديم خدمة التدقيق الخارجي لبيانات هذا العميل) بمتوسط حسابي 3.72 وانحراف معياري 1.17، ووزن نسبي 74%.
- العبارة رقم 1: (إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية للعميل بالإضافة إلى تقديم خدمة التدقيق الخارجي له) بمتوسط حسابي 3.67 وانحراف معياري 1.41، ووزن نسبي 73%.
- العبارة رقم 4: (الاهتمام بتقديم الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق إلى جانب خدمات التدقيق لعميل التدقيق كون أتعاب الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق تفوق أتعاب التدقيق الخارجي) بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 1.36، ووزن نسبي 70%.

أما العبارات التي (يتم تنفيذها أحياناً) بحسب إجابات عينة الدراسة هي:

- العبارة رقم 19: (التدقيق الخارجي لمشاريع قمت بإعداد دراسات جدوى اقتصادية لها مسبقاً) بمتوسط حسابي 3.20 وانحراف معياري 1.25، ووزن نسبي 64%.

- العبارة رقم 18: (وضع الأنظمة المالية والمحاسبية للشركة التي تقوم بتدقيقها) بمتوسط حسابي 3.13 وانحراف معياري 1.17 ووزن نسبي 63%.

- العبارة رقم 5: (الحرص على عدم فقدان عميل التدقيق الهام لتجنب خسارة الأتعاب المرتفعة التي يتم الحصول عليها منه) بمتوسط حسابي 2.81 وانحراف معياري 1.42، ووزن نسبي 56%.

وبالنتيجة فإن تقييم المحور الأول ككل هو تقييم مرتفع لتنفيذ الإجراءات المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي بشكل نادر بمتوسط حسابي يبلغ 4.05 وانحراف معياري 0.81 (أي يوجد تماثل في تقييم افراد العينة) ووزن نسبي يبلغ 81%، كما أن النتائج تدل على أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً أي يوجد درجة ثقة 95% في إجابات أفراد عينة الدراسة.

2-تحليل عبارات المحور الثاني- مستوى الالتزام بالمدخلات أثناء تدقيق بيانات العميل المالية:

تم تحليل الإجابات في الاستبانة لمعرفة مدى الالتزام بالمدخلات أثناء تدقيق بيانات العميل المالية، حيث تم قياس هذا العنصر من خلال (4) عبارات، وقد تم تقييم مستوى الالتزام من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test، ويخلص الجدول رقم (13) تقييم التزام أفراد عينة الدراسة بمضمون كل عبارة.

الجدول رقم (13) - الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزام بالمدخلات

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	الاستقلالية والموضوعية والنزاهة.	139	4.60	0.49	38.54	92	0.000	1
2	بذل العناية المهنية اللازمة وممارسة الشك المهني.	139	4.53	0.53	34.16	91	0.000	2
3	التطوير المهني المستمر لمهاراتك ومعرفتك من خلال حضور الدورات التدريبية فيما يتعلق بمجالات المحاسبة والتدقيق والمتطلبات التنظيمية الجديدة وتكنولوجيا المعلومات.	139	4.12	0.75	17.47	82	0.000	4
4	الحرص على التمتع بالمعرفة الكافية في مجال صناعة العميل، وفي إطار إعداد التقارير المالية المتبع لديه.	139	4.12	0.62	21.37	82	0.000	3
	المدخلات	139	4.34	0.45	35.30	87	0.000	

يبين الجدول رقم (13) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالالتزام بالمدخلات أثناء تدقيق بيانات العميل المالية، وقد تبين أن العبارات التي (يتم الالتزام بها بشكل كامل) وفقاً لإجابات عينة الدراسة هي مرتبةً كالتالي بحسب أهميتها النسبية:

- العبارة رقم 1: (الاستقلالية والموضوعية والنزاهة) التي حصلت على أعلى متوسط حسابي 4.60 بانحراف معياري 0.49، ووزن نسبي 92%، يليها العبارات التالية:
- العبارة رقم 2: (بذل العناية المهنية اللازمة وممارسة الشك المهني) بمتوسط حسابي 4.53 وانحراف معياري 0.53، ووزن نسبي 91%.

بينما العبارات التي (يتم الالتزام بها إلى حد كبير) بحسب إجابات عينة الدراسة هي:

- العبارة رقم 4: (الحرص على التمتع بالمعرفة الكافية في مجال صناعة العميل، وفي إطار إعداد التقارير المالية المتبع لديه) بمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.62، ووزن نسبي 82%.
- العبارة رقم 3: (التطوير المهني المستمر لمهاراتك ومعرفتك من خلال حضور الدورات التدريبية فيما يتعلق بمجالات المحاسبة والتدقيق والمتطلبات التنظيمية الجديدة وتكنولوجيا المعلومات) بمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.75، ووزن نسبي 82%.

وبالنتيجة فإن تقييم المحور الثاني ككل هو تقييم مرتفع يتجه نحو الالتزام بالمدخلات أثناء تدقيق بيانات العميل المالية إلى حد كبير بمتوسط حسابي يبلغ 4.34 وانحراف معياري 0.45 (أي يوجد تماثل في تقييم افراد العينة) ووزن نسبي يبلغ 87%، كما أن النتائج تدل على أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالنتيجة دال إحصائياً أي يوجد درجة ثقة 95% في إجابات أفراد عينة الدراسة.

3- تحليل عبارات المحور الثالث - مستوى الالتزام بالتشغيل أثناء تدقيق بيانات العميل المالية:

تم تحليل الإجابات في الاستبانة لمعرفة مدى الالتزام بالتشغيل أثناء تدقيق بيانات العميل المالية، حيث تم قياس هذا العنصر من خلال (4) عبارات، وقد تم تقييم مستوى الالتزام من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test، ويلخص الجدول رقم (14) تقييم التزام أفراد عينة الدراسة بمضمون كل عبارة.

الجدول رقم (14) - الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزام بالتشغيل

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها.	139	4.50	0.61	29.23	90	0.000	2
2	الاتصال بالمدقق الداخلي لشركة العميل والاستفادة من عمله.	139	3.52	1.16	5.25	70	0.000	4
3	استخدام منهجيات تدقيق حديثة بما يواكب التطورات في المعايير المهنية والنتائج التي تم الحصول عليها من تقييم فعالية الرقابة الداخلية.	139	4.13	0.69	19.30	83	0.000	3
4	توثيق أعمال وإجراءات التدقيق.	139	4.53	0.58	30.92	91	0.000	1
	التشغيل	139	4.17	0.55	25.16	83	0.000	

يبين الجدول رقم (14) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالالتزام بالتشغيل أثناء تدقيق بيانات العميل المالية، وقد تبين أن العبارات التي (يتم الالتزام بها بشكل كامل) وفقاً لإجابات عينة الدراسة هي مرتبةً كالتالي بحسب أهميتها النسبية:

- العبارة رقم 4: (توثيق أعمال وإجراءات التدقيق) التي حصلت على أعلى متوسط حسابي 4.53 وانحراف معياري 0.58، ووزن نسبي 91%، ويليهما العبارات التالية:
- العبارة رقم 1: (التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها) بمتوسط حسابي 4.50 وانحراف معياري 0.61، ووزن نسبي 90%.

بينما العبارات التي (يتم الالتزام بها إلى حد كبير) بحسب إجابات عينة الدراسة هي:

- العبارة رقم 3: (استخدام منهجيات تدقيق حديثة بما يواكب التطورات في المعايير المهنية والنتائج التي تم الحصول عليها من تقييم فعالية الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.69، ووزن نسبي 83%.
- العبارة رقم 2: (الاتصال بالمدقق الداخلي لشركة العميل والاستفادة من عمله) بمتوسط حسابي 3.52 وانحراف معياري 1.16، ووزن نسبي 70%.

وبالنتيجة فإن تقييم المحور الثالث ككل هو تقييم مرتفع يتجه نحو الالتزام بالتشغيل أثناء تدقيق بيانات العميل المالية إلى حد كبير بمتوسط حسابي يبلغ 4.17 وانحراف معياري 0.55 (أي يوجد تماثل في تقييم افراد العينة) ووزن نسبي يبلغ 83%، كما أن النتائج تدل على أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً أي يوجد درجة ثقة 95% في إجابات أفراد عينة الدراسة.

4- تحليل عبارات المحور الرابع - مستوى الالتزام بالمخرجات عند تدقيق بيانات العميل المالية:

تم تحليل الإجابات في الاستبانة لمعرفة مدى الالتزام بالمخرجات عند تدقيق بيانات العميل المالية، حيث تم قياس هذا العنصر من خلال (4) عبارات، وقد تم تقييم مستوى الالتزام من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test، ويلخص الجدول رقم (15) تقييم التزام أفراد عينة الدراسة بمضمون كل عبارة.

الجدول رقم (15) - الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزام بالمخرجات

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وإعلامهم بخطة التدقيق ونتائجه النهائية والتهديدات التي تواجه استقلاليتك.	139	4.09	0.90	14.28	82	0.000	4
2	تزويد إدارة عميل التدقيق بالتوصيات المناسبة في الوقت المناسب.	139	4.18	0.51	27.05	84	0.000	3
3	الحرص على إصدار تقارير تدقيق موضوعية، ومبنية على أدلة تدقيق كافية وملائمة وبحيث توفر جميع المعلومات اللازمة وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق المهنية والمتطلبات القانونية.	139	4.35	0.51	31.31	87	0.000	2
4	الحرص على إصدار تقارير تدقيق في الوقت المناسب بحيث يتم إتاحة الفرصة للمستخدمين في الاستفادة منها.	139	4.40	0.57	28.74	88	0.000	1
	المخرجات	139	4.25	0.47	31.23	85	0.000	

يبين الجدول رقم (15) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالالتزام بالمخرجات عند تدقيق بيانات العميل المالية، وقد تبين أن العبارات التي (يتم الالتزام بها إلى حد كبير) وفقاً لإجابات عينة الدراسة هي مرتبةً كالتالي بحسب أهميتها النسبية:

- العبارة رقم 4: (الحرص على إصدار تقارير تدقيق في الوقت المناسب بحيث يتم إتاحة الفرصة للمستخدمين في الاستفادة منها) التي حصلت على أعلى متوسط حسابي 4.40 بانحراف معياري 0.57، ووزن نسبي 88%، يليها العبارات التالية:

- العبارة رقم 3: (الحرص على إصدار تقارير تدقيق موضوعية، ومبنية على أدلة تدقيق كافية وملائمة وبحيث توفر جميع المعلومات اللازمة وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق المهنية والمتطلبات القانونية) بمتوسط حسابي 4.35 وانحراف معياري 0.51، ووزن نسبي 87%.

- العبارة رقم 2: (تزويد إدارة عميل التدقيق بالتوصيات المناسبة في الوقت المناسب) بمتوسط حسابي 4.18 وانحراف معياري 0.51، ووزن نسبي 84%.

- العبارة رقم 1: (الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وإعلامهم بخطة التدقيق ونتائج النهائية والتهديدات التي تواجه استقلاليتك) بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.90، ووزن نسبي 82%.

وبالنتيجة فإن تقييم المحور الرابع ككل هو تقييم مرتفع يتجه نحو الالتزام بالمخرجات عند تدقيق بيانات العميل المالية إلى حد كبير بمتوسط حسابي يبلغ 4.25 وانحراف معياري 0.47 (أي يوجد تماثل في تقييم افراد العينة) ووزن نسبي يبلغ 85%، كما أن النتائج تدل على أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً أي يوجد درجة ثقة 95% في إجابات أفراد عينة الدراسة.

5- تحليل عبارات المحور الخامس - مستوى الالتزام بالتفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية أثناء تدقيق بيانات العميل المالية:

تم تحليل الإجابات في الاستبانة لمعرفة مستوى الالتزام بالتفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية أثناء تدقيق بيانات العميل المالية، حيث تم قياس هذا العنصر من خلال (4) عبارات، وقد تم تقييم مستوى الالتزام من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test، ويلخص الجدول رقم (16) تقييم رأي أفراد عينة الدراسة بمضمون كل عبارة.

الجدول رقم (16) - الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزام بالتفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	التواصل مع موظفي شركة العميل للحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة.	139	4.29	0.754	20.132	86	0.000	1
2	التواصل الفعال مع لجان التدقيق ومناقشة مسائل التدقيق الهامة معهم.	139	3.22	1.346	1.953	64	0.043	4
3	الاتصال بمساهمي شركة العميل ومناقشة مسائل التدقيق الهامة معهم.	139	3.86	0.873	11.565	77	0.000	3
4	فحص السجلات المحاسبية والاطلاع على كافة المستندات لدى عميل التدقيق.	139	4.20	0.43	32.4	80	0.000	2
	التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية	139	3.89	0.49	21.1	78	0.000	

يبين الجدول رقم (16) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بالالتزام بالتفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية، وقد تبين أن العبارات التي (يتم الالتزام بها إلى حد كبير) وفقاً لإجابات عينة الدراسة هي مرتبةً كالتالي بحسب أهميتها النسبية:

- العبارة رقم 1: (التواصل مع موظفي شركة العميل للحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة) التي حصلت على أعلى متوسط حسابي 4.29 بانحراف معياري 0.75، ووزن نسبي 86%، يليها العبارات التالية:
- العبارة رقم 4: (فحص السجلات المحاسبية والاطلاع على كافة المستندات لدى عميل التدقيق) بمتوسط حسابي 4.20 وانحراف معياري 0.43، ووزن نسبي 80%.
- العبارة رقم 3: (الاتصال بمساهمي شركة العميل ومناقشة مسائل التدقيق الهامة معهم) بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري 0.87، ووزن نسبي 77%.

بينما العبارات التي (يتم الالتزام بها بدرجة متوسطة) بحسب إجابات عينة الدراسة هي:

- العبارة رقم 2: (التواصل الفعال مع لجان التدقيق ومناقشة مسائل التدقيق الهامة معهم) بمتوسط حسابي 3.22 وانحراف معياري 1.35، ووزن نسبي 64%.

وبالنتيجة فإن تقييم المحور الخامس ككل هو تقييم مرتفع يتجه نحو الالتزام بالتفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية إلى حد كبير بمتوسط حسابي يبلغ 3.89 وانحراف معياري 0.49 (أي يوجد تماثل في تقييم أفراد العينة) ووزن نسبي يبلغ 78%، كما أن النتائج تدل على أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً أي يوجد درجة ثقة 95% في إجابات أفراد عينة الدراسة.

6- تحليل عبارات المحور السادس - مستوى مساهمة العوامل المحيطة في تعزيز جودة التدقيق الخارجي:

تم تحليل الإجابات في الاستبانة لمعرفة مستوى مساهمة العوامل المحيطة في تعزيز جودة التدقيق الخارجي، حيث تم قياس هذا العنصر من خلال (6) عبارات، وقد تم تقييم مستوى المساهمة من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test، ويلخص الجدول رقم (17) تقييم رأي أفراد عينة الدراسة بمضمون كل عبارة.

الجدول رقم (17) - الإحصاءات الوصفية المتعلقة بمساهمة العوامل المحيطة في تعزيز جودة التدقيق

الرقم	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الأهمية النسبية
1	تطبيق شركة العميل لإطار إعداد تقارير مالية واضح بما يحقق جودة عالية للتقارير المالية.	139	4.48	0.70	25.13	90	0.000	3
2	إعداد التقارير المالية لشركة العميل باستخدام برامج محاسبية سليمة وموثوقة.	139	4.65	0.48	40.88	93	0.000	1
3	تطبيق نظام حوكمة قوي وفعال في شركة العميل.	139	4.40	0.66	25.12	88	0.000	4
4	حرص المدقق الخارجي على تجنب المقاضاة الناتجة عن فشل التدقيق.	139	3.99	0.91	12.79	80	0.000	6
5	حرص مكتب/شركة التدقيق على اجتذاب المواهب وتوظيف ذوي الكفاءات العالية من المدققين الخارجيين.	139	4.50	0.65	27.17	90	0.000	2
6	ممارسة التنظيم المهني للإجراءات التأديبية بحق المدققين الخارجيين غير الملتزمين بالمتطلبات القانونية والمهنية اللازمة.	139	4.17	0.83	16.54	83	0.000	5
	العوامل المحيطة	139	4.36	0.49	32.72	87	0.000	

يبين الجدول رقم (17) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمساهمة العوامل المحيطة في تعزيز جودة التدقيق، وقد تبين أن العبارات التي (تم الموافقة عليها بشكل كبير) وفقاً لإجابات عينة الدراسة هي مرتبةً كالتالي بحسب أهميتها النسبية:

- العبارة رقم 2: (إعداد التقارير المالية لشركة العميل باستخدام برامج محاسبية سليمة وموثوقة) التي حصلت على أعلى متوسط حسابي 4.65 وانحراف معياري 0.48، ويلاحظ أن رأي أفراد العينة حول مساهمة هذا الإجراء في تعزيز جودة التدقيق هو (موافق جداً) بوزن نسبي 93%.

بينما العبارات التي (تم الموافقة عليها) بحسب إجابات عينة الدراسة هي:

- العبارة رقم 5: (حرص مكتب/شركة التدقيق على اجتذاب المواهب وتوظيف ذوي الكفاءات العالية من المدققين الخارجيين) بمتوسط حسابي 4.50 وانحراف معياري 0.65، ووزن نسبي 90%.

- العبارة رقم 1: (تطبيق شركة العميل لإطار إعداد تقارير مالية واضح بما يحقق جودة عالية للتقارير المالية) بمتوسط حسابي 4.48 وانحراف معياري 0.70، ووزن نسبي 90%.

- العبارة رقم 3: (تطبيق نظام حوكمة قوي وفعال في شركة العميل) بمتوسط حسابي 4.40 وانحراف معياري 0.66، ووزن نسبي 88%.

- العبارة رقم 6: (ممارسة التنظيم المهني للإجراءات التأديبية بحق المدققين الخارجيين غير الملتزمين بالمتطلبات القانونية والمهنية اللازمة) بمتوسط حسابي 4.17 وانحراف معياري 0.83، ووزن نسبي 83%.

- العبارة رقم 4: (حرص المدقق الخارجي على تجنب المقاضاة الناتجة عن فشل التدقيق) بمتوسط حسابي 3.99 وانحراف معياري 0.91، ووزن نسبي 80%.

وبالنتيجة فإن تقييم المحور السادس ككل هو تقييم مرتفع يتجه نحو الموافقة على مساهمة العوامل المحيطة في تعزيز جودة التدقيق الخارجي بمتوسط حسابي يبلغ 4.36 وانحراف معياري 0.49 (أي يوجد تماثل في تقييم افراد العينة) ووزن نسبي يبلغ 87%، كما أن النتائج تدل على أن مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً أي يوجد درجة ثقة 95% في إجابات أفراد عينة الدراسة.

ثانياً - اختبار الفرضيات:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

- H0-1:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- H0-2:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- H0-3:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- H0-4:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- H0-5:** لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.

1- لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق:

تم اجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر المتغير المستقل "تهديدات استقلالية المدقق الخارجي" في المتغير التابع "المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق"، وكانت نتائج الاختبار كما هو مبين في الجدول رقم (18):

الجدول رقم (18) - معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)

Model Summary						
Sig.	F	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.738 ^b	0.112	0.45015	-0.006	0.001	0.029 ^a	1
a. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي						

يبين الجدول رقم (18) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 2.9%، وأن معامل التفسير هو 0.001، أي أن تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تفسر 0.1% من التغيرات الحاصلة في المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق، ويوضح الجدول أيضاً الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي F=0.112 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.738) وهي أكبر من معنوية الدلالة القياسية (sig=0.05) أي لا يوجد دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي أن النموذج كله غير دال احصائياً ونقبل فرضية عدم "لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المدخلات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق".

2- لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق:

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر المتغير المستقل "تهديدات استقلالية المدقق الخارجي" في المتغير التابع "التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق"، وكانت نتائج الاختبار كما هو مبين في الجدول رقم (19):

الجدول رقم (19) - معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)

Model Summary						
Sig.	F	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.127 ^b	2.358	0.54506	0.010	0.017	0.130 ^a	1
a. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي						

يبين الجدول رقم (19) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 13%، وأن معامل التفسير هو 0.017، أي أن تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تفسر 1.7% من التغيرات الحاصلة في التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق، ويوضح الجدول أيضاً الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي $F=2.36$ ، ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.127$) وهي أكبر من معنوية الدلالة القياسية ($\text{sig}=0.05$) أي لا يوجد دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي أن النموذج كله غير دال إحصائياً ونقبل فرضية العدم "لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التشغيل وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق".

3- لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق:

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر المتغير المستقل "تهديدات استقلالية المدقق الخارجي" في المتغير التابع "المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق"، وكانت نتائج الاختبار كما هو مبين في الجدول رقم (20):

الجدول رقم (20) - معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.458	0.059	0.066	0.256 ^a	1
a. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي				

يبين الجدول رقم (20) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 26%، وأن معامل التفسير هو 0.066، أي أن تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تفسر 6.6% من التغيرات الحاصلة في المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.

الجدول رقم (21) - الدالات الإحصائية لتحليل التباين للنموذج ممثلاً بالمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model	
0.002 ^b	9.604	2.019	1	2.019	Regression	1
		0.210	137	28.794	Residual	
			138	30.812	Total	
a. Dependent Variable: المخرجات						
b. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي						

يوضح الجدول رقم (21) الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي $F=9.604$ ، ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.002$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية ($\text{sig}=0.05$) أي يوجد دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي أن النموذج كله دال احصائياً.

الجدول رقم (22) - المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر تقييم المتغير المستقل في المتغير التابع

Coefficients ^a						
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	18.223		0.200	3.644	(Constant)	1
0.002	3.099	0.256	0.048	0.150	تهدیدات استقلالية المدقق الخارجي	
a. Dependent Variable: المخرجات						

يشير الجدول رقم (22) إلى أن قيمة تأثير تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تعادل 0.150 موجبة وهي دالة احصائياً حسب قيمة t المحسوبة 3.09 والدلالة 0.002 وهذا يشير لوجود علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل بالفرضية البديلة "يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق"، أي أن عدم وجود تهديدات هامة نسبياً أدى إلى الحفاظ على الاستقلالية وبالتالي تحسين مخرجات عملية التدقيق، ويمكن وضع معادلة التأثير التالية:

$$\text{(تهديدات استقلالية المدقق الخارجي)} * (0.150) + 3.644 = \text{المخرجات وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق}$$

4- لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق:

تم اجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر المتغير المستقل "تهديدات استقلالية المدقق الخارجي" في المتغير التابع " التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق"، وكانت نتائج الاختبار كما هو مبين في الجدول رقم (23):

الجدول رقم (23) - معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.489	0.35	0.042	0.205 ^a	1
a. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي				

يبين الجدول رقم (23) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 20.5%، وأن معامل التفسير هو 0.042، أي أن تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تفسر 4.2% من التغيرات الحاصلة في التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.

الجدول رقم (24) - الدالات الإحصائية لتحليل التباين للنموذج ممثلاً بالمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model	
0.016 ^b	5.99	1.436	1	1.436	Regression	1
		0.240	137	32.82	Residual	
			138	34.25	Total	
a. Dependent Variable: التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية						
b. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي						

يوضح الجدول رقم (24) الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي $F=5.99$ ، ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.016$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية ($\text{sig}=0.05$) أي يوجد دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي أن النموذج كله دال احصائياً.

الجدول رقم (25) - المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر تقييم المتغير المستقل في المتغير التابع

Coefficients ^a						
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	20.63		0.213	4.405	(Constant)	1
0.016	2.449	0.205	0.052	0.127	تهديدات استقلالية المدقق الخارجي	
a. Dependent Variable: التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية						

يشير الجدول رقم (25) إلى أن قيمة تأثير تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تعادل 0.127 موجبة وهي دالة احصائياً حسب قيمة t المحسوبة 2.449 والدلالة 0.000 وهذا يشير لوجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل بالفرضية البديلة "يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق"، أي أن عدم وجود تهديدات هامة نسبياً أدى إلى الحفاظ على الاستقلالية وبالتالي تحسين

تفاعلات المدقق الخارجي مع سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية، ويمكن وضع معادلة التأثير التالية:

$$\text{تهديدات استقلالية المدقق الخارجي} = 4.40 + (0.127) \times \text{التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية}$$

5- لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق:

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر المتغير المستقل "تهديدات استقلالية المدقق الخارجي" في المتغير التابع "العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق"، وكانت نتائج الاختبار كما هو مبين في الجدول رقم (26):

الجدول رقم (26) - معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق)

Model Summary						
Sig.	F	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.560 ^b	0.341	0.49288	-0.005	0.002	0.050 ^a	1
a. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي						

يبين الجدول رقم (26) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 5%، وأن معامل التفسير هو 0.002، أي أن تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تفسر 0.2% من التغيرات الحاصلة في العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق، ويوضح الجدول أيضاً الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي F=0.341 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.56) وهي أكبر من معنوية الدلالة القياسية (sig=0.05) أي لا يوجد دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي أن النموذج كله غير دال إحصائياً ونقبل فرضية العدم "لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في العوامل المحيطة وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق".

الفرضية الرئيسية - لا يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق:

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر المتغير المستقل "تهديدات استقلالية المدقق الخارجي" في المتغير التابع "جودة التدقيق"، وكانت نتائج الاختبار كما هو مبين في الجدول رقم (27):

الجدول رقم (27) - معامل الارتباط للمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (جودة التدقيق)

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.24	0.11	0.118	0.344 ^a	1
a. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي				

يبين الجدول رقم (27) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 34.4%، وأن معامل التفسير هو 0.118، أي أن تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تفسر 11.8% من التغيرات الحاصلة في جودة التدقيق.

الجدول رقم (28) - الدالات الإحصائية لتحليل التباين للنموذج ممثلاً بالمتغير المستقل (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي) والمتغير التابع (جودة التدقيق)

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	19.844	1.323	1	1.311	Regression	1
		0.065	137	9.012	Residual	
			138	10.343	Total	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						
b. Predictors: (Constant), تهديدات استقلالية المدقق الخارجي						

يوضح الجدول رقم (28) الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي F=19.844، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية (sig=0.05) أي يوجد دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي أن النموذج كله دال احصائياً.

الجدول رقم (29) - المؤشرات الاحصائية لمعادلة أثر تقييم المتغير المستقل في المتغير التابع

Coefficients ^a						
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	31.033		0.113	3.440	(Constant)	1
0.000	4.442	0.344	0.028	0.112	تهديدات استقلالية المدقق الخارجي	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق						

يشير الجدول رقم (29) إلى أن قيمة تأثير تهديدات استقلالية المدقق الخارجي تعادل 0.11 موجبة وهي دالة احصائياً حسب قيمة t المحسوبة 4.44 والدلالة 0.000 وهذا يشير لوجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية، وبالتالي نرفض فرضية العدم الرئيسية ونقبل بالفرضية البديلة "يوجد أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق" ويمكن وضع معادلة التأثير التالية:

$$\text{تهديدات استقلالية المدقق الخارجي} = 3.44 + (0.11) \times \text{جودة التدقيق}$$

3-2-3 دراسة أثر الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة:

1- الفئة العمرية:

تم إجراء اختبار المقارنة One Way Anova لدراسة الاختلافات في إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبانة حسب الفئة العمرية وكانت النتائج كما في الجدول رقم (30):

الجدول رقم (30) - الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب الفئة العمرية

ANOVA							
النتيجة	الدالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
يوجد فروق	0.000	9.976	5.409	3	16.228	بين المجموعات	تهديدات استقلالية المدقق الخارجي
			0.542	135	73.204	داخل المجموعات	
				138	89.432	المجموع	
لا يوجد فروق	0.058	2.559	0.498	3	1.495	بين المجموعات	المدخلات
			0.195	135	26.289	داخل المجموعات	
				138	27.784	المجموع	
يوجد فروق	0.001	6.172	1.665	3	4.994	بين المجموعات	التشغيل
			0.270	135	36.408	داخل المجموعات	

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
				138	41.402	المجموع	
لا يوجد فروق	0.096	2.158	0.470	3	1.410	بين المجموعات	المخرجات
			0.218	135	29.402	داخل المجموعات	
				138	30.812	المجموع	
لا يوجد فروق	0.508	0.778	0.194	3	0.582	بين المجموعات	التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد
			0.249	135	33.674	داخل المجموعات	
				138	34.256	المجموع	
يوجد فروق	0.000	13.298	2.537	3	7.611	بين المجموعات	العوامل المحيطة
			0.191	135	25.754	داخل المجموعات	
				138	33.365	المجموع	

يبين الجدول رقم (30) أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً لأعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه من حيث (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي _ التشغيل _ العوامل المحيطة).

بينما يلاحظ أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً لأعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه من حيث (المدخلات _ المخرجات _ التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد).

2- أعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه:

تم إجراء اختبار المقارنة One Way Anova لدراسة الاختلافات في إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبانة حسب أعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه وكانت النتائج كما في الجدول رقم (31):

الجدول رقم (31) - الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب أعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
يوجد فروق	0.000	24.047	10.382	3	31.146	بين المجموعات	تهديدات استقلالية المدقق الخارجي
			0.432	135	58.286	داخل المجموعات	
				138	89.432	المجموع	
يوجد فروق	0.005	4.404	0.826	3	2.477	بين المجموعات	المدخلات
			0.187	135	25.307	داخل المجموعات	
				138	27.784	المجموع	

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
يوجد فروق	0.003	4.811	1.333	3	3.999	بين المجموعات	التشغيل
			0.277	135	37.403	داخل المجموعات	
				138	41.402	المجموع	
يوجد فروق	0.000	8.436	1.621	3	4.864	بين المجموعات	المخرجات
			0.192	135	25.948	داخل المجموعات	
				138	30.812	المجموع	
لا يوجد فروق	0.124	1.952	0.475	3	1.424	بين المجموعات	التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد
			0.243	135	32.832	داخل المجموعات	
				138	34.256	المجموع	
لا يوجد فروق	0.177	1.669	0.398	3	1.193	بين المجموعات	العوامل المحيطة
			0.238	135	32.172	داخل المجموعات	
				138	33.365	المجموع	

يبين الجدول رقم (31) أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً لأعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه من حيث (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي _ المدخلات _ التشغيل _ المخرجات).

بينما يلاحظ أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً لأعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه من حيث (التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد _ العوامل المحيطة).

3- التخصص العلمي:

تم إجراء اختبار المقارنة One Way Anova لدراسة الاختلافات في إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبانة حسب التخصص العلمي وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (32) - الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب التخصص العلمي

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.298	1.222	0.789	2	1.578	بين المجموعات	تهديدات استقلالية المدقق الخارجي
			0.646	136	87.854	داخل المجموعات	
				138	89.432	المجموع	
يوجد فروق	0.000	12.808	2.202	2	4.404	بين المجموعات	المدخلات

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
			0.172	136	23.380	داخل المجموعات	
				138	27.784	المجموع	
لا يوجد فروق	0.664	0.410	0.124	2	0.248	بين المجموعات	التشغيل
			0.303	136	41.154	داخل المجموعات	
				138	41.402	المجموع	
لا يوجد فروق	0.227	1.498	0.332	2	0.664	بين المجموعات	المخرجات
			0.222	136	30.148	داخل المجموعات	
				138	30.812	المجموع	
يوجد فروق	0.000	8.967	1.996	2	3.991	بين المجموعات	التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد
			0.223	136	30.265	داخل المجموعات	
				138	34.256	المجموع	
لا يوجد فروق	0.113	2.212	0.526	2	1.051	بين المجموعات	العوامل المحيطة
			0.238	136	32.314	داخل المجموعات	
				138	33.365	المجموع	

يبين الجدول رقم (32) أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً للتخصص العلمي من حيث (المدخلات _ التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد).

بينما يلاحظ أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً للتخصص العلمي من حيث (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي _ التشغيل _ المخرجات _ العوامل المحيطة).

4- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي:

تم إجراء اختبار المقارنة One Way Anova لدراسة الاختلافات في إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبانة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (33) - الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب عدد سنوات الخبرة

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
يوجد فروق	0.001	5.024	2.916	4	11.663	بين المجموعات	تهديدات
			0.580	134	77.769	داخل المجموعات	استقلالية
				138	89.432	المجموع	المدقق الخارجي

ANOVA							
النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.505	0.835	0.169	4	0.676	بين المجموعات	المدخلات
			0.202	134	27.109	داخل المجموعات	
				138	27.784	المجموع	
يوجد فروق	0.000	9.806	2.344	4	9.375	بين المجموعات	التشغيل
			0.239	134	32.027	داخل المجموعات	
				138	41.402	المجموع	
يوجد فروق	0.011	3.380	0.706	4	2.824	بين المجموعات	المخرجات
			0.209	134	27.988	داخل المجموعات	
				138	30.812	المجموع	
لا يوجد فروق	0.184	1.579	0.385	4	1.542	بين المجموعات	التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد
			0.244	134	32.715	داخل المجموعات	
				138	34.256	المجموع	
يوجد فروق	0.001	5.143	1.110	4	4.441	بين المجموعات	العوامل المحيطة
			0.216	134	28.924	داخل المجموعات	
				138	33.365	المجموع	

يبين الجدول رقم (33) أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً لعدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي من حيث (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي _ التشغيل _ المخرجات _ العوامل المحيطة).

بينما يلاحظ أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً لعدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي من حيث (المدخلات _ التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد).

5- المسمى الوظيفي:

تم إجراء اختبار المقارنة One Way Anova لدراسة الاختلافات في إجابات أفراد العينة حول محاور الاستبانة حسب المسمى الوظيفي وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (34) - الدالات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب المسمى الوظيفي

ANOVA							
المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	الدالة المعنوية	النتيجة
تهديدات استقلالية المدقق الخارجي	بين المجموعات	24.584	4	6.146	12.700	0.000	يوجد فروق
	داخل المجموعات	64.848	134	0.484			
	المجموع	89.432	138				
المدخلات	بين المجموعات	1.613	4	0.403	2.064	0.089	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	26.172	134	0.195			
	المجموع	27.784	138				
التشغيل	بين المجموعات	5.879	4	1.470	5.544	0.000	يوجد فروق
	داخل المجموعات	35.523	134	0.265			
	المجموع	41.402	138				
المخرجات	بين المجموعات	4.818	4	1.204	6.209	0.000	يوجد فروق
	داخل المجموعات	25.994	134	0.194			
	المجموع	30.812	138				
التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد	بين المجموعات	6.867	4	1.717	8.398	0.000	يوجد فروق
	داخل المجموعات	27.390	134	0.204			
	المجموع	34.256	138				
العوامل المحيطة	بين المجموعات	2.643	4	0.661	2.882	0.025	يوجد فروق
	داخل المجموعات	30.722	134	0.229			
	المجموع	33.365	138				

يبين الجدول رقم (34) أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً للمسمى الوظيفي من حيث (تهديدات استقلالية المدقق الخارجي _ التشغيل _ المخرجات _ التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد _ العوامل المحيطة).

بينما يلاحظ أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تبعاً للمسمى الوظيفي من حيث (المدخلات).

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

3-3-1 النتائج:

- 1- إن أغلب الإجراءات المسببة للتهديدات لاستقلالية المدقق الخارجي يتم تنفيذها بشكل نادر من قبل أغلب أفراد العينة (المدققين الخارجيين) أي بنسبة 81%، مما يدل على أن تهديدات الاستقلالية الناشئة عن تنفيذ هذه الإجراءات ليست تهديدات هامة نسبياً.
- 2- وجود أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق (علاقة ايجابية)، أي أن عدم وجود تهديدات هامة نسبياً أدى إلى الحفاظ على الاستقلالية وبالتالي تحسين جودة التدقيق.
- 3- عدم وجود أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق (عنصر المدخلات) وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- 4- عدم وجود أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق (عنصر التشغيل) وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- 5- وجود أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق (عنصر المخرجات) وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق (علاقة ايجابية)، أي أن عدم وجود تهديدات هامة نسبياً أدى إلى الحفاظ على الاستقلالية وبالتالي تحسين مخرجات عملية التدقيق.
- 6- وجود أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق (عنصر التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية) وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق (علاقة ايجابية)، أي أن عدم وجود تهديدات هامة نسبياً أدى إلى الحفاظ على الاستقلالية وبالتالي تحسين تفاعلات المدقق الخارجي مع سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية.
- 7- عدم وجود أثر لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق (عنصر العوامل المحيطة) وفق الإطار الدولي لجودة التدقيق.
- 8- أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة معنوية في إجابات أفراد العينة تعزى بالدرجة الأولى إلى المسمى الوظيفي لأفراد العينة يليه الخبرة والمؤهل العلمي، ثم الفئة العمرية والتخصص العلمي، حيث تقاطعت

أغلب هذه الفروقات في المحور المتعلق بتنفيذ الإجراءات المسببة لتهديدات استقلالية المدقق الخارجي والمحور المتعلق بعنصر التشغيل.

3-2-3 التوصيات:

1- ضرورة إدراك المدققين الخارجيين لمدى أهمية تقييمهم للتهديدات المحتملة وتطبيق الإجراءات الوقائية الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين كإجراءات معززة لتلك الواردة في القوانين والأنظمة في سورية.

2- ضرورة حث مكاتب وشركات التدقيق موظفي التدقيق لديهم على الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة التدقيق بشكل عام والاستقلالية بشكل خاص، ومتابعة التزامهم بها.

3- تعزيز الجهات المنظمة لمهنة التدقيق لأخلاقيات المهنة ولاسيما الاستقلالية منها من خلال تنظيم ورشات عمل مستمرة تعمل على حث المدققين الخارجيين على الالتزام بها وبيان مدى أهميتها في تحقيق جودة التدقيق وزيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في مهنة التدقيق.

4- تفعيل دور الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في متابعة التزام المدققين الخارجيين بالقوانين والأنظمة السورية النازمة لعملهم وخاصة تلك المتعلقة بحماية استقلاليتهم ومنعهم من ممارسة المحظورات التي من شأنها أن تهدد استقلاليتهم وتضعفها.

5- متابعة الجهات المنظمة لمهنة التدقيق لكل ما هو جديد من إصدارات عالمية لمعايير السلوك الأخلاقي، ونقل هذه المعايير بصورة واضحة ومبسطة للمدققين الخارجيين بحيث يسهل فهمها وتطبيقها من قبلهم.

قائمة المراجع العربية:

- 1- أبو رياش، أحلام، (2013)، "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 2- آدم، صالح حامد، (2014)، "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 4، ص ص 263-288، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
- 3- البر، مصباح محمد يوسف، وأحمد، موسى محمد، (2016)، "مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، ص ص 158-175، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- 4- براق، محمد، ودليمي، عمر، (2017)، "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17، ص ص 16-26، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.
- 5- بوزيد، زيدية، (2017)، "تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على مبدأ الاستقلالية"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- 6- جدعان، فرقد فيصل، (2016)، "دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 1، ص ص 49-60، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق، العراق.
- 7- جربوع، يوسف محمود، وصباح، سالم أحمد، (2015)، "مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 8، ص ص 77-106، فلسطين.
- 8- جمعية المحاسبين القانونيين، القرار رقم 10، (2017).
- 9- حداد، أسماء، (2016)، "أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر.
- 10- الحذوة، زيد خضر، (2015)، "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

- 11- حسين، وسام نعمة، (2014)، "دور مبادئ الحوكمة في تحقيق جودة التدقيق"، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد 10، العدد 32، ص ص 280-302، جامعة تكريت، العراق.
- 12- الخير، بشير صالح محمد، (2017)، "دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية"، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- 13- الذبيبة، زياد عبد الحليم، وأبو قبيع، حمزة يوسف، (2017)، "بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة البليدة 2 علي لونيس، الجزائر.
- 14- الرشدي، أحمد محمد غنيم، (2012)، "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدقي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- 15- رقية، بن داوود، (2016)، "دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة التدقيق (في ظل القانون 01/10)"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- 16- الزبيدي، فراس خضير، (2014)، "العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين"، *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد 3، العدد 7، ص ص 50-63، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق، العراق.
- 17- سليمان، خولة عبد الباقي الخاتم، (2017)، "التغيير الدوري للمراجع الخارجي وأثره على جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان.
- 18- عبد الرحمن، دعاء محمد، (2019)، "الحد من الأحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق"، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد 25، العدد 110، ص ص 600-614، جامعة بغداد، العراق.
- 19- عبد الرحيم، عبد الكريم، وصالح، جليل ابراهيم، وعبد الرحمن، نهلة غالب، (2014)، "قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية"، *مجلة جامعة ذي قار*، المجلد 9، العدد 1، ص ص 1-25، جامعة ذي قار، ذي قار، العراق.
- 20- عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف، (2016)، "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة"، *مجلة العلوم الاقتصادية*، المجلد 17، العدد 1، ص ص 42-56، السودان.

- 21- عبد الكافي، أشرف سالم، (2018)، "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ليبيا"، *مجلة الدراسات الاقتصادية*، العدد 1، ص ص 16-38، جامعة سرت، سرت، ليبيا.
- 22- رمضان، أحمد يونس، (2015)، "أثر استقلال مراجع الحسابات في مصداقية التقارير المالية"، *مجلة جامعة البعث*، المجلد 37، العدد 5، ص ص 187-215، حمص، سورية.
- 23- العديم، خالد بن رشيد، (2017)، "أهمية الإعلان عن تغيير المراجع الخارجي للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، العدد 2، ص ص 225-262، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
- 24- عمر، رضوان علي حمد، وإيماني، زينب أحمد، (2016)، "أثر التغيير المستمر للمراجع الخارجي على جودة المراجعة لمنشآت الأعمال"، رسالة ماجستير، جامعة البحر الأحمر، بورتسودان، السودان.
- 25- القاضي، حسين، وآخرون، (2010)، "أصول المراجعة (1)"، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.
- 26- قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق رقم 33 في سورية، (2009).
- 27- قانون سوق الأوراق المالية رقم 28 في سورية، (2006).
- 28- قانون الشركات رقم 29 في سورية، (2011).
- 29- قريط، عصام، (2008)، "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، المجلد 24، العدد 1، ص ص 7-39، دمشق، سورية.
- 30- محمد، عمر أحمد، (2009)، "عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي وأثرها على استقلاله في سورية-دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق، سورية.
- 31- محمود، عبد الله ممتاز، (2015)، "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 32- منصور، نسرین محمد، (2013)، "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 33- نجم، مها رزق، (2012)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

34- هويرف، شيماء عباس، (2015)، "تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام أساليب إدارة الوقت وأثره في جودة عملية التدقيق"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، المجلد 10، العدد 33، ص ص 46-84، جامعة بغداد، العراق.

35- هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، مجلس المفوضية، نظام اعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، (2006).

قائمة المراجع الأجنبية:

- 1- Ahmad, M., (2015), "The Impact of Ex-Auditors' Employment with Audit Client on Perceptions of Auditor Independence", **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Vol. 172, pp. 479-486, Elsevier Research Academy, New York, United States.
- 2- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., (2012), "Auditing and Assurance Services", 14th ed, Pearson Prentice Hall, New Jersey, United States.
- 3- Blandon, J. G., Bosch, J. M. A., Merino, D. C., (2017), "An Assessment of the Provisions of Regulation (EU) No 537/2014 on Non-audit Services and Audit Firm Tenure: Evidence from Spain", **International Journal of Accounting**, Vol. 52, pp. 251-261, University of Illinois, Chicago, United States.
- 4- Blay, A. D., Geiger, M. A., (2013), "Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions", **The Contemporary Accounting Research**, Vol. 30, Issue: 2, pp. 1-28, Canadian Academic Accounting Association, Canada.
- 5- Burnett, B., Chen, H., Gunny, K., (2018), "Auditor-Provided Lobbying Service and Audit Quality", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. 33, Issue: 3, pp. 402-434, SAGE Publishing Company, California, United States.
- 6- Campa, D., Donnelly, R., (2015), "Non-Audit Services Provided to Audit Clients, Independence of Mind and Independence in Appearance: Latest Evidence from Large UK Listed Companies", **Accounting and Business Research**, Vol. 46, Issue: 4, pp. 1-28, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, England and Wales, United Kingdom.
- 7- Chia-Ah, E., Karlsson, J., (2010), "The Impact of Extended Audit Tenure on Auditor Independence", Master Thesis, Umea School of Business, Sweden.
- 8- Dart, E., Chandler, R., (2013), "Client Employment of Previous Auditors: Shareholders' Views on Auditor Independence", **Accounting and Business Research**, Vol. 43, Issue: 3, pp. 205-224, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, England and Wales, United Kingdom.

- 9- DeAngelo, L., E., (1981), "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, pp. 183-199.
- 10- International Ethics Standards Board for Accountants, (2018), **Handbook of the Code of Ethics for the Professional Accountants**, International Federation of Accountants, New York City, United States.
- 11- Haeridistia, N., (2019), "The Effect of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience on Audit Quality", **International Journal of Scientific & Technology Research**, Vol. 8, Issue: 2, pp. 24-27, India.
- 12- Heliodoro, P., A., Carreira, F., A., Lopes, M., M., (2016), "The Change of Auditor: The Portuguese case", **Spanish Accounting Review**, Vol. 19, Issue: 2, pp. 181-186, Elsevier Research Academy, New York, United States.
- 13- Hossain, M., Mitra, S., Rezaee, Z., (2014), "Voluntary Disclosure of Reasons for Auditor Change and the Capital Market Reaction to Information Disclosure", **Research in Accounting Regulation**, Vol. 26, Issue: 1, pp. 2-14, Elsevier Research Academy, New York, United States.
- 14- Khasharmeh, H., A., (2015), "Determinants of Auditor Switching in Bahraini's Listed Companies", **European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research**, Vol. 3, Issue: 11, pp. 73-99, European Centre for Research Training and Development UK, United Kingdom.
- 15- Knapp, M., C., (1991), "Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 1, pp. 35-51, United States.
- 16- Mohamed, D. M., Habib, M. H., (2014), "Auditor Independence, Audit Quality and the Mandatory Auditor Rotation in Egypt", **Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues**, Vol. 6, Issue: 2, pp. 116-144, Emerald Group Publishing, Bingley, United Kingdom.
- 17- Mohammad Rezaei, F., Mohd-Saleh, N., (2017), "Auditor Switching and Audit Fee Discounting: The Iranian Experience", **Asian Review of Accounting**, Vol. 25, Issue: 3, pp. 335-360, Emerald Group Publishing, Bingley, United Kingdom.
- 18- Paspitarani, P., Mapuasari, S., A., (2019), "Does Auditor Independence, Skepticism, and Professionalism Influence Audit Quality?", **The Muara Journal of Economics and Business**, Vol. 4, Issue: 2, pp. 251-260, Indonesia.
- 19- Al Nawaiseh, M. A., Alnawaiseh, M., (2015), "The Effects of the Threats on the Auditor's Independence", **International Business Research**, Vol. 8, Issue: 8, pp. 141-149, Canadian Center of Science and Education, Canada.

- 20- Omri, M., A., Akrimi, N, (2015), "Factors Affecting Auditor Independence in Tunisia", **Journal of Finance and Accounting**, Vol. 3, Issue: 3, pp. 42-49, Science Publishing Group, New York, United States.
- 21- Pennington, R., K.Schafer, J., Pinsker, R., (2017), "Do Auditor Advocacy Attitudes Impede Audit Objectivity?", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. 32, Issue: 1, pp. 136-151, SAGE Publishing Company, California, United States.
- 22- Ramlah, S., Syah, A., Dara, M. A., (2018), "The Effect of Competence and Independence to Audit Quality with Auditor Ethics as A Modernation Variable", **International Journal of Scientific & Technology Research**, Vol. 7, Issue: 9, pp. 6-10, India.
- 23- Rickett, L. K., Maggina, A., Alam, P., (2016), "Auditor Tenure and Accounting Conservatism: Evidence from Greece", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 31, Issue: 6/7, pp. 1-51, University of Wollongong Australia, Australia.
- 24- Saputra, W., (2015), "The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality", **International Journal of Scientific & Technology Research**, Vol. 4, Issue: 12, pp. 348-353, India.
- 25- Sarwoko, I., Agoes, S., (2014), "An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia", **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, Vol. 164, pp. 271-281, Elsevier Research Academy, New York, United States.
- 26- Al Sorihi, S. A., (2018), "The Relationship between Auditor's Independence and Financial Reporting Fraud Risk Assessment in the Yemeni Context", **Journal of Social Studies**, Vol. 24, Issue: 1, pp. 137-175, University of Science and Technology, Yemen.
- 27- Supplement to The Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, (2018), International Auditing and Assurance Standards Board, International Federation of Accountants, New York City, United States.
- 28- Tepalagul, N., Lin, L., (2014), " Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. 30, Issue: 1, pp. 1-21, SAGE Publishing Company, California, United States.

ملاحق الدراسة

- الملحق رقم (1) -



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
ماجستير مراجعة الحسابات

استبانة حول أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق

السادة مدقي الحسابات الخارجيين المحترمين

تحية طيبة وبعد،

تقوم الباحثة بإعداد دراسة حول أثر تهديدات استقلالية المدقق الخارجي في جودة التدقيق (دراسة ميدانية)، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات.

وتأمل الباحثة منكم التكرم بتقديم المعلومات المطلوبة من خلال الإجابة على أسئلة الاستبانة بشكل دقيق وموضوعي، وذلك لما لهذه المعلومات من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة والتوصل إلى نتائج مناسبة وذات فائدة، مؤكدةً لكم بأن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستعامل بسرية تامة وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق التحية والاحترام

إعداد الباحثة

إشراف الدكتور

راما زينات

طالب العلي

القسم الأول: البيانات العامة

يرجى وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

1- التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ إحصاء ☐ اقتصاد

2- أعلى مؤهل علمي تم الحصول عليه:

☐ إجازة جامعية ☐ دبلوم ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

☐ مؤهل علمي آخر، يرجى تحديده

3- المؤهل المهني:

☐ شهادة محاسب قانوني سوري SCPA.

☐ شهادة محاسب قانوني عربي ACPA.

☐ شهادة محاسب قانوني أمريكي CPA.

☐ شهادة محاسب إداري معتمد CMA.

☐ شهادة مهنية أخرى، يرجى تحديدها

☐ لا أحمل أي شهادة مهنية.

4- المسمى الوظيفي:

☐ شريك ☐ مدير تدقيق ☐ مدقق رئيسي ☐ مدقق

☐ مسمى وظيفي آخر، يرجى تحديده

5- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي:

☐ أقل من 5 سنوات.

☐ من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات.

☐ من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة.

☐ من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة.

☐ 20 سنة فأكثر.

6- العمر:

☐ أقل من 30 سنة.

☐ من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة.

☐ من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة.

☐ من 50 سنة فأكثر.

القسم الثاني:

المحور الأول: يرجى بيان مدى قيامك بتنفيذ كل من الإجراءات المسببة للتهديدات لاستقلاليتك أثناء تدقيقك لبيانات العميل المالية من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

م	العبارة	لا يتم تنفيذ الإجراءات أبداً	ينفذ الإجراءات نادراً	ينفذ الإجراءات أحياناً	ينفذ الإجراءات غالباً	ينفذ الإجراءات دائماً
1	2	3	4	5	6	7
1	إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية للعميل بالإضافة إلى تقديم خدمة التدقيق الخارجي له.					
2	تقديم خدمة التدقيق الداخلي للعميل ومن ثم الاستفادة من نتائج هذه الخدمة أثناء عملية التدقيق الخارجي لبياناته المالية.					
3	التصرف كمحامي دافع لعميل التدقيق أمام محكمة عامة لحل وجود نزاعات حول مسائل ضريبية، وذلك تزامناً مع تقديم خدمة التدقيق الخارجي لبيانات هذا العميل.					
4	الاهتمام بتقديم الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق إلى جانب خدمات التدقيق لعميل التدقيق كون أتعاب الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق تفوق أتعاب التدقيق الخارجي.					
5	الحرص على عدم فقدان عميل التدقيق الهام لتجنب خسارة الأتعاب المرتفعة التي يتم الحصول عليها منه.					
6	التغاضي عن حالات تلاعب واحتيال إدارة العميل المكتشفة من قبلك كمدقق خارجي تجنباً لتهديد الإدارة لك بتخفيض أتعاب التدقيق في حال الكشف عن هذه الحالات.					

م	العبارة	لا يتم تنفيذ الإجراء أبداً	ينفذ الإجراء نادراً	ينفذ الإجراء أحياناً	ينفذ الإجراء غالباً	ينفذ الإجراء دائماً
		5	4	3	2	1
7	إصدار تقرير تدقيق نظيف على الرغم من عدم استجابة إدارة العميل لتوصياتك فيما يتعلق بالمخالفات المكتشفة وذلك خشية اتخاذ الإدارة لقرار عدم تعيينك مجدداً في السنة اللاحقة كمدقق خارجي لشركة العميل في حال إصدار تقرير تدقيق معدل.					
8	قبولك للسياسات المحاسبية غير الملائمة المتبعة من قبل إدارة العميل خوفاً من عزلك واستبدالك بمدقق خارجي آخر في السنة اللاحقة.					
9	القبول بالعمل لفترة مؤقتة لدى عميل التدقيق وفي موقع يؤثر بشكل هام على البيانات المالية، ومن ثم تدقيق البيانات المالية لهذا العميل.					
10	قبولك لعروض العمل لدى عملاء التدقيق الذين تقوم بتدقيق بياناتهم المالية.					
11	تأييد آراء وممارسات العميل المالية بسبب الشعور بالولاء الكبير له.					
12	تدقيق البيانات المالية لشركة كنت موظفاً سابقاً فيها منذ فترة زمنية قصيرة.					
13	تدقيق البيانات المالية لشركة تربط بينك وبين أحد أعضاء مجلس إدارتها أو أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها أو أواصر قرابة.					
14	تدقيق البيانات المالية لشركة أنت أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها.					
15	تدقيق البيانات المالية لشركة تربطها مصالح مالية مع شركة أخرى أنت أحد الشركاء أو كبار المساهمين فيها.					
16	تدقيق البيانات المالية لشركة أنت مدين لها بقرض أو لأي شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها، وبشروط وإجراءات إقراض خاصة تختلف عن شروط الإقراض العادية.					

م	العبارة	لا يتم تنفيذ الإجراء أبداً	ينفذ الإجراء نادراً	ينفذ الإجراء أحياناً	ينفذ الإجراء غالباً	ينفذ الإجراء دائماً
		5	4	3	2	1
17	تدقيق البيانات المالية لشركة تربطك بها مشاريع مشتركة وعلاقات تجارية هامة بالنسبة إليك.					
18	وضع الأنظمة المالية والمحاسبية للشركة التي تقوم بتدقيقها.					
19	التدقيق الخارجي لمشاريع قمت بإعداد دراسات جدوى اقتصادية لها مسبقاً.					

المحور الثاني: يرجى بيان مدى التزامك بكل مما يلي (المدخلات) أثناء تدقيقك لبيانات العميل المالية، وذلك من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	العبارة	ملتزم بشكل كامل	ملتزم إلى حد كبير	ملتزم بدرجة متوسطة	ملتزم بدرجة ضعيفة	غير ملتزم أبداً
		5	4	3	2	1
1	الاستقلالية والموضوعية والنزاهة.					
2	بذل العناية المهنية اللازمة وممارسة الشك المهني.					
3	التطوير المهني المستمر لمهاراتك ومعرفتك من خلال حضور الدورات التدريبية فيما يتعلق بمجالات المحاسبة والتدقيق والمتطلبات التنظيمية الجديدة وتكنولوجيا المعلومات.					
4	الحرص على التمتع بالمعرفة الكافية في مجال صناعة العميل، وفي إطار إعداد التقارير المالية المتبع لديه.					

المحور الثالث: يرجى بيان مدى التزامك بكل مما يلي (التشغيل) أثناء تدقيقك لبيانات العميل المالية، وذلك من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

م	العبارة	ملتزم بشكل كامل	ملتزم إلى حد كبير	ملتزم بدرجة متوسطة	ملتزم بدرجة ضعيفة	غير ملتزم أبداً
1	2	3	4	5	6	7
1	التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المهنية والمتطلبات القانونية المعمول بها.					
2	الاتصال بالمدقق الداخلي لشركة العميل والاستفادة من عمله.					
3	استخدام منهجيات تدقيق حديثة بما يواكب التطورات في المعايير المهنية والنتائج التي تم الحصول عليها من تقييم فعالية الرقابة الداخلية.					
4	توثيق أعمال وإجراءات التدقيق.					

المحور الرابع: يرجى بيان مدى التزامك بكل مما يلي (المخرجات) عند تدقيقك لبيانات العميل المالية، وذلك من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

م	العبارة	ملتزم بشكل كامل	ملتزم إلى حد كبير	ملتزم بدرجة متوسطة	ملتزم بدرجة ضعيفة	غير ملتزم أبداً
1	2	3	4	5	6	7
1	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وإعلامهم بخطة التدقيق ونتائجه النهائية والتهديدات التي تواجه استقلاليتك.					
2	تزويد إدارة عميل التدقيق بالتوصيات المناسبة في الوقت المناسب.					
3	الحرص على إصدار تقارير تدقيق موضوعية، ومبنية على أدلة تدقيق كافية وملائمة وبحيث توفر جميع المعلومات اللازمة وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق المهنية والمتطلبات القانونية.					
4	الحرص على إصدار تقارير تدقيق في الوقت المناسب بحيث يتم إتاحة الفرصة للمستخدمين في الاستفادة منها.					

المحور الخامس: إلى أي مدى يتم الالتزام بالإجراءات التالية من قبلك مع سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية، يرجى الإجابة من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	العبارة	ملتزم بشكل كامل	ملتزم إلى حد كبير	ملتزم بدرجة متوسطة	ملتزم بدرجة ضعيفة	غير ملتزم أبداً
		5	4	3	2	1
1	التواصل مع موظفي شركة العميل للحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة.					
2	التواصل الفعال مع لجان التدقيق ومناقشة مسائل التدقيق الهامة معهم.					
3	الاتصال بمساهمي شركة العميل ومناقشة مسائل التدقيق الهامة معهم.					
4	فحص السجلات المحاسبية والاطلاع على كافة المستندات لدى عميل التدقيق.					

المحور السادس: ما هي درجة موافقتك على مساهمة كل من العوامل المحيطة التالية في تعزيز جودة التدقيق الخارجي، يرجى الإجابة من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبداً
		5	4	3	2	1
1	تطبيق شركة العميل لإطار إعداد تقارير مالية واضح بما يحقق جودة عالية للتقارير المالية.					
2	إعداد التقارير المالية لشركة العميل باستخدام برامج محاسبية سليمة وموثوقة.					
3	تطبيق نظام حوكمة قوي وفعال في شركة العميل.					
4	حرص المدقق الخارجي على تجنب المقاضاة الناتجة عن فشل التدقيق.					
5	حرص مكتب/شركة التدقيق على اجتذاب المواهب وتوظيف ذوي الكفاءات العالية من المدققين الخارجيين.					
6	ممارسة التنظيم المهني للإجراءات التأديبية بحق المدققين الخارجيين غير الملتزمين بالمتطلبات القانونية والمهنية اللازمة.					

- الملحق رقم (2) -

كشف بأسماء السادة المحكمين للاستبانة

1-الأستاذ الدكتور حسين دحدوح.

2-الأستاذ الدكتور ابراهيم العدي.

3-الأستاذ الدكتور عصام قريط.

Abstract

This study aimed to recognize the extent of threatening the external auditor's independence, and to determine its impact on audit quality in Syria. In addition, the study aimed to recognize the applicable safeguards according to laws and regulations, and their ability to overcome the threats to external auditor's independence.

The study concluded to the followings:

- Most of the procedures causing threats to the external auditor's independence are conducted rarely by most of the sample members (81%), which means that the created threats by those rarely conducted procedures are not material.
- There is an effect of the threats to external auditor's independence on audit quality (according to the outputs and key interactions within the financial reporting supply chain factors) in accordance to the international framework for audit quality.
- There is no effect of the threats to external auditor's independence on audit quality (according to inputs, process and contextual factors) in accordance to the international framework for audit quality.

Damascus University
Faculty of Economics
Accounting Department
Master of Auditing



**The Effect of the Threats to External Auditor's Independence on
Audit Quality
(A Field Study in Syria)**

**Research Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the
Degree of Master of Auditing**

Prepared by:

Rama Zenati

Supervised by:

Dr. Taleb Al Ali

2020