

العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجى فى الاردن - دراسة ميدانية -

أعداد

دكتور/ حسين على خشارمه

جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الادارية - قسم المحاسبة

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجى فى الاردن ، وكذلك وسائل وأساليب تقوية وتدعيم هذا الاستقلال . ولتحقيق هذه الاهداف فقد تم تصميم استبانته وزعت على عينه الدراسة التى شملت كل من :-

- ١- المدققين الخارجيين .
 - ٢- مستخدمى البيانات المالية المدققة مثل المحللين الماليين .
 - ٣- جهات الرقابة والاشراف على مهنة التدقيق .
- وقد استخدم الاسلوب الاحصائى الوصفى ومعامل الاحذار فى تحليل النتائج . وقد خلصت الدراسة الى النتائج التالية :-
- ١- وجود أختلاف فى وجهات النظر للفئات الثلاث تجاه العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق ، وكذلك الاساليب الملائمة لتقوية هذا الاستقلال .
 - ٢- احتلت درجة المنافسة المرتبة الاولى ضمن العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق ، يليها دور الادارة فى تعيين المدقق ، ثم الخدمات الاستشارية ، وأخيرا حجم مكتب التدقيق .
 - ٣- لاتلعب قيمة الاعتاب دورا كبيرا فى التأثير على استقلالية المدقق .
 - ٤- اتفاق المجيبين على ضرورة توفر المتطلبات التالية لتقوية استقلالية المقق الخارجى :-

- أ- تحديد الحد الادنى من الاعتاب وذلك للحد من المنافسة غير الرغوب بها .
- ب- الاتفاق على ميثاق شرف لمهنة التدقيق للحد من المنافسة غير المرغوب فى مجال المهنة وذلك بوضع شروط تضمن استقلالية المدقق

العوامل المؤثرة

على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن

المقدمة

إن طبيعة مهنة التدقيق تجعل المدقق يتمتع بموقع مهم بين الجهات المستفيدة من خدماته، حيث يتقاضى المدقق أتعابه من إدارة الشركة من جهة ومن جهة أخرى يتعامل مستخدمو البيانات المالية المدققة مع المعلومات التي يقدمها المدقق في اتخاذ قرار استثماري أو قرار ائتمان. لذلك فإن نجاح مهنة التدقيق في تقديم المعلومات لمستخدميها يعتمد على توفير عنصر الاستقلالية للمدقق. ففي كثير من الأحيان قد تجد أن إحدى الشركات تقتضي مصالحها الخاصة أن تخفي مشاكل مالية تعاني منها، فتصدر ميزانية لا تعكس حقيقة الوضع المالي لها. من هنا تكمن أهمية استقلالية المدقق في مصداقية المعلومات التي يقدمها للمستثمرين أو الممولين للشركة، حيث يعطي رأياً محايداً عن وضع الشركة المالي، فعدم توفر عنصر الاستقلالية في رأي المدقق يفقده قيمته.

أن العلاقة بين الإدارة والمستثمرين من ناحية والمدقق من ناحية أخرى تؤثر على استقلالية المدقق، حيث تتضح أهمية استقلالية المدقق بصفته وكيلاً عن المستثمرين والممولين يعمل لمصلحتهم ويقرر مدى نجاح إدارة المنشأة في كونها وكيلاً عنهم في إدارة المنشأة. وهذه العلاقة تمثل حجر الأساس بالنسبة لمهنة التدقيق بشكل عام وبالنسبة لمصداقية تقرير المدقق وفقدان الثقة التي يولينا مستخدمو التقارير المالية لتقريره. لذلك يجب أن تتوفر في المدقق عنصر الاستقلالية عن التنظيم الذي يوكل بتدقيقه حتى يتمكن من تأدية واجبه على الوجه المطلوب حيث يعتبر رأيه حكماً يُعتمد عليه.

هذا وهناك العديد من الجمعيات المهنية والتشريعية العالمية التي تطرقت إلى مفهوم استقلالية المدقق. فلم تجيز التشريعات في الولايات المتحدة الأمريكية لمدقق الحسابات أن يمتلك أسهم أو مصلحة مالية مسجلة في هيئة تنظيم التداول بسوق الأوراق المالية الأمريكية (Securities and Commission exchange (SCE)) منذ عام ١٩٥٠، كما أنه لم يسمح لمدقق الحسابات بأن يقدم الخدمات الاستشارية خلاف التدقيق للعملاء والمسجلين في سوق الأوراق المالية، وذلك على خلاف الوضع في بريطانيا والأردن التي تجيز للمدقق تقديم الخدمات الاستشارية.

مشكلة البحث

إن لمهنة التدقيق تأثير غير مباشر على عدة قطاعات، حيث يمكن أن يؤثر رأي المدقق على قرار المستثمر للاستثمار في شركة ما دون غيرها أو قرار تقديم قرض لشركة ما دون غيرها، لذلك يتعرض رأي المدقق لضغوط كثيرة من إدارة الشركات من أجل تحقيق أهدافها سواء لجلب المستثمرين أو لأخذ القروض، فأصبح رأي المدقق في بعض الأحيان مجالاً للشك. لذلك تكمن مشكلة البحث في التعرف على أهم العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق من أجل الوصول إلى حالة من الثقة والحيادية في رأي المدقق، أملاً في تطوير مهنة التدقيق وزيادة مصداقية البيانات المدققة.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تعالجه وتزايد الاهتمام بمهنة التدقيق ومصداقية البيانات المالية المنشورة من قبل الشركات المساهمة الأردنية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه البيانات وطرح أسئلة عن مدى استقلالية المدقق والعوامل التي تؤثر على هذه الاستقلالية.

ومن جهة ثانية فإن هذه الدراسة تكتسب أهميتها من أهمية الوسائل والطرق التي تقوي مهنة التدقيق وذلك من أجل تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها، لما لها من أهمية بالغة كمصدر للمعلومات الموثوقة بالنسبة للجهات المستفيدة منها. لذلك فإن دراسة استقلالية المدقق والعوامل المؤثرة على استقلاليته يمكن أن تشكل أساساً لتطوير وتدعيم مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. التعرف على أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن.
2. التعرف على أهم الوسائل والأساليب التي يمكن أن تقوي من استقلالية المدقق الخارجي وتؤدي إلى تطوير مهنة التدقيق وزيادة مصداقية البيانات المدققة، وبالتالي زياد الاستثمار وتحسين مستوى اقتصاد الدولة عن طريق توفير معلومات دقيقة وموثوقة للمستثمرين.

منهجية الدراسة:

أولاً: متغيرات الدراسة

تم اختيار العوامل التالية كمتغيرات للدراسة:

1. مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق.
2. دور الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب التدقيق للعميل.
3. دور إدارة الشركة المساهمة في اختيار المدقق.
4. حجم مكتب التدقيق.

وتمثل هذه العوامل الأربعة المتغيرات المستقلة للدراسة، أما استقلالية المدقق فتتمثل المتغير التابع.

وقد تم اختيار تلك العوامل بناءً على ما يلي:

1. أن يكون العامل موجود في جميع حالات التدقيق، أي أنه يمثل إحدى خصائص بيئة التدقيق.

٢. أن يكون بالإمكان التأثير على العامل من قبل الجهة الموكل إليها تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

٣. أن يكون العامل مرتبط بجميع مكاتب التدقيق ولا يقتصر على عدد محدد.

ثانياً: فرضيات الدراسة:

بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة فإن هذه الدراسة تقوم على اختبار

الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

"إن ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية هذه المكاتب".

الفرضية الثانية:

"إن قيام مكاتب التدقيق بتقديم خدمات استشارية إدارية إلى عملائها يؤثر بشكل سلبي

على استقلالية هذه المكاتب".

لقد أجاز قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن في المادة (٢٠) منه للمدقق

بأنه بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والهيئات والمؤسسات القيام

بالأعمال التالية:

أ- تقديم المشورة والخبرة المهنية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية.

ب- القيام بأعمال التحكيم والتصفيات والخبرة في المجالات المنصوص عليها في الفقرة

(أ) من هذه المادة.

الفرضية الثالثة:

"إن زيادة دور إدارة الشركة المساهمة في اختيار المدقق يؤثر سلباً على استقلالية

هذه المكاتب".

نصت المادة (١٩٢) الفقرة (أ) من قانون الشركات الأردني أن مسألة تعيين المدقق

الخارجي للشركة هي من مهام البيئة العامة للمساهمين، لكن الفقرة (ب) من نفس المادة تعطي

لإدارة الشركة (في حال تخلف البيئة العامة عن القيام بمهامها المشارة بما أه اذا ما اعتد

المدقق الذي انتخبته الهيئة أو إذا امتنع من القيام بعمله أو توفي) الحق لنفسها في أن تتسبب لمراقب الشركات ثلاثة من مدققي الحسابات على الأقل وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار أحدهم.

كذلك بين القانون أن التعيين لمهام التدقيق يتم بشكل سنوي وهذا قد يدعم الحياد وقد لا يدعمه، حيث أن استقلالية المدقق قد تتأثر في حال تم تعيينه لسنوات متتالية لإرادة الإدارة حيث أن قانون الشركات لم ينص على طريقة عزل المدقق وهو أمر هام بالنسبة للمدقق.

الفرضية الرابعة:

"إن كبر حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجابياً على استقلاليته".

إن المكاتب الكبيرة عادة ما تكون أكثر قدرة على المحافظة على استقلالها من المكاتب الصغيرة. إن اعتماد المكاتب الكبيرة على عميل معين أقل من اعتماد المكاتب الصغيرة، كما أن المكاتب الصغيرة تتميز عادة بتكوين علاقات شخصية وثيقة مع العميل، الأمر الذي يزيد من تعرضها لخطر فقد الاستقلالية.

ويمكن أن تتفاعل العوامل مع بعضها البعض في تأثيرها على استقلالية المدقق حيث

يؤثر أحد هذه العوامل على الآخر، ويمكن توضيح بعض هذه التأثيرات كما يلي:

١. إن كبر حجم مكتب التدقيق يقلل من أثر العوامل الأخرى.
٢. إن المكاتب الصغيرة عادة تكون في موقف تنافسي ضعيف مقارنة بالمكاتب الكبيرة لسببين^(٢).

- أ- السمعة التي تتمتع بها المكاتب الكبيرة.
- ب- وفرة الموارد المالية المتاحة لهذه المكاتب.

ثالثاً: أداة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة (انظر ملحق رقم ١) تتضمن أسئلة حول العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن، كما تتضمن بعض الأسئلة

الشخصية مثل: المؤهل العلمي والمهني والعمر وسنوات الخبرة في مجال العمل. وتتم وضع

سؤال يصنف المجيب نفسه في أحد الفئات التالية وهي:

١. مدققي الحسابات الخارجيين.

٢. مستخدمي القوائم المالية (محليين، مستثمرين، مقرضين).

٣. جهات الرقابة مثل ديوان المحاسبة.

والهدف من هذا التصنيف هو سهولة تحليل المعلومات وتحديد رأي كل فئة حول

العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق.

وقد تم قياس أسئلة الاستبانة على مقياس ليكرت خماسي حيث يعني الرقم (٥) موافق

بشدة والرقم (٤) موافق والرقم (٣) محايد والرقم (٢) غير موافق والرقم (١) غير موافق بشدة.

رابعاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

١. مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.

٢. مستخدمي القوائم المالية (محليين، مستثمرين، مقرضين).

٣. جهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق مثل ديوان المحاسبة.

وقد شملت عينة الدراسة الجهات ذات العلاقة التالية:

١. مكاتب التدقيق الموجودة في عمان.

٢. بعض المستثمرين الموجودين في سوق عمان المالي.

٣. بعض العاملين في البنوك الأردنية.

٤. بعض موظفي ضريبة الدخل.

٥. ديوان المحاسبة.

و- سم اختيار نتائج الدراسة وعييتها بناء على الاعتبارات التالية:

١. تم دراسة آراء فئة مدققي الحسابات بخصوص العوامل المؤثرة على استقلالييتهم لأنه يفترض بأنهم الفئة القادرة على ممارسة هذا الاستقلال مع الحرص على صيانتهم والمحافظة عليه.
٢. دراسة آراء مستخدمي القوائم المالية بشأن العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي، لأنهم أكثر الفئات حرصاً على مصالحهم في توفر عنصر الاستقلال للمدقق، ولأنهم أي المستثمرين والمقرضين أهم الأطراف المستخدمة للبيانات المالية المدققة.
٣. دراسة آراء جهات الرقابة بشأن العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي، حيث أن هذه الفئة هي التي تضمن حقوق الأطراف من خلال إصدارها للوائح والقوانين الكفيلة بتدعيم استقلالية المدقق.

ويظهر الجدول رقم (١) توزيع الاستبانة على فئات الدراسة ونسبة استجابة كل فئة.

جدول رقم (١)

توزيع الاستبانة على عينة الدراسة

فئات الدراسة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المعادة	نسبة استجابة كل فئة
مدققي الحسابات الخارجيين	٤٥	٣٢	٧٧,٣%
مستخدمي في القوائم المالية	٣٠	٢٨	٩٣,٣%
جهات الرقابة وديوان المحاسبة	٢٥	٢٢	٨٨%
المجموع	١٠٠	٨٢	٨٢%

يظهر الجدول رقم (١) ان نسبة الاستجابة كانت ٨٢% وهي نسبة عالية.

ويوضح الجدول رقم (٢) المؤهل العلمي لعينة الدراسة، حيث يظهر أن أعلى نسبة في جميع البنات كانت للأشخاص الحاصلين على بكالوريوس محاسبة حيث شكلوا نسبة (٦٧,١%) من عينة الدراسة (٥٥ من اصل ٨٢). وقد شكل المدققون نسبة ٣٦% تلاهم مستخدموا القوائم المالية بنسبة ٣٤,٢% ثم جهات الرقابة بـ ٢٦,٨%.

جدول (٢)

تكوين عينة الدراسة

النسبة النسوية	المجموع	مؤنلات علمية أخرى	ماجستير محاسبة	بكالوريوس علوم مالية ومصرفية	بكالوريوس محاسبة	المؤهل العلمي/فئات الدراسة
٣٩%	٣٢	٤	-	-	٢٨	مدققى الحسابات الخارجيين
٣٤,٢%	٢٨	١٢	-	١	١٥	مستخدمى القوائم المالية
٢٦,٨%	٢٢	٨	١	١	١٢	حيات الرقابة
١٠٠%	٨٢	٢٤	١	٢	٥٥	المجموع

والجدول رقم (٣) يوضح سنوات الخبرة في مجال العمل، حيث يلاحظ أن أعلى نسبة لإجمالي عينة الدراسة كانت عند مجال خبرة أقل من خمسة سنوات (٤٠,٣%) تم تلاها من ٦-١٠ (٣٧,٤%)

جدول رقم (٣)

توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

فئات الدراسة	مدّة الخبرة	أقل من ٥ سنوات	من ٦-١٠ سنوات	من ١٠-١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة
مدققى الحسابات الخارجيين	٣٤,٤%	٢٨,١%	٢٣%	١٢,٥%	
مستخدمى القوائم المالية	٥٠%	٣٩,٣%	٧,١%	٣,٦%	
حيات الرقابة	٣٦,٤%	٤٥,٥%	١٨,٢%	صفر%	
إجمالي عينة الدراسة	٤٠,٣%	٣٦,٦%	١٧,١%	٦,١%	
معدل نسبة إجمالي عينة الدراسة	٤٠,٣%	٣٧,٤%	١٦,٤%	٥,٥%	

لقد تم استخدام الطريقة الإحصائية SPSS لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها حيث تم تحليل متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.

وقد تم تحليل الإجابات على مستوى كل فئة من الفئات الثلاثة على حده، ومن ثم تحليل جميع الفئات مجتمعة وكذلك تم تحليل بعض العوامل ومعرفة أثرها على آراء الفئات مثل المؤهل العلمي، العمر، مدة الخبرة في مجال العمل، كذلك تم الربط بين هذه العوامل.

الإطار النظري والدراسات السابقة

نظراً لأهمية استقلال المدقق فقد حرصت أجهزة الرقابة ونقابات مهنة التدقيق الدولية على إصدار تشريعات ومعايير وضوابط وقواعد تضمن استقلاليته. كما ارتأت بعض أجهزة الرقابة الدولية تحميل المدقق المسؤولية القانونية بالتعويض عن أي أضرار مادية أو معنوية تلحق بطرف ثالث (مستثمر أو مقرض) نتيجة لإبداء رأيه إذا تبين أن هذا الرأي لم يكن موضوعياً بسبب فقدان عنصر الاستقلالية والحيادية.

فقد نصت المادة (٣٢) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الأردني في الفقرة (ج) بأن على المدقق التصرف بشكل مستقل استقلالاً فعلياً عند أدائه لواجباته والمحافظة على الحياد الظاهري والحقيقي لدى إبداء الرأي. فالاستقلال الحقيقي يعني أن يكون لدى المدقق مواقف نزيهة وغير متحيزة في جميع مهامه المهنية، بينما يعني الاستقلال الظاهري أن يظهر المدقق لمستعملي القوائم المالية بأنه موضوعياً ونزيهاً^(٣).

وتنص المادة (٢٢) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات فقرة (ج) على ما يلي:

يحضر على المدقق الممارس من مزاوله حسابات أي شركة يكون شريك فيها .

كما أن المادة (١٩٧) من قانون الشركات الأردني تؤكد ما نص عليه قانون مزاوله مهنة التدقيق، فقد نصت بأنه لا يجوز لمدقق الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضواً في مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها، ولا يجوز أن يكون شريكاً لأي عضو من

أعضاء مجلس إدارتها، أو أن يكون موظفاً لديه وذلك تحت طائلة بطلان أي إجراء أو تصرف يقع بصورة تخالف أحكام هذه المادة.

وأكدت المادة (٣٢-ثانياً - ج) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الامتتاع عن المضاربة في اسهم الشركات والمؤسسات التي يدقق العضو حساباتها، كما أن المادة (٣٠٣) من قانون الشركات نصت بأنه (يحظر على مدقق الحسابات وعلى موظفيه المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء جرى التعامل بالأسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وذلك تحت طائلة عزله من العمل في تدقيق حسابات الشركة وتضمينه التعويض عن أي ضرر ترتب على مخالفته أحكام هذه المادة^(٤)).

ونصت المادة (٣٢-ثانياً- هـ) من قانون مزاوله مهنة التدقيق على امتتاع المدقق من الحصول على ميزات مالية من عملائه غير الأجور المستحقة مقابل العمل.

وتأكيداً على استقلالية المدقق، فقد نصت المادة (٢٢-أ) من قانون مزاوله مهنة التدقيق بأنه يحضر على المدقق الممارس العمل موظفاً لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات الرسمية العامة أو البلديات أو لدى أي جهة خاصة أخرى من غير ممارسي المهنة وعليه التفرغ لممارسة المهنة في جميع الأحوال.

فقد نص المعيار الرابع الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

على ما يلي:

في جميع ما يتعلق بالمهام التي يقوم بها المدقق الخارجي يجب عليه الحرص على أن يكون مستقلاً عن العميل ليس في الجوهر فقط بل عليه أن يبدو كذلك مستقلاً عنه في المظهر.

وفي قواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

تنص الفقرة (١٠١) على ما يلي: لا يكفي فقط أن يكون المدقق الخارجي مستقلاً عن عميله في واقع الأمر، بل يتوجب عليه أيضاً أن يحرص في سلوكه المهني على أن يبدو مستقلاً عنه في نظر الغير.

أما فيما يتعلق بأتعاب المدقق فقد تعامل معها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

١. نحدد قيمة الأتعاب على أساس الوقت المستنفد والمسؤولية التي سيتحملها المدقق ولا يجوز ربط الأتعاب بالنتائج (رأي المدقق)، كأن تحدد الأتعاب كنسبة مئوية معينة من مبيعات العميل أو أصوله أو دخله.

٢. لا يجوز للمدقق أن يبدي رأياً عن القوائم المالية إذا لم يكن العميل قد سدد للمدقق أتعابه عن العام السابق، وذلك حتى لا يتعرض استقلاله للخطر.

كما أكدت المادة (١٩٢) الفقرة (أ) من قانون الشركات أن مسألة تعيين المدقق الخارجي للشركة هي من مهام البيئة العامة للمساهمين، لكن الفقرة (ب) من نفس المادة تعطي لإدارة الشركة نفسها (في حال تخلي البيئة العامة عن القيام بمهامها المشار إليها أو إذا ما اعتذر المدقق الذي تنتخبه البيئة أو إذا امتنع أو توفي) الحق في أن تتسب لمراقب الشركات ثلاثة من مدعي الحسابات على الأقل، وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار أحدهم^(٥).

العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات

لقد تمكن الباحثون من التوصل إلى العديد من العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق

الخارجي للحسابات، حيث أمكن حصرها في عاملين رئيسيين هما^(١).

١. البيئة الداخلية^(٧):

شملت العديد من العوامل مثل طبيعة المهنة، درجة عدم التأكد، تكنولوجيا التدقيق، نظام الاتصال، نظام تقييم الأداء، الرضا عن العمل، الدافعية للإنجاز والتوتر تجاه العمل وغيرها.

٢. البيئة الخارجية:

شملت أيضاً العديد من العوامل مثل المنافسة على عملاء المدقق بين مكاتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، تقديم مكتب التدقيق خدمات استشارية وإدارية للمنشأة التي يقوم بتدقيقها، قبول المدقق الهدايا من عملائه أو حصوله على خصم على مشترياته، دور المنشأة في اختيار المدقق، تمثيل مكتب التدقيق لأحد المكاتب العالمية الكبرى، خوف المدقق من احتمال فقد أتعاب التدقيق والذي يجعله يعاني من الصراع بين الاحترام المهني والمصالح الشخصية، فترة ممارسة أو ارتباط مكتب التدقيق لنشاطه مع عميل معين، الحالة المالية للعميل (وجود دين للعميل على المدقق)، قرابة المدقق لمدير الشؤون المالية للمنشأة، إدارة المدقق لبعض أعمال العميل، تبعية لجنة اختيار المدقق لمجلس إدارة المنشأة، إذا كان المدقق أحد أفراد إدارة المنشأة سابقاً، وإذا كانت الأتعاب تشكل الجزء الأعظم من دخل مكتب التدقيق.

وستركز هذه الدراسة هذه على بيان أهم العوامل البيئية الخارجية التي تؤثر على استقلالية المدقق.

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات حول موضوع استقلالية المدقق والعوامل التي تؤثر على هذه الاستقلالية، ولكن في ظل التطورات السريعة الحادثة على مهنة التدقيق واستقلالية المدقق جاءت هذه الدراسة لتضيف طابع الحداثة والجدية لمعالجة هذا الموضوع وبيان أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق والأساليب المتبعة لتحسين استقلاليته. ومن هذه الدراسات:

١٠٠ .إجری ایچمن Goldman & Bariey (١٦٧٤) دراسه بعنوان

"The Auditors Firm conflict of interest: Its Implications for Independence".

توصلت دراستهما إلى نتائج معاكسة لما توصلت إليه الدراسات السابقة، حيث أظهرت أن قيام المدقق بتقديم خدمات استشارية للعميل يزيد من قيمته لدى عميله، كما يكسبه نوعاً من الثقة التي تدعم استقلاله وتعيّنه في مقاومة أية ضغوط يتعرض إليها من قبل العميل. وقد افترضت الدراسة بأن تنحصر الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق لعميله في مجال الخدمات الاستشارية المحاسبية فقط كتصميم نظم محاسبة التكاليف والموازنات وغيرها. كما افترضت الدراسة بأن تحرص مكاتب التدقيق على تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء من أقسام مستقلة عن الأقسام التي تقدم خدمات التدقيق.

٢.دراسة قام بها ديفيد لافين David Iavin (١٩٧٦). بعنوان

"Perceptions of the Independence of Auditor" ، استطلع فيها آراء كل من المدققين والمحاسبين الماليين والمقرضين حول أثر بعض العوامل التي اعتبرت هينة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) ذات تأثير سلبي على استقلال المدقق. ومن هذه العوامل:

١. تقديم الخدمات المحاسبية.

٢. وجود دين للمدقق على العميل.

٣. علاقة قرابة تربط المدقق بمدير الشؤون المالية للمنشأة محل التدقيق.

٤. إدارة المدقق لبعض أعمال العميل الخاصة.

٥. استثمار المدقق في شركات منافسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن بعض هذه العوامل اعتبرت خطرة جداً من وجهة نظر المحاسبين الماليين والمقرضين، ولم تعتبر خطرة من وجهة نظر المدققين، وقد أوصت الدراسة بزيادة الإجراءات التي تمنح حق مزاولة مهنة التدقيق لضمان استقلالية المدقق.

٣. وقام شوكلي (Shokley) (١٩٨١) بإجراء دراسة بعنوان

"Perceptions of Auditor's Independence"، استطلع فيها آراء المدققين والمحاسبين الماليين والمقرضين حول أثر أربعة عوامل على استقلالية المدقق في الولايات المتحدة الأمريكية:

١. مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق.

٢. الخدمات الاستشارية الإدارية التي يقدمها المدقق للعميل.

٣. حجم مكتب التدقيق.

٤. الفترة الزمنية لارتباط المراجع بمراجعة حسابات العميل.

وقد خلصت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق التي تعمل في ظل مستوى منافسة مرتفع وتلك التي تقدم خدمات استشارية إدارية للعميل والمكاتب صغيرة الحجم تتعرض لخطر فقد استقلالها، في حين لم تظهر الدراسة وجود أثر سلبي لطول الفترة الزمنية لارتباط المراجع بمراجعة حسابات العميل على استقلال المدقق. وقد أوصت الدراسة بأنه عند اتخاذ أي قرار لتحسين مفهوم الاستقلالية لا بد من أخذ أثر العوامل الأربعة السابقة.

٤. وقام مايكل كناناب (Knapp) (١٩٨٥) بدراسة بعنوان

"Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure" حول بعض العوامل التي يمكن أن يكون لها من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية أثر على مقدرة المدقق على مقاومة ضغط العميل في حالة الاختلاف في وجهات النظر بينه وبين العميل. أجريت الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية على أربعة عوامل هي:

١. طبيعة الاختلاف في وجهات النظر بين المدقق والعميل.

٢. المركز المالي للعميل.

٣. تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية من قبل المراجع للعميل.

٤. مستوى المنافسة بين المراجعين.

في حالة إذا كان مركزه المالي قوي وفي الحالات التي لا توجد فيها معايير واضحة ودقيقة تحكم موضوع الاختلاف. أما فيما يتعلق بمستوى المنافسة بين المدققين وتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية فلم تشر الدراسة إلى وجود تأثير كبير لها على استقلال المدقق. وقد أوصت الدراسة بأن يقوم المدقق بإجراء دراسة من أجل تقليل احتمالية تكرار النزاع مع العميل بالإضافة إلى معرفة الخطوات التي يجب أن يتبعها في حال حدوث نزاع يمكن أن يؤدي إلى فقدان استقلالية المدقق.

٥. وقام Gul F. A (١٩٨٩) بدراسة بعنوان

" Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence "

درس فيها اثر خمسة عوامل على استقلال المدقق شملت: وجود لجنة تدقيق في المنشأة محل التدقيق، والمركز المالي للعميل، وتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية من قبل المدقق للعميل، ومستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق، وحجم مكتب التدقيق. وقد أظهرت الدراسة وجود اثر سلبي لهذه العوامل على استقلال المدقق.

٦. وأجرى Farmer, T.; Rittenberg L. and Trompeter M (١٩٨٧) دراسة بعنوان

"An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditors Independence "

هدفت الدراسة إلى بيان اثر بعض العوامل غير المحاسبية على استقلالية المدقق مؤخرًا: احتمال رفع دعوى على المدقق واحتمال فقده للعمل. وقد استخدم الباحث حالة افتراضية بشأن العميل يقترح طريقة جديدة لمعالجة صفقة معينة يترتب عليها زيادة في معدل ربح السهم الواحد. وأضافت الحالة الافتراضية انه إذا لم يوافق المدقق على اقتراح العميل فإن نسبة ٣٣% تقريباً سيتعرض المدقق لرفع دعوى قضائية ضده. وقد أظهرت الدراسة ان موافقة المدقق على اقتراح العميل تكون اكثر عندما يقترن زيادة خطر احتمال فقد العميل بانخفاض احتمال رفع دعوة قضائية. بينما تصبح موافقة المدقق على اقتراح العميل معدومة عندما

يقترن انخفاض خطر فقد العميل بارتفاع خطر رفع دعوة قضائية على المدقق. كما أظهرت الدراسة انه كلما ارتفعت رتبة المدقق كأن يكون شريكا أو مدير تدقيق مثلا كلما كان اكثر إدراكا لأهمية التحرر من ضغط العميل.

تحليل النتائج

لقد تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي في تحليل البيانات، وتم استخراج الوسط الحسابي كمؤشر للأهمية، حيث اعتبر العامل الذي وسطه الحسابي اقل من ٢,٥ قليل الأهمية أو متدني والعامل الذي وسطه الحسابي من ٢,٥-٣,٥ متوسط الأهمية، والعامل الذي وسطه الحسابي أعلى من ٣,٥ عالي الأهمية أو هام جدا.

كما تم استخراج الانحراف المعياري لقياس مدى تشتت الآراء حول الوسط الحسابي لكل متغير من المتغيرات المستقلة.

والجدول رقم (٤) يبين النسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال في الاستبانة.

لقد تم اختبار الفرضية الأولى التي تنص على "ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية هذه المكاتب" عن طريق طرح السؤالين رقم (١، ٢) في الاستبانة على عينة الدراسة، وكانت نسبة موافق وموافق بشدة الإجمالية لجميع فئات الدراسة التي يظهرها الجدول رقم (٤) هي ٧١,٩% و ٦٠,٥% على التوالي. وبلغ الوسط الحسابي ٣,٩٣ و ٣,٦٤ على التوالي. وهذا يدل على أن لهذه العوامل أهمية كبيرة على استقلالية المدقق، وبلغ الانحراف المعياري ١,٢٤٧ و ١,١٥ على التوالي وهما أقل من نصف الوسط الحسابي لكل منهما، مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في آراء المجيبين حول هذين السؤالين.

جدول رقم (٤)

النسبة المئوية الإيجابية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال من أسئلة استبانة

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.	٢٠,٧%	٥١,٢%	١١%	١٧,١%	-	٣,٩٣	١,٢٤
٢	إذا تم تحديد المدقق من قبل مراقب الشركات أو أي جهة مختصة فإن ذلك يدعم استقلالية المدقق.	١٧,١%	٦٣,٤%	١٤,٦%	٤,٩%	-	٣,٦٤	١,١٥
٣	إن قيام مكاتب التدقيق بتقديم خدمات استشارية إدارية إلى عملائها تؤثر سلباً على استقلالية المدقق.	٣,٧%	٢٤,٤%	٢٣,٢%	٤٠,٢%	٨,٥%	٢,٦	٠,٩٩
٤	إن تخصيص مكاتب محددة بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية يدعم استقلالية المدقق.	١١%	٤٠,٢%	٢٢%	٢٢%	٤,٩%	٢,٨٧	١,١٢
٥	كبر دور إدارة الشركة في اختيار المدقق يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.	١١%	٤٨,٨%	١٧,١%	٢٠,٧%	٢,٤%	٣,٠١	١,١٢
٦	تقديم خدمات التدقيق لأكثر من سنة لنفس الشركة يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.	٧,٣%	٣٤,١%	٢٠,٧%	٣٢,٩%	٤,٩%	٢,٧٧	١,٠٦
٧	وجود علاقة ما بين المدقق والإدارة في الشركة يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.	٨,٥%	٣٦,٦%	٢٩,٣%	٢٢%	٣,٧%	٢,٩	١,٠٤
٨	كبر حجم مكاتب التدقيق يؤثر إيجابياً على استقلالية المدقق.	١٩,٥%	٤٠,٢%	٢٥,٧%	١٣,٤%	١,٢%	٢,٣٢	٠,٩٥
٩	إن زيادة قيمة الأتعاب يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.	١,٢%	٨,٥%	١٤,٦%	٥٦,١%	١٩,٥%	٣,٠٦	١,٢٢
١٠	كون المدقق له مصلحة مالية في الشركة المدققة (كأن يكون له أسهم فيها) يؤثر سلباً على استقلالية تجل هذه الشركة.	١٨,٣%	٥٣,٧%	١٤,٦%	١٢,٢%	١,٢%	٣,٠٢	١,٢١
١١	كون المدقق أخذ قروض من الشركة المدققة يؤثر سلباً على استقلاليته.	١٧,١%	٥٢,٤%	١٥,٩%	١٢,٢%	٢,٤%	٢,٤	١,٢٠
١٢	وجود منازعات قضائية مسأ بين المدقق وأحد العملاء يؤثر سلباً على استقلالية هذا المدقق.	٦,١%	٤٦,٧%	٣٠,٥%	١٥,٩%	٤,٩%	٣,٠٥	١,٠٢

كما أظهر الجدول رقم (٥) نسبة موافقة المجيبين لكل فئة من فئات الدراسة على أسئلة الفرضية الأولى.

جدول رقم (٥)

نسبة الموافقين من فئات الدراسة على أسئلة الفرضية الأولى

السؤال	فئات الدراسة	مدققي الحسابات الخارجيين	مستخدمي القوائم المالية	جهات الرقابة
ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.		%٤٧,٦	%٢٨,٦	%٢٣,٨
إذا تم تحديد المدقق من قبل مراقب الشركات أو أي جهة مختصة فإن ذلك يدعم استقلالية المدقق		%٤٤,٢	%٣٦,٥	%١٩,٢

حيث يلاحظ أن أعلى نسبة موافقة كانت لمدققي الحسابات ثم مستخدمي القوائم المالية ثم جيات الرقابة. وكان إجمالي الموافقة على السؤال الأول والثاني هي (٧١,٩%) و(٨٠,٥%) على التوالي (جدول رقم ٤)، مما يدل على قبول هذه الفرضية.

وبلغ الوسط لهذه الفرضية (٣,٧٨) في حين بلغ الانحراف المعياري ٠,٨٣ (جدول رقم ١٠) مما يعني أن لهذه الفرضية أهمية كبيرة.

كما تم اختبار الفرضية الثانية التي تنص على أن "قيام مكاتب التدقيق بتقديم خدمات استشارية إدارية إلى عملائها يؤثر بشكل سلبي على استقلالية هذه المكاتب" عن طريق طرح الأسئلة ذات الأرقام (٤,٣) في الاستبانة، وكانت نسبة الموافقين من كل فئة من فئات الدراسة على هذين السؤالين موضحة في الجدول رقم (٦).

جدول رقم (٦)

نسبة الموافقين من فئات الدراسة على أسئلة الفرضية الثانية

السؤال	فئات الدراسة	مدققي الحسابات الخارجيين	مستخدمي القوائم المالية	جهات الرقابة
إن قيام مكاتب التدقيق بتقديم خدمات استشارية إدارية إلى عملائها يؤثر سلباً على استقلالية هذه المكاتب.		%١٠	%٤٥	%٤٥
أن تخصيص مخصصات محددة لتقديم الخدمات.		%٣٦,٤	%١٩,٥	%١٥,٢

يرحط من الجدول ان نسبة الموافقين من فئة المدققين كانت اقل نسبة مما يدل على أن هذا العامل (تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية) غير مؤثر على المدققين، وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفرضية (٢,٧٣) (جدول رقم ١٠) وهو متدني بالمقارنة مع الوسط الحسابي للفرضية الأولى، وبلغ الانحراف المعياري (٠,٨٠)، وكان إجمالي الموافقة على السؤال الثالث (٤٨,٧%) غير موافقين و (٥١,٢%) موافقين على السؤال الرابع. أي أن مدققي الحسابات لم يؤيدوا تأثير تقديم الخدمات الاستشارية الإدارية إلى عملائهم على استقلاليتهم.

كما تم اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على أن "كبر دور إدارة الشركة في اختيار المدقق يؤثر سلباً على استقلالية هذه المكاتب" عن طريق طرح ثلاثة أسئلة ذات الأرقام (٧,٦,٥) في الاستبانة، وكانت نسبة الموافقين من كل فئة علي هذه الأسئلة موضحة في الجدول رقم (٧).

جدول رقم (٧)

نسبة الموافقين من فئات الدراسة على أسئلة الفرضية الثالثة

السؤال	فئات الدراسة	مدققي الحسابات الخارجيين	مستخدمي القوائم المالية	جهات الرقابة
كبر دور إدارة الشركة في اختيار المدقق يؤثر سلباً على استقلالية هذه المكاتب.	٣٢,٥%	٤٠%	٢٧,٥%	
تقديم خدمات التدقيق لأكثر من سنة لنفس الشركة يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.	٢٨%	٣٩,٣%	٣٢,٢%	
وجود علاقة ما بين المدقق والإدارة في الشركة يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.	٣٢,٦%	٣٩,٥%	٢٧,٩%	

إن أعلى نسبة موافقة كان لفئة مستخدمي القوائم المالية. وهذا يدل على أهمية هذا العامل بالنسبة لهذه الفئة في حين كانت نسبة الموافقة من فئة مدققي الحسابات متدنية نوعاً ما. وبلغ الوسط الحسابي لهذه الفرضية ٢,٩٣ والانحراف المعياري ٠,٧٥ (جدول رقم ١٠)، أي أن أهمية هذه الفرضية عالية ودرجة التشتت في الإجابة أقل من الفرضيات السابقة، كلن إجمالي الموافقة على السؤال الخامس والسادس والسابع كما يلي ٥٩,٨%، ٤١,٤%، ٤٥,١% على التوالي.

الفرضية الرابعة

وتم اختبار الفرضية الرابعة التي تنص على أن "كبر حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجابياً على استقلالية هذه المكاتب" عن طريق طرح سؤالين ذات الأرقام (٩،٨) في الاستبانة. ويوضح الجدول رقم (٨) نسبة موافقة فئات الدراسة الموافقة على أسئلة هذه الفرضية.

جدول رقم (٨)

نسبة الموافقين من فئات الدراسة على أسئلة الفرضية الرابعة

السؤال	فئات الدراسة	مدققي الحسابات الخارجيين	مستخدمي القوائم المالية	جهات الرقابة
كبر حجم مكاتب التدقيق يؤثر إيجابياً على استقلالية المدقق	%٣٣,٣	%٤٣,٣	%٢٣,٣	
إن زيادة قيمة الأتعاب يؤثر سلباً على استقلالية المدقق	%١٥,٦	%١٤,٣	%٩,١	

كانت إجمالي موافقين على السؤال الثامن ٥٩,٧% أما السؤال التاسع إجمالي غير موافقين ١٥,٦% مما يدل على أن قيمة الأتعاب لا تلعب دوراً كبيراً في التأثير على استقلالية المدقق.

كما تضمنت الاستبانة ثلاثة أسئلة إضافية لدراسة أثر عوامل أخرى وهذه العوامل هي:

١- إذا كان المدقق له مصلحة مالية في الشركة المدققة كأن يكون له أسهم فيها.

٢- كون المدقق أخذ قروضاً من الشركة التي يدققها.

٣- وجود منازعات قضائية ما بين المدقق وأحد العملاء.

والجدول رقم (٩) التالي يبين نسبة موافقة كل فئة على هذه العوامل

نسبة الموافقين من فئات الدراسة على الأسئلة الإضافية

السؤال	فئات الدراسة	مدققى الحسابات الخارجيين	مستخدمي القوائم المالية	جهات الرقابة
كون المدقق له مصلحة مالية في الشركة المدققة (كأن يكون له اسيم فيها) يؤثر سلباً على استقلالية تجاه هذه الشركة.	%٥٩,٥	%٦٤,٣	%٤٠,٩	
كون المدقق أخذ آروض من الشركة فإن ذلك يؤثر سلباً على استقلاليته.	%٤٣,٨	%٦٠,٧	%٥٤,٥	
وجود منازعات قضائية ما بين المدقق وأحد العملاء فإن ذلك يؤثر سلباً على استقلالية هذا المدقق.	%٣٧,٥	%٥٠,٥	%٤٠,٩	

يلاحظ أن نسبة الموافقة على هذه العوامل عالية جداً بالمقارنة مع الإجابات على الفرضيات الأخرى، وهذا يدل على أن العينة التي تم دراستها على وعي كافي في القانون خلال السؤال العاشر وعلى وعي كافي بالحالات المتفق عليها علمياً عن طريق السؤال الحادي عشر والثاني عشر من خلال المادة (٢٠٣) من قانون الشركات الأردني التي تمنع المدقق من المضاربة بأسيم الشركة التي يدققها.

ويبين الجدول رقم (١٠) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فرضية من

فرضيات الدراسة على حده.

الجدول رقم (١٠)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فرضية من فرضيات الدراسة على حدة

لكل فرضية من فرضيات الدراسة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الفرضية الأولى	٣,٧٨٠	٠,٨٣
الفرضية الثانية	٢,٧٣	٠,٨٠
الفرضية الثالثة	٢,٩٣	٠,٧٥
الفرضية الرابعة	٢,٦١	٠,٧٠

ولتوضيح مدى أهمية دلالة معامل الارتباط اعتبر العامل الذي تكون دلالة معامل

ارتباطه أقل من ٥% مهم. والجدول رقم (١١) يوضح معامل الارتباط ودلالة معامل الارتباط

لكل عامل.

النتائج:

يشكل عنصر الاستقلالية عاملاً مهماً لمصداقية تقرير المدقق الذي يصدر عنه ويتأثر به مستخدموا القوائم المالية من مستثمرين ومقرضين. وقد بينت الدراسة أن استقلالية المدقق الخارجي في الأردن تتأثر بعدة عوامل منها:

١. تدخل إدارة الشركة في تعيين المدقق، وعزله، وتحديد أتعابه، حيث تمت الموافقة على هذا العامل من قبل فئات الدراسة الثلاثة، وبينت أن لتدخل الإدارة تأثيراً سلبياً على استقلالية المدقق.

٢. مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق، حيث أظهرت النتائج أن له تأثيراً سلبياً على استقلالية المدقق.

٣. حجم مكتب التدقيق، حيث أظهرت النتائج أن لهذا العامل تأثيراً إيجابياً على استقلالية المدقق.

٤. دور مكتب التدقيق بتقديم خدمات استشارية إدارية.

٥. إن قيمة الأتعاب لا تلعب دوراً كبيراً في استقلالية المدقق على الرغم من أن نتيجة المقابلات الشخصية التي أجريت مع بعض المدققين أظهرت أن زيادة قيمة الأتعاب تدعم استقلالية المدقق.

التوصيات

وفي ضوء النتائج أعلاه فإن الدراسة توصي بالآتي:

١. ضرورة اتخاذ إجراءات رادعة بحق المدقق الذي يعرض استقلاليته للخطر وهو يعلم بذلك نظراً لأهمية مصداقية المعلومات التي يقدمها المدقق.

٢. ضرورة العمل على منع المنافسة في مجال مهنة التدقيق وذلك بوضع شروط تضمن استقلالية المدقق عند منحه تراخيص مزاولة المهنة.

٣. ضرورة العمل على تشجيع قيام مكتبين أو أكثر لتدقيق نفس الشركة مما يدعم استقلالية المدقق.

٤- العمل على وضع حد أدنى لآتعاب المدقق ويتم تعديله بناء على تغير الظروف الاقتصادية وعلى المدققين التقيد به.

٥- العمل على منع المدقق من تدقيق شركات رفض تدقيقها مدقق آخر إلا بعد التعرف على أسباب الرفض.

٦- ضرورة تضمين قانون الشركات الأردني مادة تنص على عدم جواز تدقيق المدقق لشركة تعود لأحد أقاربه أو لقريبه مصلحة بها.

الهوامش

- ١) وائل ابراهيم الراشد، "استقلالية المدقق-دراسة مقارنة عنى استقلالية مراقب الحسابات وفق التنظيمات المهنية المتقدمة والتنظيم الكويتي"، مجلة البحوث التجارية، ١٩٩٤، ص ٣٣٤.
- ٢) اليمانى، عبدالله قاسم، "دراسة اختبارية لبعض العوامل الميمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية"، ١٩٩١، ص ١٩٥.
- ٣) قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات لسنة ١٩٨٥، الجريدة الرسمية، عدد ٣٣٣٣، تاريخ اصدار ١٦/٦/١٩٨٥.
- ٤) قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧، المادة ١٩٧، ص ٧٥.
- ٥) مرجع رقم (٤)، المادة ١٩٢، ص ٧٣.
- ٦) جمعة، احمد حلمي، ٢٠٠٠، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، ص ٦٦.
- ٧) عبد الوداد، ب، نصر علي (١٩٩٤)، تأثير بيئة العمل الداخلي على دوافع أداء مراجعي الحسابات " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، ١٩١.

المراجع العربية

١. جمعة، احمد حلمي (٢٠٠٠) المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان .
٢. العاثم، عبد الحكيم سالم وصالح عبد الرحمن وائل، "استقلال مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة"، المحاسب القانوني العربي، العدد الثامن والتسعون، أيلول/كانون أول ١٩٩٦، ص ص. ٢٧-٢٩.
٣. عبد الوهاب نصر علي (١٩٩٤)، "تأثير بيئة العمل الداخلي على دوافع و أداء مراجعي الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، م ٣٠، ع ٢، ص ١٩١.
٤. قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧، ص ص. ٧٣-٧٩.
٥. قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم ٣٣ لسنة ١٩٨٥، الجريدة الرسمية، عدد ٣٣٣٣ تاريخ الإصدار ١٩٨٥/٦/١٦.
٦. مطر، محمد، "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لأراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على المهنة"، مجلة دراسات، مجلد ٢١، العدد ٣، ١٩٩٤، الجامعة الأردنية، عمان، ص ص ٣٢١-٣٧١.
٧. هويدي، علي محمد، دراسة اختباريه لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، ١٩٩٢، ص ص ١٧٣-٢١٢.
٨. وائل ابراهيم الراشد (١٩٩٤)، "استقلالية المدقق دراسة مقارنة على استقلالية مراقب الحسابات وفق التنظيمات المهنية المتقدمة والتنظيم الكويتي"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، م ١٦، يناير، ص ص. ٣٠٥ - ٣٣٤.
٩. يمانى، عبد الله قاسم، "دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحالي الاستثمار في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد ٧١، ١٩٩١، ص ص ١٨٣-٢٢٥.

1. American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing Standards.
- 2- Farmer, Timothy A; Rittenberg Larry E. and Trompeter Gregory M. "An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditors Independence" "Auditing- a Journal of Practice and Theory", fall, 1987, pp. 1-14.
- 3- Fith Mical "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guide Lines", The Accounting Review, Vol. V, No. 3, July, 1980, pp 451-463.
- 4-Goldman A. and Barlev B., "The Auditor Firm Conflict of Interest : Its Implication for Independence", The Accounting Review, Oct, 1974, pp707-718.
- 1- Gul .F.A., "Perception of Factors Affecting Auditor Independence", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol.2, No.3, 1989, pp.41-49.
- 6-Lavin David, "Perceptions of The Independence of The Auditor", The Accounting Review, January, 1976, pp,41-50.
- 7-Michael Knapp "Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", the Accounting Review, Vol.LX, No. 2, 1985, pp 202-211.
- 8-Shockley, Randoff A. "Perceptions of Auditors Independence : An Empirical Analysis", The Accounting Review, April, 1981, (785-800).
- 9 Taylor Donald H. and Glezen G William "Auditing: An Assertions Approach", Seventh Edition, 1997.
- 10-William, David G. "A Survey of Auditing Research", The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1987, pp. 90-107.

بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق رقم (١)

استبانة

أخي المجيب، أختي المجيبة

تهدف هذه الاستبانة إلى معرفة آرائكم حول العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن والأساليب والطرق التي تحسن من تلك الاستقلالية. لذا نرجو قراءة كل سؤال والإجابة عليه بعناية فائقة، ومؤكدين لكم بأن هذه المعلومات لن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الرجاء وضع إشارة (X) بجانب الإجابة المناسبة

١- المؤهل العلمي: بكالوريوس محاسبة بكالوريوس علوم مالية ومصرفية

ماجستير محاسبة أخرى (اذكرها)

٢- المؤهلات المهنية: CPA CA

CAMA أخرى (اذكرها)

٣- العمر: ٢١- أقل من ٣٠ ٣٠- أقل من ٤٠

٤٠- أقل من ٥٠ أكثر من ٥٠

٤- مدة الخبرة في مجال العمل:

أقل من ٥ سنوات من ٥- أقل من ١١ سنة

من ١١- أقل من ١٥ سنة أكثر من ١٥ سنة

٥- صنف نفسك ضمن إحدى الفئات التالية:

مدقق الحسابات الخارجيين

مستخدم القوائم المالية (محللين، مستثمرين، مقرضين)

جينات الرقابة مثل ديوان المحاسبة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.					
٢	إذا تم تحديد المدقق من قبل مراقب الشركات أو أي جهة مختصة فإن ذلك يدعم استقلالية المدقق.					
٣	أن قيام مكاتب التدقيق بتقديم خدمات استشارية إدارية إلى عملائها تؤثر سلباً على استقلالية هذه المكاتب.					
٤	أن تخصيص مكاتب محسدة بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية يدعم استقلالية المدقق.					
٥	كبر دور إدارة الشركة في اختيار المدقق يؤثر سلباً على استقلالية هذه المكاتب.					
٦	تقديم خدمات التدقيق لأكثر من سنة لنفس الشركة يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.					
٧	كبر حجم مكاتب التدقيق يؤثر إيجاباً على استقلالية المدقق.					
٨	إن زيادة قيمة الأتعاب يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.					
٩	كون المدقق له مصلحة مالية في الشركة المدققة (كأن يكون له أسهم فيها) يؤثر سلباً على استقلاليته تجاه هذه الشركة.					
١٠	كون المدقق أخذ قروض من الشركة المدققة يؤثر سلباً على استقلاليته.					
١١	وجود علاقة ما بين المدقق والإدارة في الشركة يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.					
١٢	وجود منازعات قضائية ما بين المدقق وأحد العملاء يؤثر سلباً على استقلالية المدقق.					

د/ حسين على خشارمة بكالوريوس علوم إدارية محاسبة (مرتبة الشرف) جامعة
اليرموك أربد الأردن - دبلوم عالي في المحاسبة جامعة ستيرلنغ المملكة المتحدة
١٩٨٥ ماجستير / محاسبة جامعة كارديف المملكة المتحدة ١٩٨٦ دكتوراه محاسبة
جامعة ميدل سكس لندن المملكة المتحدة ١٩٩٥ الاهتمامات البحثية في محاسبة مالية
- محاسبة ضريبية - محاسبة حكومية - محاسبة إدارية - محاسبة دولية - تدقيق
الحسابات - محاسبة تكاليف .

**The Factors Affecting Auditors Independence
In Jordan – An Empirical Study**

Abstract

The study aims at identifying the factors that affect the independence of the external auditors in Jordan, and the techniques by which the independence could be maintained.

To achieve these aims, a questionnaire was developed and distributed to a sample selected from all groups concerned with the auditor's independence. These groups include:

- 1- External certified accountants.
- 2- Users of audited financial statements such as financial analysts.
- 3- Officials who are concerned in controlling and supervising the profession.

Descriptive statistics and regression techniques were used in the analysis. The study revealed the following:

- 1- There is a differences in the perceptions of the groups under study towards the factors affecting the auditors independence and the ways supported independence.
- 2- The most important factor affecting an auditor's independence in Jordan is the level of competition followed by the role of management in appointing and retiring auditors, then advisory services and the size of auditing office.
- 3- The study found that the amount of audit fees is not an important factor to affect an auditor's independence.
- 4- The following requirements must be maintained to support the auditors independence in Jordan:
 - a- Maintain minimum rate of audit fees, which should be respected by auditors, so as to minimize unfavorable competition in the market.
 - b- Maintain code of professional ethics governing the auditing profession to prevent unfavorable competition in the professional market.