

مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة
الكويت: دراسة مقارنة

**The Extent Of Independence Availability For The External
Accounting Auditors In The State Of Kuwait
A Comparative Study**

إعداد

أحمد محمد غنيم الرشيدى

الرقم الجامعي

400920019

إشراف

الأستاذ الدكتور: محمد مطر

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

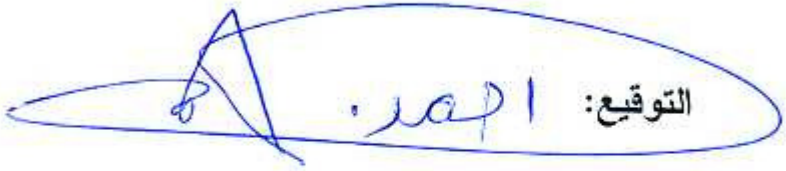
الفصل الثاني

2012/2011

عمان - المملكة الأردنية الهاشمية

التفويض

أنا أحمد محمد غنيم الرشيدى، أفوض جامعة شرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي
للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة
في الجامعة.

التوقيع:  أحمد

التاريخ: ٥/٦/٢٠١٢

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة" وأجيزت بتاريخ: 2012/6/5.

التوقيع





أعضاء لجنة المناقشة

أستاذ الدكتور محمد عطية مطر، مشرفاً ورئيساً

الدكتور عبد الله أحمد الدعاس، عضواً

الدكتور خالد راغب الخطيب، عضواً خارجياً (جامعة البتراء)

الإهداء

إلى والدي
العزيزين حفظهما
إلى عائـة الله...لتي
الكريمة...

إلى إخوتي
وأخواتي...
إلى كل صديق
ومحب...

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى العلي القدير الذي منّ عليّ بفضلِهِ، أن شرح لي صَدْرِي،
ويسّر لي أمْرِي، وألهمني هذا الطموح، وسدد خطاي، وسهل دربي، بأن أتممت إحدى رسائل
العلم التي أرجو من الله العلي القدير أن تكون مرجعاً لكل طالب علم.

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الكبير قدراً وعلماً، ومشرفي الأستاذ
الدكتور محمد مطر الذي كان عوناً كبيراً ومشرفاً قديراً ومنازة علم، وأتقدم بالشكر إلى جميع
أساتذتي في كلية الأعمال قسم المحاسبة وإلى جميع أعضاء لجنة المناقشة، وإلى جامعة الشرق
الأوسط الممثلة بالكادر الأكاديمي والإداري.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	التفويض
ب	قرار لجنة المناقشة
ج	الإهداء
د	شكر وتقدير
هـ	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الملاحق
ي	ملخص باللغة العربية
ل	ملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	1-1 المقدمة
3	2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها
4	3-1 أهداف الدراسة
5	4-1 أهمية الدراسة
5	5-1 فرضيات الدراسة
6	6-1 حدود الدراسة
6	7-1 التعريفات الإجرائية
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
9	المبحث الأول: الإطار النظري
9	1-2 المقدمة
10	2-2 أهمية استقلالية مدقق الحسابات
11	3-2 مفهوم استقلالية مدقق الحسابات
13	4-2 الهدف من الاستقلالية
13	1-4-2 استقلالية المنهج
14	2-4-2 استقلالية التحقق
14	3-4-2 استقلالية التقرير

الصفحة	الموضوع
15	5-2 تقرير المدقق
15	6-2 أبعاد استقلالية المدقق الخارجي
16	1-6-2 الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق
16	2-6-2 الاستقلال في مجال الفحص
17	3-6-2 الاستقلال في مجال إعداد التقرير
18	7-2 العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الخارجي
18	1-7-2 هيمنة الإدارة على قرار تعيين المدقق
18	2-7-2 عزل المدقق
19	2-7-2 الارتباط المالي مع العميل
20	3-7-2 الخدمات خارج إطار التدقيق أو الخدمات الاستشارية (Advisory Services)
21	4-7-2 الأتعاب
22	5-7-2 الهدايا والهبات
22	6-7-2 طول فترة ارتباط المدقق بالمنشأة
22	7-7-2 المفاضلة الفعلية أو المتوقعة
23	8-7-2 المنافسة بين مكاتب التدقيق
23	9-7-2 حجم مكتب التدقيق
23	10-7-2 تمثيل مكتب التدقيق لأحد مكاتب التدقيق العالمية
23	8-2 التهديدات التي تواجه استقلالية المدقق
24	9-2 استقلالية المدقق في التشريع الكويتي
26	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
26	أولاً- الدراسات العربية
37	ثانياً- الدراسات الأجنبية

الصفحة	الموضوع
41	ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات	
44	1-3 مقدمة
44	2-3 منهجية الدراسة
44	3-3 مجتمع الدراسة وعينتها
44	4-3 خصائص عينة الدراسة
46	5-3 مصادر جمع البيانات
48	6-3 اختبار الصدق والثبات
48	1-6-3 الصدق الظاهري
48	2-6-3 اختبار الثبات
49	7-3 اختبار التوزيع الطبيعي Normality
49	8-3 المعالجة الإحصائية
الفصل الرابع: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات	
51	1-4 تحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
58	2-4 اختبار الفرضيات
الفصل الخامس: نتائج الدراسة	
62	1-5 النتائج
63	2-5 التوصيات
65	قائمة المصادر والمراجع
65	أولاً: المراجع باللغة العربية
67	ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
44	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل	1-3
45	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	2-3
45	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل	3-3
46	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	4-3
47	قياس متغيرات الدراسة من خلال فقرات الاستبانة	5-3
47	المقياس المستخدم في الدراسة	6-3
48	اختبار الثبات	7-3
49	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	8-3
51	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري	1-4
54	آراء عينة الدراسة بخصوص معوقات توفر شروط استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين بدولة الكويت	2-4
58	نتائج اختبار الفرضية الأولى	3-4
59	نتائج اختبار الفرضية الثانية	4-4
60	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	5-4

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
69	استبانة الدراسة	1
75	التحليل الإحصائي	2

مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة

إعداد

أحمد محمد غنيم الرشيدى

إشراف

الأستاذ الدكتور: محمد مطر

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، واتبع الباحث في هذه الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي. يتكوّن مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين والمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والمحللين الماليين، وذلك بالإضافة إلى جهات الرقابة والإشراف على المهنة وقد تم اختيار عينة مقصودة من أفراد هذا المجتمع اشتملت على (75) فرداً وقد تم استرداد (62) استبانة صالحة للتحليل.

لقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- (1) لا تتوافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة (مدققي الحسابات الخارجيين، مستخدمي القوائم المالية، وجهات الرقابة والإشراف). وإن جهات الرقابة والإشراف هي الأكثر تأثيراً لهذا الرأي.
- (2) توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجيين في دولة الكويت. وإن أكثر الفئات تأييداً لهذا الرأي هي أيضاً جهات الرقابة والإشراف على المهنة.

(3) لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة حول مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

ومن أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث:

(1) ضرورة توعية المدققين على أهمية توافر شروط استقلالية عملهم للمحافظة على كفاءتهم في العمل.

(2) التركيز على أن يتم تعيين مدقق الحسابات الخارجي من قبل الجمعية العامة للمساهمين مع تحديد أتعابهم.

(3) العمل على أن يتم عزل مدقق الحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمين وليس من قبل إدارة الشركة لمنعها من التأثير على استقلاليته

(4) تحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق وذلك للحد من المنافسة على اقتناص العملاء.

(5) الاهتمام بوضع أطر خاصة للمنافسة بين مكاتب التدقيق لضمان عدم تنازل أي منها عن معايير الاستقلالية في العمل كوضع عدد محدد من الشركات التي يمكن لمكتب التدقيق

الإشراف عليها في السنة الواحدة.

**The Extent Of Independence Availability For The External
Accounting Auditors In The State Of Kuwait
A Comparative Study**

**Prepared By
Ahmad Mohammad
Ghunaim Al-Raheedy**

**Supervised By
Dr. Mohmaad Matar**

ABSTRACT

This study aimed at knowing to what extent the independence conditions for external auditor's are available in the state of Kuwait. The researcher applied the descriptive analytical approach in the study.

The study's community, consists of the external auditors and the current and potential investors, the lenders and the financial analysers, in addition to the control and regulatory parties of the profession.

A purposive sample has been chose from this community included (75) individuals, and 62 questionnaire have been retrieved available for analyzing.

The following results have been reached:

- 1- The independence conditions for the external accounting auditors in the state of Kuwait are not available, from the point of view of the group, included in accounting auditors, the financial statements users, the control and supervision parties), and the control and supervision parties are the more effective regarding this opinion.
- 2- There are impediments to provide the independence conditions for the external accounting auditors in the stale of Kuwait. The most parties that support this opinion are the control and supervision parties on the profession.
- 3- There are no differences with statistical significancy between the opinions included in the study about the externs of the independence conditions availability for the external accounting auditors in the state of Kuwait.

The most important recommendation the researcher arrived to are as follows:

- 1- The necessity to aware the auditors about the importance of the availability of the independence conditions for their work, in order to preserve their efficiency in the work.
- 2- On appointing the external accounting auditor by the general assembly of the shareholders, who also must specify their fees.
- 3- Dismissing the external accounting auditor must be by the shareholders general assembly, and not by the company's management in order to prevent the management of affecting his independency.
- 4- To determine the minimum fees of the external auditor to limit the competition of hunting the customers.

To set up a private competition frameworks between the auditing offices, in order to guarantee that they will not surrender any of these frame works, or the intendance conditions of works, such as specifying a certain number of companies that the auditing office can supervise in one year.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 حدود الدراسة

7-1 التعريفات الإجرائية

1-1 المقدمة:

لقد نال موضوع استقلالية المدقق اهتماما كثيرا من الباحثين إذ تتمثل مسؤولية المدقق الخارجي في التخطيط والتنفيذ السليم لعملية التدقيق، للحصول على توكيد منطقي فيما إذا كانت القوائم المالية الختامية خالية من التحريف الجوهرى، بسبب الغش أو الخطأ كما أن على مدقق الحسابات عند قبول أو الاستمرار في عملية التدقيق أن يأخذ في الاعتبار أي عامل قد يؤثر على نزاهته وموضوعيته بصورة سلبية عند تنفيذ المهمة الموكلة إليه. وهو ما يمكن أن يسمى "الاستقلال المهني".

فالاستقلال المهني هو الأكثر أهمية بالنسبة لمدقق الحسابات، فإذا لم يتمتع المدقق بالاستقلالية فإن صفتي الموضوعية والمصدقية في تقريره تتعرضان للانقاص في نظر الجهات المعنية. (دعنا، 2004)

ويأخذ استقلال المدقق الخارجي درجة عالية من الأهمية في دولة الكويت وغيرها، نظرا للتغيرات السريعة والتطور المستمر في اتجاه الجمهور إلى الاستثمارات المالية، ومن ثم احتياجهم إلى البيانات المالية التي تتميز بدرجة عالية من الثقة في محتوياتها كأحد مصادر المعلومات، لتقييم بدائل الاستثمار المتاحة لهم واتخاذ القرار المناسب.

وبناء على ذلك اهتم المشرع الكويتي بوضع القوانين اللازمة، كقانون الشركات رقم (15) لسنة 1960، وقانون مزاوله مهنة مراقبي الحسابات رقم (5) لسنة 1981، إذ نصت العديد من مواد هذين القانونين على ضرورة توافر الاستقلالية للمدقق ومن الأمثلة على ذلك، المواد 161، 162، 163، في قانون الشركات والمادة (9) في قانون مزاوله المهنة. (المري، 2006)

وكذلك وفقا للقاعدة رقم 290 من قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة الصادرة عن المجمع

الدولي لمعايير السلوك المهني للمحاسبين international ethics standard board for

professional Accountants (IESBPA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين. ومن قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن IFAC (اتحاد المحاسبين الدولي). Code of Ethics. (جمعة، 2012، ص42-72) & (2010, (IESBPA), IFAC)

ونظرا لأهمية هذا الموضوع فقد جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

1-2 مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تأتي في ظروف تعقب حدوث الأزمة المالية العالمية التي ألقّت بظلالها على أداء معظم الشركات المساهمة الكويتية إذ تجلّى ذلك بالهبوط الحاد سواء في نتائج أعمالها السنوية أو في الأسعار السوقية لأسهمها، وما صاحب ذلك من آراء كثيرة تتردد حول تحميل مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات المساهمة العامة الكويتية جزءاً مهماً من هذه المسؤولية بسبب الشك في مصداقية القوائم المالية التي يتولون تدقيقها. ويعزو هؤلاء الخلل الحادث في تلك المصداقية إلى خلل مواز في تحقيق استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين بسبب ضغوط يتعرضون لها من قبل مجالس الإدارة.

ولهذا فإن الغرض من هذه الدراسة هو التعرف على مدى توفر شرط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين وغيرهم من الأطراف المستخدمة للقوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات مثل المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين، وذلك من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية:

1. ما مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة (مدققي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية، وجهات الرقابة والإشراف)؟

2. هل توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة (مدققي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية، وجهات الرقابة والإشراف)؟

3. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء الفئات المشمولة بالدراسة حول مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت وكذلك معوقات توفير هذه الشروط؟

1-3 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي :

1. تسليط الضوء على أهمية توفر شروط الاستقلالية لمدقق الحسابات الخارجي، وعلى القواعد والتعليمات الخاصة بهذه الاستقلالية والمنصوص عليها في التشريعات القانونية الصادرة بشأنها في دولة الكويت. وكذلك في معايير التدقيق الدولية.

2. التحقق من مدى توافر شروط الاستقلالية بتلك الشروط في الممارسة المهنية الفعلية وذلك من وجهة نظر جميع الفئات ذات العلاقة بدءاً من المدققين الخارجيين ثم بعد ذلك الأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية المدققة. ومن خلال ذلك استكشاف مدى التوافق أو الاختلاف القائم بين وجهات نظر تلك الفئات حيال تلك المسألة.

3. الوقوف على آراء الفئات المشمولة بالدراسة بخصوص المعوقات التي قد تحول دون توفر شروط الاستقلالية.

4-1 أهمية الدراسة:

إن الثقة في تقرير المدقق الخارجي تتأى من درجة الاستقلالية التي يتمتع بها ، ولذلك تكون الاستقلالية مطلباً أو شرطاً أساسياً لقيام المدقق الخارجي بعمله على أكمل وجه. ونظراً لزيادة أعداد مكاتب التدقيق في دولة الكويت، وتزايد التنافس بينها على استقطاب العملاء، فقد أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام باستقلاليته عن الشركات التي تتولى تدقيق حساباتها، وذلك لضمان الدقة في القوائم المالية التي يتم تدقيقها. وهذا ما يبرز الأهمية النظرية لهذه الدراسة بناءً لذلك ستستخدم هذه الدراسة بالنتائج التي ستكشف عنها جميع الجهات الحريصة على توفير شروط الاستقلالية للمدقق بدءاً من مساهمي الشركات المساهمة العامة ومروراً بالأطراف الأخرى المستفيدة من البيانات المالية المنشورة الصادرة عن تلك الشركات مثل المقرضين والمحللين الماليين.

5-1 فرضيات الدراسة:

إن فرضيات الدراسة تتمثل في الآتي:

الفرضية الأولى:

- H01: لا تتوافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة (مدققي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية ، وجهات الرقابة والإشراف).

الفرضية الثانية:

- H02: لا توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت

الفرضية الثالثة:

- H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة في الدراسة حول مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت وكذلك حول معوقات توفير تلك الشرط.

6-1 حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** مكاتب التدقيق ومكاتب الوساطة والبنوك التجارية.
- **الحدود الزمانية:** المدة التي تستغرقها الدراسة
- **الحدود البشرية:** تتمثل في الفئات المشمولة بالدراسة (مدققي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية، وجهات الرقابة والإشراف).

7-1 التعريفات الإجرائية:

التدقيق: هو عملية فحص للدفاتر والسجلات والمستندات من قبل شخص فني محايد للخروج برأي حول عدالة القوائم المالية. (المطارنة، 2006).

وفي هذه الدراسة سيتم استخدام مصطلحي المراجع أو المراجعة مرادفين لمصطلحي

المدقق أو التدقيق وذلك من أجل مراعاة نصوص التشريع الكويتي.

الاستقلالية: هي التصرف بنزاهة وموضوعية ويقصد بالنزاهة هنا قدرة المدقق على اتخاذ

القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ والصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك

المهني على الحالات المختلفة والقدرة على الحكم على الأمور بدون تحيز من وجهة

نظر جميع الأطراف التي قد تتأثر بهذه الأحكام. أما عن الموضوعية فيقصد بها الحياد

والأمانة وعدم التحيز وعدم تأثر المدقق بالأهواء أو المصالح الشخصية (متولي،
2001).

شروط الاستقلالية: وهي الشروط الواجب توافرها للحكم على وجود استقلالية لدى مدقق الحسابات ، ويمكن تحديد ثلاثة شروط لاستقلال المدقق وهي (الصبان، 2002):

1- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق:

ويعني ذلك أن يكون للمدقق كامل الحرية عند إعداد برنامج التدقيق من إذ تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، وهذا يعني عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المدقق أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد في البرنامج.

2- الاستقلال في مجال الفحص:

يعني ذلك بعد المدقق عن أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص .

3- الاستقلال في مجال إعداد التقرير:

ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن البيانات المالية الختامية محل التدقيق .

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

1-2 المقدمة

2-2 أهمية استقلالية مدقق الحسابات

3-2 مفهوم استقلالية مدقق الحسابات

4-2 الهدف من الاستقلالية

5-2 تقرير المدقق

6-2 أبعاد استقلالية المدقق الخارجي

7-2 العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الخارجي

8-2 التهديدات التي تواجه استقلالية المدقق

9-2 استقلالية المدقق في التشريع الكويتي

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

أولاً- الدراسات العربية

ثانياً- الدراسات الأجنبية

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

المبحث الأول - الإطار النظري:

1-2 المقدمة:

قبل قيام الثورة الصناعية كان حجم الشركات صغيراً. وعدد عملياتها محدوداً وكان الشكل التنظيمي الغالب عليها هو المشاريع الفردية التي يملكها شخص واحد أو شركات تضامن تملكها مجموعة من أفراد صغيرة العدد فلم تكن هناك حاجة إلى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية" (القرعان، 2007)، وكانت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان إذ كان العمل والاحتفاظ بالأصول يناط به إلى أفراد لحساب الدولة ويتطلب الأمر الرقابة على عمل هؤلاء الأفراد إذ يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول.

وقبل سنة 1500 ميلادية كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلاً عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس، فكان الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخلياً وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع.

ومن سنة 1500 إلى سنة 1850 اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعنى باكتشاف الاختلاسات والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة.

وفي فترة 1850 إلى ما بعد ذلك كانت هناك تغيرات اقتصادية مهمة أدت إلى ظهور مشاريع كبيرة الحجم وبروز الشركات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبين عن الإدارة.

وبعد قيام الثورة الصناعية أصبحت الشركات بحاجة ماسة إلى أموال ضخمة للقيام بأعمالها والحفاظ على استمراريتها ونتيجة لذلك ظهرت الشركات المساهمة التي تتكون من عدد كبير من المساهمين، إضافة إلى ظهور نظرية الوكالة (Agency theory) التي تركز على تناقض المصالح الذي ينشأ عن انفصال الملكية عن الإدارة وظهرت العديد من المصالح المتعارضة بين الإدارة والمساهمين ومستخدمي القوائم المالية ونتيجة لذلك أصبحت هناك حاجة ماسة للتدقيق وشخص يقوم بذلك يسمى مدقق الحسابات.

وبالتالي ظهرت نتيجة ذلك مهنة التدقيق كرقابة محايدة والتعرف بالرقابة الداخلية ضروري لأي تنظيم ومحاسبي كان. (الصحن ، سرايا ، 2004)

2-2 أهمية استقلالية مدقق الحسابات:

تعد مهنة التدقيق في حقيقتها حقاً للأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية لتراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعية، ولا شك أن من أهم هذه الأطراف هم المساهمون في رأس مال الشركة. ونظراً للقواعد الخاصة بإدارة الشركة المساهمة، فإن هؤلاء المساهمين لا يمارسون حقهم في الرقابة على الوحدات الاقتصادية التي يسهمون فيها بصورة مباشرة، ولكنهم يمارسون هذا الحق من خلال تقرير معين يعده شخص مهني مؤهل ومحايد يسمى (مدقق الحسابات) وذلك في نطاق ما يسمى (التدقيق الخارجي) الذي يعدّ من أهم أدوات الرقابة الخارجية على الإطلاق. (الصحن ، 2000، ص6)

ومن هذا المنطلق تأتي أهمية استقلال مدقق الحسابات لأنه وهو يمارس عمله يعدّ حكماً يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال، ولكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمدقق الاحتفاظ بعميله، وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام العميل الذي وكله (الملاك) أو الغير الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات. (جمعة، 2000، ص65)

ولا تخلو بيئة التدقيق غالبا من العلاقات والمصالح المختلفة والمتعارضة في كثير من الأحيان، ومن الطبيعي أن تتأثر استقلالية المدقق بهذه التناقضات، من هنا يظهر للباحث مدى أهمية استقلال مدقق الحسابات بصفته وكيلًا عن الملاك ويعمل لمصلحتهم وحفظ حقوقهم، وهذه العلاقة هي من أهم العلاقات بالنسبة لمهنة التدقيق ومصداقية تقرير المدقق ومقدار الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو التقارير المالية لهذا التقرير، ولذلك يجب أن يتصف المدقق بالاستقلالية ليكون مؤهلا وقادرا على القيام بدوره الرقابي على أكمل وجه، وأن يبدي رأيه مطمئنا وبشكل حيادي، وبضمير خالص دون خوف من ضرر أو جزاء يقع عليه.

2-3 مفهوم استقلالية مدقق الحسابات:

خضع مفهوم استقلال المدقق الخارجي وحياده في الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظرا لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمدقق، وكذلك بالعلاقات المالية التي ترتبط المدقق بالشركة محل التدقيق، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية مما قد يثير شكوكا ممن لا يدركون أهمية ومكانة الدور الذي يلعبه المدقق نتيجة جهلهم بالضوابط المهنية، ونتيجة ذلك تعددت المفاهيم التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المدقق. (الشمري ، 2008)

فيجب على المدقق أن يكون مستقلاً عند أداء عمله وواجباته المهنية طبقاً لمعايير التدقيق

مثل تلك التي وضعها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي "The American Institute of

"Public Accountants"، إذ يجب أن يحافظ على الموضوعية في الأداء والابتعاد عن

النزاعات التي قد تبعده عن مسؤولياته. (Ray & Kurt, 2001, p 70)

وفي هذا السياق يشير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى أن استقلال مدقق

الحسابات يقوم على عنصرين متلازمين هما (الشمري ، 2008)

- الاستقلال في المضمون أو الاستقلال الحقيقي Independence in Fact: ويقصد به تمسك

المدقق بالخلق الحميد والسلوك القويم في كافة تصرفاته وأحكامه بخصوص إصدار رأيه عن

القوائم المالية. وبمعنى آخر فإن استقلال المضمون يعبر عن الالتزام بالنزاهة والموضوعية

في كافة المواقف المرتبطة بالتدقيق وحتى إصدار التقرير. وهذا الجانب من الاستقلال يعدّ

حالة ذهنية خاصة بالمدقق نفسه. التي لا يستطيع أن يقدرها أو يلاحظها إلا المدقق، ومن ثم

يصعب على غيره إدراكها أو ملاحظتها.

- الاستقلال في الشكل Independence in Appearance: ويقصد به أن ينأى المدقق بنفسه

عن كافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أي شكوك بخصوص نزاهيته

وموضوعيته، ومن ثم فإن هذا الجانب يعدّ مهماً وضرورياً لغرض تحقيق الثقة في التقارير

التي يصدرها المدقق، الأمر الذي ينعكس على ثقة جميع مستخدمي البيانات والقوائم في

محتوى هذه التقارير.

2-4 الهدف من الاستقلالية:

يهدف التدقيق إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال تقديم الثقة (بشكل معقول وليس مطلق) من مصدر مستقل يقدم نظرة حقيقية وعادلة للقوائم المالية. وهذا لن يتحقق إذا لم يثق مستخدمو تقرير المدقق بمصداقيته وعدم تأثره بإدارة الشركة. (أبو ليل، 2007)

وهناك ثلاثة معايير لتقييم استقلالية المدقق هي:

1. استقلالية المنهج (الحرية في التفكير، ووضع الخطط).
 2. استقلالية التحقق (الحرية في الاطلاع على السجلات والوثائق وأسرار الشركة).
 3. استقلالية التقرير (الحرية في التعبير عن رأيه وتوثيقه).
- وكل واحد من تلك المعايير ضروري وحيوي لزيادة مصداقية المدقق.

2-4-1 استقلالية المنهج:

يكون لتقرير المدقق قيمة كبيرة إذا تم دعمه من خلال بعض القرائن والأدلة، وقد يكون عكس ذلك، إذا كان التقرير لمصلحة الإدارة. إذا كانت هناك رغبة لدى الإدارة في إخفاء بعض القضايا فإنها تتمنى أن لا يتم اكتشاف ذلك، حتى لو لم يكن لديها ما تخفيه. وقد تلجأ الإدارة إلى القيام بتخفيض أتعاب التدقيق وذلك لإعاقة المدقق عن القيام بأعماله على أكمل وجه. وإذا كان لدى المدقق القدرة للوصول إلى درجة قناعة بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية بأقل جهد وبفترة زمنية قصيرة، فإنه في هذه الحالة يمكن أن يحصل على نتيجة جيدة من إذ تقليل تكاليف التدقيق وتقديم تاريخ انتهاء التدقيق إذ إن ذلك يؤدي إلى تخفيض ساعات العمل وبالتالي تخفيض تكاليف العمل وزيادة الربحية. كما يجب أن يكون المدقق حراً مستقلاً لينظم اتفاقية التدقيق في أي حالة وبالطريقة التي يراها مناسبة. وتعد الحرية بشكل خاص أمراً مهماً

جداً في العلاقة بين شركة التدقيق والعميل كما أن طريقة التدقيق يجب أن تتواءم مع نمو الشركة وتطور النشاطات الأخرى بالإضافة إلا أنه لا يحق للإدارة أن تمنع المدقق من اختيار إستراتيجيته الأساسية التي ينوي أن يطبقها في عقد الارتباط (أبو ليل، 2007)

2-4-2 استقلالية التحقق:

يحمي منهج الاستقلالية قدرة المدقق في اختيار الإستراتيجية الملائمة لأعمال التدقيق كما يحمي الطريقة التي يمارسها المدقق أو الأسلوب المطبق في هذه الإستراتيجية، ويجب أن يملك المدقق الحق في الاطلاع على وثائق وسجلات الشركة، وحق الإجابة عن أي تساؤلات عن أعمال الشركة أو عن المعالجات المحاسبية.

ويعود الجدل الجوهرى بعدم تقنييد المدقق في جمع أدلة التدقيق، إلى أن التدقيق يجب أن يدار بتعاون كامل مع إدارة الشركة وموظفيها وهذا يصب في مصلحة مساهمي الشركة. وتصبح عملية التدقيق مكلفة جداً في حال مواجهة صعوبة في الحصول على المعلومات المطلوبة، كما أن محاولة عرقلة عمل المدقق قد تكون ضد مصلحة الإدارة فضلاً عن إعطاء انطباع عام بأن الإدارة تحاول إخفاء شيء ما. (Dunn, 1996, P20)

2-4-3 استقلالية التقرير:

يصبح تقرير المدقق شديد الأهمية عندما يكون مستقلاً، إذ تحدث غالبية الخلافات مع الإدارة حول القرارات المتعلقة بتفسير المعايير المحاسبية أو حول أمور مثل تقدير المخصصات للديون المعدومة أو تقدير الاستهلاك المتراكم أو قيم المخزون.

كما تحاول الإدارة أحياناً تضليل المساهمين من خلال نشر معلومات محاسبية غير صحيحة أو غير مكتملة ومن ثم ستسعى إلى منع المدققين من نشر بعض المعلومات التي

توصلوا إليها حول تلك المخالفات، وغالباً ما يتم إجراء المدقق للحد من المقاومة من خلال استجابته لكل ما يطلبه المديرون، من خلال هذا الإجراء يتفادى المدقق القيود التي قد تفرض عليه ويخاطر في تعرضه لعقوبة شديدة في حال اكتشافه لخرق القانون، وقد لا يحدث هذا بالضرورة، إلا أنه من جهة أخرى يكون الوضع غير مرض بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية، في حالة عدم اكتمال تقرير المدقق أو إذا كان غامضاً ومبهماً. (Dunn, 1996, P21)

2-5 تقرير المدقق:

إن المفهوم الشامل لتقرير التدقيق لا ينبغي أن يقتصر على تقييم أداء المنشأة في الماضي، بل ينبغي أن يؤكد من خلال الفحص الاختباري أن كافة التنبؤات المستقبلية (لسنة بخلاف سنة التدقيق) قد أعدت وفقاً للقواعد الموضوعية والافتراضات المنطقية التي تعد على أساسها التقديرات والتنبؤات الخاصة بأداء المنشأة، ولما كان التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق لذات يعرف بأنه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".

2-6 أبعاد استقلالية المدقق الخارجي:

إن علاقة المدقق بالشركة محل التدقيق قد تتأثر بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية، وقد تؤثر العوامل مجتمعه أو بصفة مستقلة

على استقلال المدقق، لذا ولكي تحافظ المهنة على دورها داخل المجتمع يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمدقق خلال عملية التدقيق التي تمر في عدد من المراحل، ونتيجة لذلك يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المدقق وهي (الصبان، 2002):

2-6-1 الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق:

ويعني ذلك أن يكون للمدقق كامل الحرية عند إعداد برنامج التدقيق من إذ تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، وهذا يعني عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق وعدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المدقق أو التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد في البرنامج.

2-6-2 الاستقلال في مجال الفحص:

يعني ذلك بعد المدقق عن أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ- حق المدقق الكامل في الفحص والاطلاع على جميع سجلات ودفاتر مكاتب وفروع الشركة، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.

ب- التعاون المثمر والفاعل بين المدقق والعاملين في الشركة خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات.

ج- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة إلزام المدقق بقبول بعض المستندات دون تدقيق وفحص.

د- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

2-6-3 الاستقلال في مجال إعداد التقرير:

ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن البيانات المالية الختامية محل التدقيق، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- أ- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أية حقائق في التقرير.
 - ب- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير.
 - ج- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير.
 - د- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن البيانات المالية محل التدقيق.
- ولقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في الحديث عن الاستقلال إلى أنه: يجب على المدقق أن يكون مستقلاً عند قيامه بأداء واجباته المهنية ذلك تطبيقاً لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع.

كما أشارت أدلة التدقيق الدولية إلى أنه: يجب على المدقق أن يكون مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله وعليه أن يتوخى العدالة وألا يسمح لتحيزه أو انطباعه بأن ينالا من تجرده كما عليه أن يحافظ على تحيزه وأن يكون استقلاله حقيقة ومظهراً غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر هذه المصلحة. (القرعان، 2007)

7-2 العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الخارجي:

تتعدد العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق وهي مثل:

1-7-2 هيمنة الإدارة على قرار تعيين المدقق:

أعطى القانون الحق في تعيين مدقق الحسابات الخارجي للهيئة العامة للمساهمين إضافة إلى تحديد أتعابه، وذلك حفاظاً على استقلاليته، إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على الشركة جعل هذا الحق غير ذي جدوى وعرض استقلالية المدقق للشك، وعندما تمارس الإدارة حق التعيين بفعل التعويض المعطى لها من قبل الهيئة العامة للمساهمين حسب القانون، وذلك كون القوائم المالية معدة أصلاً من قبل الإدارة أما المدقق الخارجي فهو من يبدي الرأي بها، مما قد يولد شعوراً لدى المدقق بالامتثال لإدارة المنشأة وبالتالي تعريض الاستقلالية للخطر.

لذا ومن أجل ضمان استقلالية المدقق، يجب أن يكون القرار الفعلي لتعيينه متخذاً من قبل الهيئة العامة للمساهمين ولكن تقاعس الكثير من أعضاء تلك الهيئة عن ممارسة الحق الذي وفره لهم قانون الشركات في هذا التعيين يترك المجال واسعاً لفرد الإدارة في اتخاذ هذا القرار.

2-7-2 عزل المدقق:

في كثير من الأحيان وكما هو الحال بالنسبة لتعيين المدقق يهيمن مجلس إدارة الشركة على قرار عزل مدقق الحسابات الخارجي خصوصاً إذا لم يتماش ورغبات الإدارة، مما قد يؤثر على استقلالية مدقق الحسابات في إبداء رأي فني محايد.

إن عزل المدقق الخارجي يكون بالعادة بيد من قام بتعيينه وتحديد أتعابه، وهي الهيئة العامة للمساهمين، ويتوجب قبل عزله إخطاره مقدماً بذلك، وإعطائه الحق في حضور اجتماع

الهيئة العامة مسبقاً، وذلك من أجل إعطائه فرصة لتوضيح موقفه أمام الهيئة العامة للمساهمين، ومن الممكن أن يكون سبب عزله خلاف شخصي مع العميل، أو لعدم التزام العميل بالقوانين، أو لوجود مخالفات جوهرية اكتشفها المدقق وتمس العميل، وفي حال تم العزل قبل انتهاء مدة العقد المبرم مع العميل، يحق للمدقق المطالبة بالتعويض بسبب الأضرار المترتبة على ذلك عن فسخ العقد وعن أي أضرار أخرى مادية ومعنوية قد تكون لحقت بسمعته كمدقق كذلك وفي حال كان العزل تعسفياً، فإن قواعد السلوك المهني تفرض على المدقق التالي لعملية العزل وقبل قبوله للمهمة أن يستفسر من زميله المعزول عن الأسباب التي أدت إلى عزله. (دعنا، 2004)

2-7-2 الارتباط المالي مع العميل:

ويقصد به قيام علاقة مالية ما بين المدقق الخارجي أو أحد أفراد أسرته من جهة وبين إدارة المنشأة محل التدقيق (العميل)، ويتخذ هذا الارتباط أحد الشكلين التاليين:

أ- ارتبط مالي مباشر: أي أن تكون العلاقة ثنائية بين المدقق وإدارة وموظفي المنشأة محل التدقيق، كأن يدخل في علاقة تجارية مشتركة، أو يفرض إدارة المنشأة محل التدقيق، أو يكون ضامناً لقرض لها أو يقترض منها، أو قد يكون على شكل وعد بالحصول على منفعة أو مصلحة مالية من الشركة.

لكن حصول المدقق على قرض من مؤسسة إقراض متخصصة لا يؤثر على استقلاليتته حتى لو كان يتولى مراجعة حساباتها، بشرط أن يتم منحه القرض وفق الشروط المعطاة للغير، وهذا غير ممكن عملياً وقد يجعل المدقق موضع شك في نظر الآخرين مما يعرض استقلاليتته للخطر وذلك من إذ المظهر ولذا ينصح أن لا يلجأ إلى هذا الاقتراض بقدر الإمكان (دعنا،

ب-ارتباط مالي غير مباشر: أي أن تكون هناك علاقة مالية بين زوجة المدقق مثلاً، أو أحد أقاربه من الدرجة الأولى، وبين أصحاب القرار أو العاملين في المنشأة محل التدقيق من خلال علاقة تجارية مباشرة، أو من خلال منحها القروض أو الاقتراض منها.

إن استقلالية المدقق تتأثر كما يراها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، بسبب كونه صاحب مصلحة مالية مباشرة فقط، أو بسبب علاقة زوجته أو أولاده القصر أو أي من أقاربه الذين يتولى الإنفاق عليهم مع إدارة المنشأة محل التدقيق، أما الأقارب الآخرون فإن الاستقلالية لا تتأثر بسببهم، إذا كان لهم مصالح مالية مع المنشأة محل التدقيق ممثلة بإدارتها، وبشرط عدم وجود مصالح مالية مشتركة بين المدقق وأقاربه.

وأكد ميثاق شرف المهنة لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لسنة 1980، في المادة 8 منه، على أنه لا يجوز للمدقق أو زوجته أو أولاده الحصول على أية ميزة من عملائه خلال تأديته عملاً لهم سواء كان ذلك في صورة قرض ضمان دين أو أية صورة أخرى.

2-7-3 الخدمات خارج إطار التدقيق أو الخدمات الاستشارية (Advisory Services):

تلجأ إدارة المنشأة محل التدقيق أحياناً إلى طلب خدمات استشارية من المدقق تقع خارج عملية التدقيق لما يتمتع به المدقق من خبرات ومؤهلات تؤهله تقديم تلك الخدمات بكفاءة عالية وبسرعة مناسبة وقد أجازت معايير التدقيق الدولية تقديم تلك الخدمات الاستشارية، بشرط أن:

(دعنا، 2004)

1- لا يؤثر تقديم تلك الخدمات على استقلالية المدقق.

2- لا يكون هناك تدخل من المدقق في القرارات الإدارية، تتحمل إدارة المنشأة محل التدقيق، مسؤولية تلك القرارات.

ومن الخدمات التي يجوز لمدقق الحسابات القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق الدولية، إعداد السجلات المحاسبية، للمنشأة محل التدقيق بشرط:

- 1- أن تتحمل المنشأة محل التدقيق كامل المسؤولية عن تلك البيانات.
- 2- أن لا يكون للموظف الذي قام بإعداد البيانات المالية دور في تدقيقها. (دعنا، 2004)

2-7-4 الأتعاب:

يحدد أتعاب المدقق الشخص أو الجهة التي عينته، و الأتعاب عبارة عن المقابل الذي يتلقاه مدقق الحسابات مقابل خدمات تدقيق البيانات المالية للمنشأة محل التدقيق من أجل إبداء رأيه حول تلك البيانات المالية المدققة. وتلعب قيمة الأتعاب المستلمة من المنشأة محل التدقيق دوراً رئيسياً في التأثير على استقلالية المدقق في إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية المدققة، لذا يتوجب أن تذكر الأتعاب في عقد مكتوب موقع من قبل المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق ويتم تحديدها إما عن طريق مبلغ ثابت أو عن طريق عدد الساعات التي يتم استغلالها في التدقيق، إضافة إلى احتواء العقد على طبيعة الخدمات التي سوف يقدمها المدقق ومدة العقد. (المري ، 2006)

ويظهر دور الأتعاب في حجمها وأهميتها النسبية بالنسبة لمدقق الحسابات، فكلما كبر حجمها وأهميتها بالنسبة للمدقق، أثرت على استقلاليته، لأنه بذلك ليس من السهل التخلي عنها، لما تمثله من وزن نسبي في إيرادات المكتب، وبالتالي سوف يتمشى مع رغبات أصحاب القرار في المنشأة محل التدقيق، في إصدار تقرير يلبي رغباتهم، ويظهر هذا العامل بوضوح في مكاتب التدقيق صغيرة الحجم، للأهمية النسبية لتلك الأتعاب، بعكس مكاتب التدقيق كبيرة الحجم،

التي لا يؤثر حجم الأتعاب على استقلاليته بنفس نسبة التأثير على المكاتب الصغيرة، لانخفاض الأهمية النسبية لتلك الأتعاب.

كما يمكن أن يظهر تأثير الأتعاب على استقلالية وحياد المدقق الخارجي من خلال الدور الذي تلعبه إدارة المنشأة في تحديد هذه الأتعاب، بالرغم من إعطاء هذا الحق من قبل القانون للهيئة العامة للمساهمين، مما قد يمتد الأثر السلبي على استقلاليته. كما أن الأتعاب المشروطة (Contingent Fees) ذات تأثير على استقلالية المدقق إذ يتم تحديد قيمة الأتعاب التي سيتقاضاها بناء على نتائج محددة ومنصوص عليها في العقد المبرم مع المدقق ، وهذا النوع من الأتعاب يتم تجريمه قانونياً.

2-7-5 الهدايا والهبات:

إن تلقي المدقق أو أحد أفراد أسرته الهدايا من العميل، يؤثر سلباً على استقلاليته، ويجعله تحت تأثير الإدارة، مما يدفعه إلى تحقيق توجهاتهم في تقريره، مخالفًا بذلك مبدأ الاستقلالية.

2-7-6 طول فترة ارتباط المدقق بالمنشأة:

يحدث في كثير من الأحيان أن يتولى المدقق مهمة تدقيق حسابات العميل لعدة فترات زمنية، مما يخلق نوع من العلاقة الاجتماعية ما بين موظفي المدقق أو مكتب التدقيق وإدارة موظفي المنشأة، مما يؤثر سلباً على عملية التدقيق، واستقلالية المدقق.

2-7-7 المقاضاة الفعلية أو المتوقعة:

ويقصد بها أنه في حال حدوث خلاف أي كان نوعه ما بين مدقق الحسابات الخارجي وإدارة المنشأة محل التدقيق، ووصول هذا الخلاف إلى القضاء، هنا يتوجب على مدقق الحسابات

الخارجي عدم التأثير بهذا الخلاف، وإبداء رأيه حول تلك القوائم المدققة بمهنية واستقلالية بعيدا عن هذا الخلاف، وبغض النظر عما قد يترتب عليه. (دعنا، 2004)

2-7-8 المنافسة بين مكاتب التدقيق:

تطرق العديد من الباحثين إلى المنافسة الداخلية بين مكاتب التدقيق بعدها من العوامل الرئيسية التي تؤثر سلبا على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي عند إصدار شهادته حول القوائم المالية، ويظهر هذا الأثر السلبي من خلال المنافسة فيما بين مكاتب التدقيق على محاولة استقطاب أكبر عدد من العملاء، والاستعداد بقبول أدنى الأتعاب. (دعنا، 2004)

2-7-9 حجم مكتب التدقيق:

إذ يفترض أن تكون العلاقة بين الاستقلالية وحجم مكتب التدقيق طردية، أي أنه كلما زاد حجم المكتب من إذ عدد المدققين المؤهلين العاملين لديه زاد تمتعه باستقلاليته. (المري، 2006)

2-7-10 تمثيل مكتب التدقيق لأحد مكاتب التدقيق العالمية:

بمعنى أنه كلما كان هناك ارتباط ما بين مكتب التدقيق المحلي مع أحد المكاتب العالمية الكبيرة، كان ذلك سببا في زيادة الثقة بقدرة ذلك المكتب المهنية، وهذا بدوره يزيد من قدرة المكتب، ويمنحه الثقة بالنفس ويبعده عن المؤثرات السلبية على الاستقلالية. (دعنا، 2004)

2-8 التهديدات التي تواجه استقلالية المدقق:

تتعرض استقلالية مدقق الحسابات إلى التهديدات التالية:

- 1- المصلحة الذاتية : وهي الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بتدقيق الأعمال التي تخصه مثل أن تكون له مصالح وجدانية أو مالية أو شخصية أو أمور أخرى.
- 2- الدعاية والترويج : الخطر الذي ينشأ عندما يقوم مدقق الحسابات بأفعال دعائية لتدقيق الحسابات أو ضد موقف العملاء أو رأي غير متحيز.
- 3- الألفة (الثقة) : الخطر الذي ينشأ عندما يكون هناك علاقة وثيقة وغير عادية بين مدقق الحسابات وبين العملاء نتيجة الزيارات المتكررة عليهم.
- 4- التهيب : الخطر الذي ينشأ عندما يقوم المدقق بعملية التدقيق عن طريق الإكراه من قبل العميل أو عن طريق طرف آخر. (الجعافرة، 2008)
- 5- تبعية المدقق للعميل: تتأثر الاستقلالية عندما يكون أحد أعضاء فريق التدقيق قد عمل في منصب مدير أو مسؤولاً لدى العميل أو وكان يعمل لدى العميل بصفة أو مدير وأصبح أحد أعضاء فريق التدقيق الحالي أو أن يقوم بتداول وترويج أسهم العميل وغيرها من السندات المالية أو أداء دور محام والترافع عن العميل أمام أطراف خارجية أو مقاضاتهم. (ابو الليل، 2007)

2-9 استقلالية المدقق في التشريع الكويتي:

حظي موضوع الاستقلالية كأحد معايير التدقيق بأهمية بارزة في الأنظمة والقوانين الكويتية ذات العلاقة بمهنة مدقق الحسابات.

فقد نص قانون مزاوله مهنة مدقق الحسابات في المادة رقم (9) على "أن يحلف مراجع الحسابات الذي تقرر قيد اسمه في السجل يميناً بأن يؤدي أعماله بالأمانة والشرف وأن يراعى

أصول المهنة وألا يخفي الحقيقة عن ذي الشأن وأن لا يفشي أسرار عملائه أو أية معلومات أو تمن عليها بحكم عمله وأن يلتزم بميثاق الشرف المنظم للمهنة".

وبالتالي فإن جانب الاستقلالية والحياد في الرأي وعدم التأثر بأطراف خارجية أثناء ممارسة مهنة مدقق الحسابات هي أحد الجوانب المهمة في الحلف قبل مباشرة أعماله.

إذ نص قانون الشركات التجارية في المادة رقم (162) "لا يجوز الجمع بين عمل مدقق الحسابات والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها".

وكذلك اهتم التشريع الكويتي باستقلال المدقق إذ حرم عليه أن يشترك في تأسيس الشركة التي يقوم بتدقيقها أو أن يكون عضواً في مجلس إدارتها أو أن يعمل فيها بصفة دائمة في عمل فني أو إداري أو استشاري.

كما حددت المادة رقم (161) من قانون الشركات التجارية مسألة تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه وجعلت ذلك من مسؤولية الجمعية العامة للعميل حتى لا يؤثر ذلك على استقلاليته التي يجب أن يتمتع بها لممارسة عمله. "يكون للشركة مراجع حسابات أو أكثر من المحاسبين القانونيين، تعيينه الجمعية العامة وتحدد أتعابه، وعليه مراجعة حسابات السنة المالية التي عين لها".

وقد نصت المادة رقم (163) من قانون الشركات التجارية على التقيد بالاستقلالية والموضوعية بإذ أعطت المراجع حق الاطلاع في أي وقت على جميع دفاتر الشركة ومستنداتها وسجلاتها. وذلك بالنص على ما يلي: "لمراجع في كل وقت الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات التي يرى ضرورة الحصول عليها. وله الحق أيضاً أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها" (قانون الشركات التجارية رقم 15 لسنة 1960).

المبحث الثاني - الدراسات السابقة:

أولاً- الدراسات العربية:

فيما يلي عرض لأبرز الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة :

- دراسة مطر (1992) بعنوان: "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن دراسة ميدانية تحليلية مقارنة":

هدفت الدراسة إلى استكشاف أهم العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي في الأردن، وكذلك سبل ووسائل تدعيم هذا الاستقلال. ولقد شملت هذه الدراسة عينة قوامها 139 مفردة تم اختيارها عشوائياً من بين الفئات ذات العلاقة وهم: المدققون، ومستخدمو البيانات المالية المدققة، وجهات الرقابة والإشراف على المهنة.

وكشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

أولاً: وجود بعض الاختلاف في وجهات نظر الفئات الثلاث حيال الوزن النسبي للعوامل المؤثرة على استقلال المدقق، وكذلك حيال السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال، رغم أن هذا الاختلاف لم يكن جوهرياً إلا بشأن عامل المنافسة في سوق المهنة والذي تضاربت الآراء بشأن مدى واتجاه تأثيره على استقلال المدقق الخارجي بالأردن، واتجاه هذا التأثير.

ثانياً: بين العوامل المؤثرة على استقلال المدقق احتل دور الإدارة في تعيين المدقق وعزله، وتحديد أتعابه المرتبة الأولى، في حين احتلت الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل المرتبة الأخيرة بين هذه العوامل.

ثالثاً: عدم تطابق وجهات نظر المدققين العاملين بالمكاتب الكبيرة مع وجهات نظر أقرانهم العاملين بالمكاتب الصغيرة تجاه كثير من العوامل المؤثرة على استقلال المدقق، وعدم الاتفاق أيضاً بشأن أولويات السبل الملائمة لتدعيم هذا الاستقلال.

رابعاً: اتفاق الفئات المشمولة بالدراسة على مجموعة من المتطلبات الضرورية لتدعيم استقلال المدقق الخارجي بالأردن، من أهمها:

1. التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة.
2. وضع ميثاق شرف للمهنة.
3. وضع حد أدنى لأتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنه وذلك بقصد الحد من المناقشة الضارة في سوق المهنة.

- دراسة الحسني (1999) بعنوان: "استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة".
هدفت هذه الدراسة إلى:

- 1- عرض الاتجاهات الحديثة في مجال استقلال المدقق الخارجي سواء بالنسبة للمنظمات المهنية أو التشريعات.
- 2- محاولة وضع إطار ومضمون لحياد المدقق.
- 3- استخلاص مظاهر الحياد في دول المقارنة (الكويت، الإمارات العربية المتحدة، الأردن، المملكة المتحدة) من واقع التشريعات والتوصيات والدراسات المهنية فيها.

اتبع الباحث المنهج الوصفي في دراسته وأهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي:

- 1- أصبحت الحاجة ماسة وملحة لتحديد معايير المراجعة ومعايير المحاسبة واجبة التطبيق ومنها معيار استقلال المدقق، ذلك أن استمرار الوضع القائم غياب اعتماد المعايير الدولية وعدم توفر البديل الوطني المناسب يؤدي إلى مشاكل متعددة منها زيادة عدم المصادقية في البيانات المالية.

2- قد يبدو أنه لا توجد علاقة وطيدة بين استقلال المدقق الخارجي واستقلال المدقق الداخلي، لكن الحقيقة ليست كذلك إذ كلما كان المدقق الداخلي متمتعاً بقدر وافٍ من الاستقلال شكلاً ومضموناً كان لذلك أثر إيجابي على تعاونه مع المدقق الخارجي بعيداً عن عدم التحيز.

- دراسة: كراز (2002) بعنوان: "أثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع" (دراسة مقارنة).

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على استقلال المدقق في ظل وجود بنى تنظيمية قاصرة لبعض الشركات العاملة في سوريا التي يشوبها الكثير من نقاط الضعف، واتباع الباحث في هذه الدراسة منهجاً مختلطاً: أولهما استنباطي، وثانيهما استقرائي:

استهدف المنهج الاستنباطي من البحث وضع المقترحات لتدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي في سورية في أثناء قيامه بأداء عمله وذلك بالاستناد إلى أدبيات المهنة، ولما هو معمول به في دول المقارنة. بينما ركز المنهج الاستقرائي من البحث على اختبار مدى استقلال مدقق الحسابات الخارجي في سورية، ومدى حفاظه على مقومات استقلاله تجاه إدارة الشركة محل المدققة، ولتحقيق ذلك فقد صمم الباحث استبياناً مؤلفاً من 25 سؤالاً.

توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- يعد قانون التجارة السوري مقصراً في مجال تعزيز وتدعيم استقلال المدقق إذ لم يمنع تفويض الصلاحيات من الجمعية العمومية لمجلس إدارة الشركة كما أنه لم يمنع المدقق من أن يكون له علاقات شخصية ومالية ومن تقديم خدمات استشارية للشركات التي يراجع حساباتها.
- تقصير جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا في تثقيف أعضائها بضرورة تعزيز استقلالهم تجاه الشركة التي يراجعون حساباتهم وضرورة إبراز هذا الاستقلال للأطراف

المستفيدة من تقريرهم، وكذلك عدم كفاية قواعد السلوك المهني التي أصدرتها وعدم تخصيص ندوات ومحاضرات حول موضوع استقلال المدقق ومواضيع أخرى تمس المهنة بشكل مباشر.

- هناك تدخل كبير من قبل رئيس وأعضاء مجلس إدارة الشركات الخاضعة للمراجعة سواء الخاصة أو المشتركة في تعيين وعزل وتحديد أتعاب المدقق الخارجي وذلك نتيجة قصور القوانين السارية وبالأخص قانون التجارة السوري. كما توجد أخطاء في البنية التنظيمية للشركات المشتركة التي كثيراً ما يكون أعضاء جمعيتها العمومية هم أنفسهم أعضاء مجلس إدارتها، أما في الشركات الخاصة فيكون مجلس الإدارة هو المسيطر على كل ما في الشركة ويعود ذلك لعدم فصل الواجبات والصلاحيات والمسؤوليات بين كل من مجلس إدارة هذه الشركات وجمعيتها العمومية.
- نتيجة المنافسة بين شركات المراجعة وكثرتها في سوريا وقلة الشركات المطالبة، بتعيين مدقق حسابات. أصبح المدققون في كثير من الأحيان يعتمدون في إيراداتهم على شركة واحدة. كما يقدم المدققون خدمات استشارية أخرى مثل خدمات تؤثر على استقلالية المدقق مثل مسك الحسابات والسجلات والدفاتر وإعداد الحسابات الختامية واتخاذ القرارات بالنيابة عن الإدارة مما يفقدهم الاستقلالية.
- كثيراً ما يتم تعيين المدقق الخارجي بناء على العلاقات الشخصية بين المدقق وأعضاء الشركة. كما أن استمرار المدقق في عملة لدى الشركة فترة طويلة أحياناً تزيد عن سبع سنوات يعرض استقلاله للخطر.

- دراسة: الهنيني (2004) بعنوان تطوير نظام للحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني

هدفت الدراسة إلى تطوير نظام للحاكمية المؤسسية يمكن تطبيقه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتعزيز استقلالية مدقق الحسابات القانوني واختبار مدى إدراك مدقق الحسابات في الأردن لمفهوم الحاكمية المؤسسية، وكذلك دراسة مدى اهتمام مدقق الحسابات بمراجعة كفاءة نظام الحاكمية المؤسسية المطبق بالشركات المساهمة العامة الأردنية، وبيان أثر كفاءة هذا النظام على استقلالية مدقق الحسابات.

اتبعت الباحثة في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة والبالغة 120 مدققاً ممارساً للمهنة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع مجموعة من المدققين.

توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- يوجد إدراك جيد من قبل مدققي الحسابات في الأردن لمفهوم الحاكمية من خلال لجنة التدقيق.
- تؤثر كفاءة نظام الحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة إيجاباً على استقلالية مدقق الحسابات.
- إن مبادئ نظام الحاكمية المؤسسية المتعلقة بالإدارة التنفيذية مثل مراعاة الآداب والسلوك المهني، وإيجاد نظام كفاء للرقابة الداخلية، وتحديد وإدارة مخاطر الشركة، وتطوير الخطط الإستراتيجية، والإشراف على عمليات الشركة التشغيلية، وإعداد التقارير المالية بأمانة. كل هذه العوامل، تؤثر إيجابياً على استقلالية مدقق الحسابات.

- أن مقومات نظام الحاكمة المؤسسية، ووجود وثيقة الحاكمة المؤسسية التي تحدد صلاحيات ومسؤوليات كل عضو في الشركة، ووجود أنظمة فاعلة كنظام التقارير المالية، تؤثر إيجابياً على استقلالية مدقق الحسابات.

- دراسة: دعنا (2004) بعنوان: "العوامل التي تنال من استقلالية مدقق الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية.

هدفت الدراسة إلى استكشاف العوامل التي تنال من استقلالية مدققي الحسابات في فلسطين عند إبداء الرأي الفني المحايد من خلال الاطلاع على آراء المهتمين في هذا المجال وحثّ المدققين على الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وخاصة المتعلقة بالاستقلالية والالتزام بقواعد السلوك المهني والتحلي بأعلى درجات الاستقلالية وقياس مدى مساهمة الاستقلالية في رفع مستوى أداء وفاعلية ونوعية التقرير المعد من قبل المدقق وأثر الاستقلالية على جودة القرار الاقتصادي ومدى سلامته بالنسبة للمهتمين في القوائم المالية وأثر ذلك على تطوير مهنة تدقيق الحسابات.

اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يبحث في استقلالية مدقق الحسابات في الفكر المحاسبي وما صدر عن المجامع المهنية من معايير تخص الاستقلالية، ومن خلال دراسة ميدانية قام بها الباحث، إذ وزع استبياناً على الأطراف ذات العلاقة بالموضوع بالإضافة إلى المقابلات الشخصية.

توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- عدم التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق يؤثر سلباً على استقلاليته مما يتطلب من الجهات الحكومية والمهنية المعنية بمهنة التدقيق العمل على إيجاد معايير تدقيق تلائم المجتمع الفلسطيني.

- أن المنظمات المهنية، لها تأثير إيجابي على استقلالية المدقق، مما يفرض على تلك المنظمات العمل على تعزيز دورها على صعيد العمل من أجل تطوير مهنة التدقيق.
- التزام المدقق بقواعد السلوك المهني يؤثر إيجاباً على استقلاليته، مما يستدعي حث المدقق على الالتزام بها.
- قيام إدارة المنشأة بتعيين المدقق يؤثر سلباً على استقلاليته، وبناءً على ذلك يتوجب أن تقوم الهيئة العامة للمساهمين بتعيينه حفاظاً على استقلاليته.
- أن تفرغ المدقق لمهنة التدقيق يؤثر إيجاباً على استقلاله.

- دراسة: أبو غانم (2003) بعنوان: العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن.

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن، وتشمل هذه العوامل ما يلي: عوامل مادية وعوامل سلوكية وعوامل متعلقة بالعميل وعوامل متعلقة بمكتب التدقيق وعوامل متعلقة بالمصادقية.

اتباع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة، إذ جرت هذه الدراسة على عينة من المدققين المرخصين فئة (أ) وعددهم 476 مدققاً كما ورد في الدراسة.

توصلت الدراسة إلى ما يلي: يتأثر استقلال المدقق الخارجي في الأردن بمجموعة من العوامل يمكن ترتيبها من إذ درجة تأثيرها على استقلالية المدقق كالاتي:

- العوامل المتعلقة ببيئة التدقيق من إذ المنافسة بين مكاتب التدقيق ومن إذ العلاقات الشخصية بين المدقق والعميل.
- العوامل السلوكية المتمثلة في التعارض بين المصالح والأهداف بين المدقق والعميل وطريقة تعيين المدقق وعزله.

- العوامل المتعلقة بالعميل المتمثلة في المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ودور الإدارة في اختيار المدقق ووضع العميل المالي.

- العوامل المادية المتمثلة في أتعاب المدقق وتقديم الخدمات الاستشارية.

- العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والمتمثلة في حجم مكتب التدقيق وطول الفترة الزمنية الخاصة بعملية التدقيق.

- دراسة (المري، 2006) بعنوان : " العوامل المؤثرة في استقلالية مراجعي الحسابات الخارجيين في الكويت"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير العوامل المؤثرة في استقلالية مدققي

الحسابات الخارجيين في الكويت، وللتحقق من ذلك قام الباحث بتطوير استبانة تألفت من 48 فقرة حسب تدرج ليكرت الخماسي إذ غطت هذه الفقرات خمسة مجالات.

◇ العوامل المادية.

◇ العوامل السلوكية.

◇ العوامل المتعلقة بالعميل.

◇ عوامل بيئة المراجعة.

◇ عوامل مكتب المراجعة.

واعتمد الباحث على المنهج المسحي الوصفي، بعد التحقق من صدق الأداة وثباتها تم

إجراء حصر شامل لجميع أفراد المجتمع إذ تم توزيع (43) استبانة استرجع منها (38) استبانة

أي بنسبة 88.3% وبعد جمع البيانات وتحليلها توصل الباحث إلى النتائج التالية:

◇ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المادية المتعلقة بالمدقق واستقلالية مدقق

الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الكويت.

◇ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل السلوكية المتعلقة بالمدقق واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

◇ إجراء مزيد من الدراسات حول العوامل التي تؤثر في استقلالية المدقق الخارجي.
 ◇ قيام جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بتحديد حد أدنى لأتعاب المدقق لا يجوز للمدقق التنازل عنها، وذلك لقيام المدقق بعمله بنزاهة.

- دراسة (أبو ليل، 2007) بعنوان: "القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق وأثرها على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن في ظل معايير التدقيق الدولية"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير القوانين الأردنية المرتبطة بمهنة التدقيق على استقلالية المدقق الخارجي، ولتحقيق هذا الهدف تم اتباع المنهج الوصفي والتحليلي من خلال توثيق المعلومات التاريخية الخاصة بالموضوع وتحليلها كما تم تصميم استبانة مكونة من (68) فقرة تقيس أثر القوانين الأردنية المرتبطة بمهنة التدقيق موضوع البحث على استقلالية المدقق الخارجي، من خلال توزيع الاستبانة على (116) مفردة من مكاتب التدقيق المحلية و(6) مكاتب تدقيق دولية وتحليلها عن طريق برنامج (SPSS) الإحصائي واستخراج النتائج. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ومن أهمها:

1- اتفقت عينتا الدراسة المأخوذة من مكاتب التدقيق المحلية ومكاتب التدقيق الدولية على وجود أثر إيجابي لكل القوانين الأردنية المرتبطة بمهنة التدقيق محل الدراسة على استقلالية المدقق الخارجي.

2- تباينت آراء عينتي الدراسة إذ رأت عينة المكاتب المحلية أن معايير التدقيق الدولية هي أكثر القوانين التي ركزت على استقلالية المدقق الخارجي بالمقارنة مع المكاتب الدولية التي أفادت أن قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 هو أكثر القوانين تأثيراً على موضوع الاستقلالية.

3- اختلفت درجة تركيز عينتي الدراسة على مواضيع بنود القوانين إذ ركزت عينة المكاتب المحلية على موضوع الاستقلالية، وواجبات المدقق، والمسؤولية القانونية، وإعداد الميزانية العمومية، والتعيين على التوالي أما المكاتب الدولية فقد ركزت على الاستقلالية، والتعيين وواجبات المدقق، وإعداد الميزانية وأخيراً المسؤولية القانونية.

4- لا يوجد في قانون الشركات الأردني ما يمنع مدقق الحسابات من فتح أكثر من مكتب تدقيق أو الدخول بشراكة في أكثر من مكتب تدقيق، مما يساعده على التحايل على قانون تنظيم مهنة المحاسبة والذي ينص على أنه لا يجوز اختيار محاسب قانوني لتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة والخاصة وذات المسؤولية المحدودة مدة تزيد على أربع سنوات متتالية على أن تؤخذ موافقة الهيئة العليا على ما زاد على ذلك.

5- لا يوجد جهات رقابية تقوم بمراقبة شركات التدقيق وأدائها مثل Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

- دراسة (قايد ، 2008) بعنوان " العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية :دراسة ميدانية"

هدف هذا البحث إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في بيئة ممارسة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، تم تقسيم البحث إلى جزأين رئيسيين: الجزء الأول تناول الجانب النظري، وفيه تمت

مراجعة ومناقشة الأدبيات ذات العلاقة بموضوع الرسالة، بينما انصب الجزء الثاني على مسح ميداني باستخدام استبانة تم توزيعها على عينة البحث قصد بها اختبار العوامل الأكثر تأثيراً على استقلال المراجع.

وقد أظهرت نتائج البحث أن هناك توافقاً كبيراً بين أفراد عينة البحث (المكاتب الفردية، والشركات المهنية) حول العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات في المملكة العربية السعودية، كما أن هناك اتفاقاً بين أفراد عينة البحث على أن استقلالية مراجع الحسابات تعد من أهم القضايا المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بجودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى أنه كان هناك إجماع بين عينة البحث على أن المعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة المتعلقة بالاستقلال أعطت المراجع المقومات الذاتية حتى يتمكن من المحافظة على استقلاله، و أخيراً نجد أن النتائج أيدت فرضيات الدراسة.

واختتم البحث بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة وضع إطار عام للعوامل المؤثرة على استقلال المراجع ليس فقط من وجهة نظر فئة معينة، ولكن من وجهة نظر عدة فئات حتى يمكن التقليل من مخاطر فقدان المراجع لحياديته واستقلاله. والعمل على إيجاد كافة السياسات والإجراءات التي من شأنها الحفاظ على استقلال المراجع، وخصوصاً خلق الظروف البيئية الملائمة لتحقيق الاستقلال المنشود، وبما يسهم في تحقيق الجودة المطلوبة لمهنة المراجعة.

ثانياً- الدراسات الأجنبية:

- دراسة (2002) Change بعنوان: **“The Impact of: Reputation, Audit Contract Type, Tenure, Audit Fees and other Services on Auditors; Perceptions of Audit Quality”**

ركزت هذه الدراسة على العلاقة ما بين سمعة المدقق ومدة العلاقة بين المدقق والعميل ونوع عقد المدقق ومستوى الاعتماد على الأتعاب وأثرها على اتجاه المدقق لجودة المدقق والاستقلالية، تم جمع بيانات هذه الدراسة من خلال الإجابات التي تم تحصيلها من استبانة دراسة حالة وبعد مراجعة المعلومات في دراسة الحالة هذه بنى المدققون أحكامهم على أنه يمكن التحكم بنوعية الأعمال المراجعة المقدمة وأن خطر عدم استقلالية المدقق أصبح في تضاد حول نوعية خدمات التدقيق المقدمة. وأشارت نتائج الدراسة بأن اتجاه المدققين نحو جودة المدقق يتأثر بنوع العقد وأن خطر إعاقة استقلالية المدقق يصبح كبيراً في حال أصبح معتمداً على الشركة التي يعمل بها مالياً فيما يخص التلاعب في إصدار البيانات المالية للعميل فإن طول مدة علاقة المدقق مع العميل ونوع العقد ومستوى الاعتماد المالي للعميل على الشركة يؤثر على احتمالية اكتشاف تلاعب في البيانات.

- دراسة (2002) Vivien. Et. al, بعنوان: **“Auditor Independence and Audit Risk in the UK: A Reconceptulization”**

جاءت هذه الدراسة للتعرف على مخاطر التدقيق ولتحمي استقلالية المدقق الفعلية، وكشفت الدراسة أنه توجد هناك مخارجات ضعيفة عندما لا تتوافر طرق حماية كافية ضد التهديدات ومثل هذه التهديدات التي يواجهها في الممارسة المهنية تظهر من القضايا مثل مخاطر المدقق الذاتية، ووجدت الدراسة أيضاً بأن بعض ممارسات الإدارة تعد عامل ضغط كبير على

المدقق وبأن الضغوط الموجهة نحو استقلالية المدقق التي تنشأ داخل شركات المدقق أنفسهم أو هي غير معرفة ضمن نموذج مخاطر المدقق الحالي والذي يتطرق إلى كشف القضايا وليس لعلها وتقترح الدراسة عمل نموذج مخاطر موسع.

ويقترح الباحث معالجة الأخطار التي تواجه الاستقلالية سواء كانت صورية أو فعلية بشكل منفصل عن الأخطار المستمرة.

- دراسة (2002) Guy & Zeff بعنوان: **“Independence and Objectivity .Retired Partners on Audit Committees”**

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تعيين الشركاء المتقاعدين من شركات المدقق في مجلس إدارة الشركة محل التدقيق على استقلالية وموضوعية مكتب التدقيق، وقد جاءت هذه الدراسة نتيجة انهيار شركة انرون للطاقة، ففي بعض البلدان كالولايات المتحدة وكندا والمملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلاندا لا تسمح بتعيين مدققين متقاعدين في مجلس إدارة الشركة محل التدقيق إلا بعد مرور سنة على الأقل منذ ترك المدقق لعمله الأصلي، فمثلا في الولايات المتحدة تسمح بمثل هذه الممارسة طالما ليس هناك تأثير لتبعية مالية.

وقد أشارت هيئة تنظيم الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) في القاعدة رقم 2-10 (عمل مدقق سابق لحساب شركة عميل) "إذا أصبح الشريك المتقاعد لشركة المدقق عضوا في مجلس إدارة في شركة تقوم شركة المدقق الذي هو شريك فيها بتدقيق حساباتها فيجب أن يتم الإفصاح عن ذلك في التقرير النهائي" هذه القاعدة تغطي كل الشركاء المتقاعدين من شركة المدقق بغض النظر عن عملهم (المدقق، ضريبة، مستشار مالي) التي تؤثر في استقلالهم، فيجب على شركة المدقق:

1- إغلاق أي رصيد رئيس يتعلق بالشريك المتقاعد.

2- إنهاء أي ترتيب مالي مع شريك متقاعد.

3- ضمان أن الشريك المتقاعد ليس له تأثير على عملية المدقق.

اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج التاريخي، فلم يتناول الباحث فيها جانبا عمليا لمعرفة مدى استقلال المدقق وأثر تعيين الشركاء المتقاعدين من شركات المدقق إلى مجلس إدارة الشركة محل التدقيق في استقلاليته.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة بأن شركة المدقق تفقد استقلاليتهام وموضوعيتها في حالة قيامها بتدقيق شركة أحد أعضاء مجلس إدارتها شريك متقاعد من شركة المدقق، وهذا يؤدي إلى فقدان الموضوعية والاستقلالية في التقارير المالية النهائية من قبل مستخدمي البيانات المالية.

- دراسة (2003) Yang بعنوان: **“Auditor Independence Issues in China”**.

جاءت هذه الدراسة لتبحث في تطور بيئة المدقق في الصين وذلك لاختلافها عن العالم الغربي وذلك بعد محاولة الصين تطبيق سياسة السوق المفتوح مما دعا إلى توافر خدمات تدقيقية مستقلة وجاءت هذه الدراسة لتبحث في عدد من أسباب نقص الاستقلالية في مهنة التدقيق في الصين، وخلصت إلى مجموعة من النتائج من ضمنها أن هنالك تحديا كبيرا يواجه مهنة التدقيق في الصين نحو تحسين والحفاظ على الاستقلالية كشفت عن أن هنالك تضاربا في المصالح في مهنة التدقيق بسبب اعتماد الصين على السوق المغلق لفترة طويلة إذ كانت مهنة التدقيق تقع في إطار حكومي فقط. وأوصت الدراسة بأنه يجب على هيئة الأوراق المالية الصينية أن تقوي وتعزز من دورها الرقابي على جميع النشاطات وأنه يجب على المهنة ككل. أن توفر حوافز للمدققين كي يتصرفوا باستقلالية وخاصة بأن يقاوموا المغريات والضغوط التي تمارسها الحكومة.

- دراسة (2005) Abu Baker et al, بعنوان: **“Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian Loan Officers Perceptions”**

إذ هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتوضيح العوامل المؤثرة في استقلالية مدققي الحسابات من وجهة نظر الموظفين المسؤولين عن الإقراض، وقد تكونت عينة الدراسة من (86) موظفاً في بنوك تجارية ماليزية، واستخدم الباحثون المنهج الوصفي إذ استخدموا استبانة وزعت على أفراد العينة.

وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة وجود شركات صغرى تتولى التدقيق ضمن بيئة تنافسية عالية مما يؤثر سلباً على جودة واستقلالية المدقق الخارجي، إضافة إلى وجود شركات تدقيق تخدم العملاء والزبائن لفترة طويلة تعنى بتقديم خدمات الإرشاد الإداري، إضافة إلى وجود رسوم تدقيق مرتفعة علاوة على عدم وجود مجلس تدقيق رقابي يقوم بضبط عملية تدقيق الحسابات هي عوامل تسهم في ارتفاع مستوى خطورة عدم توفر الاستقلالية.

كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أن من بين أهم العوامل التي تؤثر في استقلالية مدقق الحسابات حجم شركة التدقيق يليها في الأهمية التملك، والمنافسة وعدم وجود مجلس التدقيق بالإضافة إلى حجم أو مقدار رسوم التدقيق.

- دراسة (2005) Chen, Elder & Liu بعنوان: **“Auditor Independence, Audit Quality and Auditor – Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan”**

هدفت إلى دراسة استقلالية مدقق الحسابات والمفاوضات والنقاشات بين المدقق والعميل أثناء تدقيق البيانات المالية. ودراسة أثر نوعية وجودة التدقيق على مخرجات المفاوضات ما بين العميل والمدقق. وقد تكونت عينة الدراسة من (960) شركة وتتألف من (622) شركة عامة

مسجلة في بورصة أسهم تايوان و(338) شركة عامة مسجلة في سوق (GreTai GTSM Securities Market) في نهاية عام 2001، ضمن مجتمع الدراسة الأصلي في تايوان.

واعتمد الباحث على المنهج الوصفي المسحي واستخدم الاستبانة كأداة لجمع البيانات إذ تكون من جزأين وتناول الجزء الأول النتيجة النهائية من المفاوضات بين العميل والمدقق، أما الجزء الثاني فتعلق بخلفية شركة التدقيق من إذ ملكية المدققين لخدمات التدقيق المقدمة للعملاء.

وأظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

- تقديم دليل عملي وتجريبي عن واقع المفاوضات بين العميل والمدقق في تدقيق البيانات المالية.
- تلعب جودة ونوعية المدقق دورا كبيرا في استقلالية المدقق، إذ ترتفع درجة الاستقلالية كلما كان المدقق عالي الكفاية والجودة.
- وجود عوامل أخرى تؤثر على قدرة المدقق في مقاومة الضغوط الإدارية في تدقيق البيانات المالية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- ◇ تناولت الدراسات المحلية السابقة في مجملها العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق إلا أنها لم تتناول بشيء من التركيز مدى توفر معيار أو شرط الاستقلالية في عمل المدقق خلال الممارسة الفعلية لعملة في دولة الكويت، إذ تتميز هذه الدراسة عن دراسة (المري، 2006) بحدائتها و تركيزها على توفر معيار أو شرط الاستقلالية في عمل المدقق في دولة الكويت وليس العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق كما في باقي الدراسات السابقة . إذ قام (المري، 2006) بتناول العوامل التالية من إذ تأثيرها على توافر شرط الاستقلالية : العوامل

المادية، العوامل السلوكية، العوامل المتعلقة بالعميل، عوامل بيئة المراجعة، وعوامل مكتب المراجعة. بينما تقوم دراستنا على استعراض لمدى توافر شروط الاستقلالية لدى المدققين مما يبرز من أهمية هذه الدراسة .

ويسعى الباحث من خلال الدراسة التحليلية وتحليل نتائج الاستبانة التي ستستخدم في جمع المعلومات، إلى التعرف على مدى توافر شرط استقلالية المدقق الخارجي في الكويت، ومن ثم على المعوقات التي تعيق توفرها وذلك من وجهة نظر جميع الأطراف ذات العلاقة ممثلين بعينة الدراسة والمؤلفة من المدققين الخارجيين والمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والمحللين الماليين.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 مقدمة

2-3 منهجية الدراسة

3-3 مجتمع الدراسة وعينتها

4-3 خصائص عينة الدراسة

5-3 مصادر جمع البيانات

6-3 اختبار الصدق والثبات

1-6-3 الصدق الظاهري

2-6-3 اختبار الثبات

7-3 اختبار التوزيع الطبيعي Normality

8-3 المعالجة الإحصائية

1-3 مقدمة:

يتناول هذا الجزء تصميم الدراسة والإجراءات التي تستخدم فيها التي تتضمن وصفاً لأفراد الدراسة وطرق المعاينة وثبات أدواتها وإجراءات تصميمها وجمع بياناتها والمعالجات الإحصائية المستخدمة.

2-3 منهجية الدراسة:

تقوم الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة

3-3 مجتمع الدراسة وعينتها:

تتكون مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين ومستخدمي البيانات المالية من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والمحللين الماليين، وسوف يتم اختيار عينة مقصودة من أفراد هذا المجتمع تشتمل على (75) شخص وقد تم استرداد 62 استبانة صالحة للتحليل.

4-3 خصائص عينة الدراسة:

(1) المؤهل العلمي:

جدول (3- 1)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل

المؤهل العلمي	تكرار	النسبة المئوية %
دكتوراه	-	-
ماجستير	5	8.1
بكالوريوس	50	80.6
دبلوم	4	6.5
أخرى	3	4.8
المجموع	62	100

يشير الجدول السابق إلى أن 8.1% من العينة من حملة الماجستير و80.6% من العينة من حملة البكالوريوس، و6.5% من العينة من حملة الدبلوم والباقي من حملة المؤهلات الأخرى مما يدل على ارتفاع حملة المؤهلات الجامعية لدى أفراد عينة الدراسة وبما يعزز من قدرتهم على إنجاز أعمالهم بكفاءة.

(2) التخصص:

جدول (2-3)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة المئوية %	تكرار	التخصص
82.3	51	محاسبة
9.7	6	إدارة أعمال
3.2	2	اقتصاد
1.6	1	مالية ومصرفية
3.2	2	أخرى
100	62	المجموع

نلاحظ أن النسبة الأكبر من العينة من حملة تخصص المحاسبة وبما يسهم في تعزيز دقة الإجابة عن أسئلة الدراسة.

(3) طبيعة العمل:

جدول (3-3)

توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

النسبة المئوية %	تكرار	طبيعة العمل
40.3	25	مدقق خارجي
45.2	28	مستخدم للقوائم المالية
14.5	9	جهاز الرقابة والإشراف
100	62	المجموع

نلاحظ أن 40.3% من العينة مدققون خارجيون وأن 45.2% من العينة مستخدمون للقوائم المالية أما 14.5% من العينة فمن جهاز الرقابة والإشراف.

4) طبيعة سنوات الخبرة:

جدول (3-4)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	تكرار	سنوات الخبرة
21	13	أقل من 5 سنوات
40.3	25	5- أقل من 10 سنوات
19.4	12	10-15 سنة
19.4	12	أكثر من 15 سنة
100	62	المجموع

نلاحظ أن 40.3% من العينة تتراوح خبرتهم بين (5- أقل من 10 سنوات) و 21% منها تقل خبرتهم عن 5 سنوات، أما باقي العينة فتزيد خبرتهم عن 10 سنوات، مما يدل على أن النسبة الأكبر من العينة تتراوح خبرتهم بين (5- أقل من 10 سنوات).

3-5 مصادر جمع البيانات:

اعتمد الباحث في توفير معلومات الدراسة على مصدرين رئيسيين هما:

- 1- مصادر أولية أداها استخدام استبانة توزع على عينة الدراسة لاستكشاف آرائهم حول مدى توفر شرط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت.
- 2- مصادر ثانوية تشتمل الكتب والدوريات والرسائل العلمية والمواقع الإلكترونية التي عالجت موضوع الدراسة أو الدراسات ذات الصلة.

أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد استبانة كأداة لتحقيق أهداف الدراسة، و تقسم الاستبانة إلى قسمين رئيسيين، الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة، والثاني: معلومات خاصة بالدراسة لتكون من أسئلة تغطي فقراتها محاور الدراسة.

وفيما يلي جدول يوضح الفقرات التي تقيس متغيرات الدراسة:

الجدول (3-5)

قياس متغيرات الدراسة من خلال فقرات الاستبانة

الفقرات	القسم	الفرضية
10-1	الثاني/ السؤال الأول	الأولى
10-1	الثاني/ السؤال الثاني	الثانية

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لقياس متغيرات الدراسة إذ تم إعطاء الأوزان

التالية لمقياس الدراسة كما يلي:

الجدول (3-6)

المقياس المستخدم في الدراسة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	لا أدري	أوافق	أوافق بشدة
1	2	3	4	5

وقد تم اعتماد المقياس التالي لتحديد مستوى الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستبانة

وهو:

5-4.5 مرتفع جدا

3.75-4.5 أقل من مرتفع

3-3.75 أقل من متوسط

2-3 أقل من منخفض

أقل من 2 منخفض جدا

3-6 اختبار الصدق والثبات:

3-6-1 الصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الأولي لأداة الدراسة قام الباحث بتوزيع الأداة بصورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الأردنية والجامعات الأردنية الأخرى من ذوي الخبرة والكفاءة بهدف الكشف عن قدرتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك للتأكد من وضوح وسلامة صياغة الفقرات وصلاحيته لقياس ما صممت لقياسه، وإجراء أية تعديل من حذف أو إضافة أو نقل من مجال إلى آخر.

3-6-2 اختيار الثبات:

لقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس إذ بلغت قيمة α للاستبانة ككل = 82.3% وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة 60%. وقد تبين أن قيمة α لكل متغير على حدة أعلى من النسبة المقبولة 60% والجدول التالي يوضح قيمة α لكل متغير من متغيرات الدراسة.

جدول (3-7)

اختبار الصدق والثبات

قيمة α %	الفقرات
81.7	الخاصة بالفرضية الأولى
69.8	الخاصة بالفرضية الثانية
82.3	الفقرات مجتمعة معا

7-3 اختبار التوزيع الطبيعي Normality:

لقد تم استخدام اختبار (K-S) لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي إذ تبين أن قيمة sig أعلى من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبناء عليه فقد تم استخدام الاختبارات المعلمية لاختبار الفرضيات.

جدول رقم (3-8)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

قيمة sig	الفرضية
0.634	الخاصة بالفرضية الأولى
0.713	الخاصة بالفرضية الثانية
0.398	الفقرات مجتمعة معا

9-3 المعالجة الإحصائية:

في تحليل بيانات الدراسة سيتم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي مثل النسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري. أما في اختبار فرضياتها فسيتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتعارف عليها لاختبار الفرضيات مثل اختبار (t) للعينات المستقلة الواحدة، واختبار التباين الحادي ANOVA، و اختبار (K-S) لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

الفصل الرابع

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات

1-4 تحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

2-4 اختبار الفرضيات

4-1 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

لقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة نحو الفقرات أدناه:

- **الفرضية الأولى:** لا تتوافر شروط الاستقلالية لمدقي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة (مدقي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية، وجهات الرقابة والاشراف).

جدول (1-4)

آراء عينة الدراسة بخصوص مدى توافر شروط استقلالية مدقي الحسابات الخارجيين بدولة

الكويت

السؤال	مدقي الحسابات			مستخدمي القوائم المالية			جهات الرقابة والاشراف			العينة جميعها		
	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة
1- يتم في معظم الأحيان تعيين مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين.	4.3200	.62716	مرتفع	3.7143	1.35693	متوسط	3.4444	1.50923	متوسط	3.9194	1.17764	مرتفع
2- يتم في معظم الأحيان تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين.	4.1200	.72572	مرتفع	3.8571	1.20844	مرتفع	3.7778	1.39443	مرتفع	3.9516	1.06243	مرتفع
3- يتم في معظم الأحيان عزل مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين.	3.9200	.90921	مرتفع	3.5357	1.29048	متوسط	4.0000	1.11803	مرتفع	3.7581	1.12622	مرتفع
4- توجد في معظم الأحيان مصالح مالية أو وظيفية بين إدارة الشركة ومدقق حساباتها الخارجي.	2.3200	1.10755	منخفض	2.8571	1.07890	منخفض	3.3333	.70711	متوسط	2.7097	1.09225	منخفض
5- توجد في معظم الأحيان علاقات عائلية أو قرابية بين إدارة الشركة ومدقق حساباتها الخارجي.	2.5600	1.12101	منخفض	2.5357	.92224	منخفض	3.2222	.97183	متوسط	2.6452	1.02584	منخفض
6- تسود بين مكاتب التدقيق في دولة الكويت منافسة	3.6000	1.29099	متوسط	3.2500	1.32288	متوسط	3.8889	.92796	مرتفع	3.4839	1.26416	متوسط

العينة جميعها			جهات الرقابة والإشراف			مستخدمي القوائم المالية			مدققي الحسابات			السؤال
مستوى الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	مستوى الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	مستوى الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	مستوى الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	
												حادة لاجتذاب العملاء تؤدي إلى دعم الإدارة في فرض هيمنتها على مدققي الحسابات الخارجيين.
منخفض	1.15176	2.5968	متوسط	.97183	3.2222	منخفض	1.02611	2.6429	منخفض	1.28193	2.3200	7- لا يراعي الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين أخلاقيات المهنة في تعاملهم سواء مع الزملاء أو مع العملاء.
منخفض	1.03929	2.6613	متوسط	.78174	3.1111	منخفض	1.03126	2.7857	منخفض	1.07548	2.3600	8- لا يتورع الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من قبول الهدايا أو حتى الرشاوي من العملاء.
متوسط	.92957	3.6129	مرتفع	.70711	4.0000	متوسط	.82616	3.3571	مرتفع	1.05198	3.7600	9- يقوم الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين بدولة الكويت بالجمع بين تدقيق حسابات الشركة وتقديم الخدمات الاستشارية لإدارتها.
متوسط	1.24784	3.0161	متوسط	.72648	3.5556	منخفض	1.22744	2.8929	منخفض	1.39881	2.9600	10- تتدخل الإدارة في كثير من الأحيان بفرض قيود على نطاق عملية التدقيق.
متوسط	.68595	3.2355	متوسط	.49777	3.5556	متوسط	.82166	3.1429	متوسط	.55248	3.2240	متوسط عام

من ملاحظة المتوسطات الحسابية أعلاه التي تراوحت درجة موافقتها بين المتوسط والمرتفع نلاحظ أن هنالك مستوى متوسطاً من الموافقة على عدم توافر شرط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت إذ بلغ المتوسط العام 3.2355. و بمقارنة آراء العينات الثلاث محل الدراسة حول الفرضية الأولى نجد أن عينة جهاز الرقابة والإشراف هي الأكثر موافقة بمتوسط حسابي يبلغ 3.556 تليها عينة المدققين الخارجيين بمتوسط حسابي يبلغ 3.224 وأخيراً عينة مستخدمي القوائم المالية بمتوسط حسابي يبلغ 3.1429.

كما نلاحظ أن الفقرة (2) والمتعلقة بـ "يتم في معظم الأحيان تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين" هي أكثر الفقرات

موافقة من قبل أفراد العينة بينما كانت الفقرة (7) والمتعلقة بـ "لا يراعي الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين أخلاقيات المهنة في تعاملهم سواء مع الزملاء أو مع العملاء" هي أقل الفقرة موافقة بمتوسط حسابي 2.5968.

كما تبين أن الفقرة (1) المتعلقة بـ "يتم في معظم الأحيان تعيين مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين"، هي أكثر الفقرات موافقة من قبل عينة مدققي الحسابات بينما كانت الفقرة (7) هي أقل الفقرات موافقة بالنسبة لهذه العينة.

أما بخصوص عينة مستخدمي القوائم المالية فقد تبين أن الفقرة (2) والمتعلقة بـ "يتم في معظم الأحيان تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين" هي أكثر الفقرات موافقة من قبل أفراد العينة ، بينما كانت الفقرة (5) و المتعلقة بـ "توجد في معظم الأحيان علاقات عائلية أو قرابة بين إدارة الشركة ومدقق حساباتها الخارجي" هي أقل الفقرات موافقة بالنسبة لهذه الفئة.

أما بخصوص عينة جهات الرقابة والإشراف فقد تبين أن الفقرتين (3) و (9) هما أكثر الفقرات موافقة بمتوسط حسابي مرتفع يبلغ 4.000، بينما كانت الفقرة (8) هي أقل الفقرات موافقة بالنسبة لهذه العينة .

- **الفرضية الثانية:** لا توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجيين في

دولة الكويت

جدول (2-4)

آراء عينة الدراسة بخصوص معوقات توفر شروط استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين
بدولة الكويت

السؤال	مدققي الحسابات			مستخدمي القوائم المالية			جهات الرقابة والإشراف			العينة جميعها		
	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة
1- لا توجد جزاءات رادعة تفرض على المدققين الخارجيين الذين يخالفون معايير التدقيق وأخلاقيات المهنة في تعاملهم مع العملاء بما فيها عنصر الاستقلالية.	3.3600	1.38082	متوسط	3.3214	1.18801	متوسط	4.0000	1.11803	مرتفع	3.4355	1.26259	متوسط
2- لا توجد جزاءات رادعة تفرض على مجالس الإدارة في الشركات التي تحيد عن تطبيق التشريعات الخاضعة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدققي حساباتها الخارجية.	3.9600	1.01980	مرتفع	3.2857	1.11744	مرتفع	3.8889	1.05409	مرتفع	3.6452	1.10285	متوسط
3- لا توجد تشريعات مهنية لتحديد الحد الأدنى لأتعاب التدقيق ذلك ما يؤدي إلى نشوء منافسة حادة خصوصاً بين مكاتب التدقيق الصغيرة لاقتناص العملاء.	4.1200	1.20139	مرتفع	3.9643	.69293	مرتفع	4.1111	.92796	مرتفع	4.0484	.94829	مرتفع
4- عزوف أو إهمال الكثير من مساهمي الشركة عن حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، يعطي الفرصة لإدارة الشركة بالهيمنة على القرارات الخاصة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجي.	3.9200	1.18743	مرتفع	4.0000	1.12217	مرتفع	4.4444	.72648	مرتفع	4.0323	1.10093	مرتفع
5- لا توجد تشريعات تحدد الحد الأقصى لعدد الأسهم التي يمكن لأعضاء مجلس الإدارة تملكها في رأسمال الشركة مما يمكنهم من الحصول على	3.2000	1.25831	متوسط	3.2857	1.18187	متوسط	3.7778	1.09291	مرتفع	3.3226	1.19801	متوسط

العينة جميعها			جهات الرقابة والاشراف			مستخدمي القوائم المالية			مدققي الحسابات			السؤال
مستوى الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	مستوى الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	مستوى الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	مستوى الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	
												غالبية التصويت Voting power وتمكينهم من الهيمنة على القرارات الخاصة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي.
متوسط	1.08558	3.6613	متوسط	.86603	3.6667	مرتفع	.80343	3.8571	متوسط	1.38684	3.4400	6- لا توجد تشريعات تحدد الحد الأدنى لأتعاب المدقق. مما يؤدي إلى التنافس الحاد على اقتناص العملاء من خلال انتشار ظاهرة المناقصات في سوق المهنة بدولة الكويت.
متوسط	1.06542	3.4355	متوسط	1.22474	3.3333	متوسط	.92009	3.5714	متوسط	1.18040	3.3200	7- لا ترتبط غالبية مكاتب التدقيق المحلية لدولة الكويت بعلاقة شراكة مع شركات التدقيق العالمية التي تحرص على سمعتها ومن ثم تساهم في تدعيم استقلالية مدققي الحسابات العاملين في تلك المكاتب.
متوسط	1.15543	3.5323	متوسط	.72648	3.4444	متوسط	1.07583	3.2500	مرتفع	1.30128	3.8800	8- لا توجد في قانون مزاولة المهنة بدولة ما يمنع من تطبيق نظام تحديد الأتعاب المشروطة Contingent Fees.
متوسط	1.21944	3.6129	مرتفع	.92796	3.8889	متوسط	1.13797	3.5357	متوسط	1.41421	3.6000	9- لا يوجد في قانون مزاولة المهنة نص ملزم لتطبيق نظام مراجعة الضد Peer Review الذي يسمح بقيام مدقق آخر من فحص مدى التزام زميله الذي قام بتدقيق أعمال الشركة بالقيام بالعناية المهنية الواجبة لدى فحص البيانات المالية لتلك الشركة.
مرتفع	1.05532	3.9677	مرتفع	1.39443	4.2222	متوسط	.91142	3.6429	مرتفع	1.01160	4.2400	10- إن الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين بدولة الكويت خصوصاً

السؤال	مدققي الحسابات			مستخدمي القوائم المالية			جهات الرقابة والاشراف			العينة جميعها		
	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة	وسط حسابي	انحراف معياري	مستوى الموافقة
من يعمل منهم في المكاتب الصغيرة، ليس لديهم الكفاءة الفنية أو المهنية مما يجعلهم عاجزين عن مقاومة ضغوط الإدارة التي تحاول الحد من استقلاليتهم.	3.7040	.57986	مرتفع	3.5714	.55568	متوسط	3.8778	.66854	مرتفع	3.6694	.58214	متوسط

نلاحظ أن آراء العينة توافق على أن المؤشرات أعلاه تؤيد وجود معوقات لتوفير شروط استقلالية المدقق إذ بلغ المتوسط العام 3.6694. وقد تبين أن عينة جهاز الرقابة والإشراف هي أكثر العينات محل الدراسة موافقة بمتوسط حسابي يبلغ 3.878 تليها عينة المدققين الخارجيين بمتوسط حسابي يبلغ 3.704 وأخيراً عينة مستخدمي القوائم المالية بمتوسط حسابي يبلغ 3.5714.

كما تبين أن الفقرة (4) المتعلقة بـ "عزوف أو إهمال الكثير مساهمي الشركة عن حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، يعطي الفرصة لإدارة الشركة بالهيمنة على القرارات الخاصة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي" هي أكثر المؤشرات موافقة بمتوسط حسابي يبلغ 4.0323 أما الفقرة (5) المتعلقة بـ "لا توجد تشريعات تحد الحد الأقصى لعدد الأسهم التي يمكن لأعضاء مجلس الإدارة تملكها في رأسمال الشركة مما يمكنهم من الحصول على غالبية التصويت وتمكينهم من الهيمنة على القرارات الخاصة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي" فقد كانت هي أقل الفقرات موافقة بمتوسط حسابي 3.323.

كما تبين أن الفقرة (10) والمتعلقة بـ "إن الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين بدولة الكويت خصوصاً من يعمل منهم في المكاتب الصغيرة، ليس لديهم الكفاءة الفنية أو المهنية مما يجعلهم

عاجزين عن مقاومة ضغوط الإدارة التي تحاول الحد من استقلاليتهم." هي أكثر الفقرات موافقة بالنسبة للعينة مدققي الحسابات بينما كانت الفقرة (5) و المتعلقة ب " لا توجد تشريعات تحدد الحد الأقصى لعدد الأسهم التي يمكن لأعضاء مجلس الإدارة تملكها في رأسمال الشركة مما يمكنهم من الحصول على غالبية التصويت Voting power وتمكينهم من الهيمنة على القرارات الخاصة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي" هي أقل تلك الفقرات موافقة.

أما بخصوص عينة مستخدمي القوائم المالية فقد تبين أن الفقرة (4) هي أكثر الفقرات موافقة بالنسبة لهذه العينة بينما كانت الفقرة (7) هي أقل الفقرات موافقة بالنسبة لهذه العينة. أما بخصوص عينة جهات الرقابة و الاشراف فقد تبين أن الفقرة (4) هي أكثر الفقرات موافقة بالنسبة لهذه العينة بينما كانت الفقرتين (1) و (7) هما أقل الفقرات موافقة بالنسبة لهذه العينة.

4-2 اختبار الفرضيات:

فرضية (1):

H0: لا تتوافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة.

Ha: تتوافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة.

جدول (3-4)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

نتيجة الفرضية العدمية	T SIG	T الجدولية	T المحسوبة
قبول	0.689	1.9996	0.407

فقد تم استخدام اختبار one sample t-test وبمطالعة بيانات الجدول السابق نجد أن قيمة (T المحسوبة = 0.407) أقل من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (H0) إذا كانت قيمة (ت) المحسوبة أقل من قيمة (ت) الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (H0) إذا كانت قيمة (ت) المحسوبة أكبر من قيمة (ت) الجدولية، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية (H0)، ونرفض الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني أنه لا تتوافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة.

فرضية (2):

H0: لا توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجي.

Ha: توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجي.

جدول (4-4)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية العدمية	T SIG	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.0009	1.9996	9.054

فقد تم استخدام اختبار one sample t-test وبمطالعة بيانات الجدول السابق نجد أن قيمة

(T المحسوبة = 9.054) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية

العدمية (H0) إذا كانت قيمة (ت) المحسوبة أقل من قيمة (ت) الجدولية، وترفض الفرضية

العدمية (H0) إذا كانت قيمة (ت) المحسوبة أكبر من قيمة (ت) الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض

الفرضية العدمية (H0)، ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني أنه توجد معوقات لتوفير

شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجي.

فرضية (3):

H0: لا توجد فروقات بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة حول مدى توافر شروط الاستقلالية

لمدققي الحسابات الخارجيين وكذلك حول معوقات توفير ذلك الشرط.

Ha: توجد فروقات بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة حول مدى توافر شروط الاستقلالية

لمدققي الحسابات الخارجيين وكذلك حول معوقات توفير ذلك الشرط.

جدول (4-5)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المتغير	F المحسوبة	F الجدولية	F SIG	نتيجة الفرضية العدمية
مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين	1.249	3.16	0.294	قبول
معوقات توفر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين	1.018	3.16	0.984	قبول

فقد تم استخدام اختبار ANOVA وبمطالعة بيانات الجدول السابق نجد أن قيمة (F المحسوبة =

لكلا المتغيرين) أقل من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي تقبل الفرضية العدمية (H0)

إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (H0) إذا كانت

القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية (H0)، ونرفض

الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني لا توجد فروقات بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة حول

مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين وكذلك حول معوقات توفير ذلك

الشرط.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

5-1 النتائج:

لقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

أولاً : على مستوى العينة جميعها كوحدة واحدة:

(1) لا تتوفر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من وجهة نظر الفئات المشمولة بالدراسة (مدققي الحسابات، مستخدمي القوائم المالية، وجهات الرقابة والإشراف). إذ بلغ المتوسط الكلي 3.2533 وهو يعكس مستوى متوسط من الموافقة على عدم توافر الاستقلالية لدى مدققي الحسابات في الكويت، مما يبرز المشكلة التي تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء عليها ألا وهي مشكلة عدم توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت ، وهذا ما قد ينعكس على أداء هؤلاء المدققين وكفاءتهم في العمل.

(2) توجد معوقات لتوفير شروط استقلالية مدقق الحسابات الخارجيين في دولة الكويت. إذ بلغ المتوسط العام 3.579، وقد برزت الفقرة المتعلقة بـ "المنافسة الداخلية بين مكاتب التدقيق كأبرز معوقات استقلالية المدققين".

(3) لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة حول مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، مما يدل على اتفاق أفراد العينة على عدم توافر شروط الاستقلالية للمدققين.

وكذلك لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة حول معوقات توفير تلك الشرط. مما يدل على اتفاق أفراد العينة على هذه المعوقات.

ثانيا : أما على مستوى الفئات المشمولة بالدراسة كل على حدة:

- (1) لقد تبين أن عينة جهاز الرقابة والإشراف هي الأكثر موافقة على عدم توافر شروط الاستقلالية لدى مدققي الحسابات الخارجيين.
- (2) كما تبين أن عينة جهاز الرقابة والإشراف هي الأكثر موافقة على مؤشرات وجود معوقات لتوافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين.
- (3) لقد تم التوصل إلى أن عينة مستخدمي القوائم المالية وعينة المدققين الخارجيين هما الأكثر موافقة على المعوقات أعلاه بمتوسط حسابي 3.584 وأخيرا عينة جهاز الرقابة والإشراف بمتوسط حسابي يبلغ 3.5444.

2-5 التوصيات:

يوصي الباحث بما يلي:

- (1) ضرورة تدريب المدققين على أهمية توافر شروط استقلالية عملهم للمحافظة على كفاءتهم في العمل.
- (2) التركيز على أن يتم تعيين مدققي الحسابات الخارجيين من قبل الهيئة العامة للمساهمين مع تحديد أتعابه.
- (3) العمل على أن يتم عزل مدقق الحسابات من قبل الهيئة العامة للمساهمين وليس من قبل إدارة الشركة لمنعها من التأثير على استقلاليته
- (4) الاهتمام بوضع أطر خاصة للمنافسة بين مكاتب التدقيق لضمان عدم تنازل أي منها عن معايير الاستقلالية في العمل كوضع عدد محدد من الشركات التي يمكن لمكتب التدقيق الإشراف عليها في السنة الواحدة.

- (5) إجبار إدارات الشركات على عدم فرض قيود على نطاق عملية التدقيق.
- (6) الاهتمام بوضع تشريعات تحدد الحد الأدنى لأتعاب المدققين وذلك للحد من التنافس فيما بينهم.
- (7) الاهتمام بوضع نص قانوني في قانون مزاولة المهنة لمنع تطبيق نظام لتحديد الأتعاب المشروطة للمدقق.
- (8) تشجيع تطبيق نظام تدقيق الزميل (peer review) بين مكاتب التدقيق وذلك لضمان التحقق من التزام كل مكتب بتطبيق معايير التدقيق و التمسك بأخلاقيات المهنة.
- (9) إجراء دراسات أخرى عن الموضوع لإبراز أهمية استقلالية المدقق الخارجي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

- 1- جعافرة، محمد، (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي
- 2- جمعة، أحمد حلمي، (2012)، المدخل إلى التدقيق و التاكيد ، عمان :دار صفاء للنشر و التوزيع
- 3- جمعة، أحمد حلمي (2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،
- 4- حسني، صادق، (1999)، استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة المهنية، مجلة العلوم الإدارية، عدد 1، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.ص ص 52-77
- 5- دعنا، هاني. (2004). العوامل التي تنال من استقلالية مدقق الحسابات في إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القدس: القدس، فلسطين.
- 6- شمري، عبد الرحمن ، (2008)، مقومات إستقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا
- 7- صبان، محمد، (2002)، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- 8- صحن، عبد الفتاح محمد (2000)، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر
- 9- صحن، عبد الفتاح ومحمد سرايا، (2004)، الرقابة والمراجعة الداخلية، جامعة الإسكندرية، مصر
- 10- عبد الله، خالد، (1998)، التدقيق و الرقابة في البنوك ، منشور بدعم من معهد الدراسات المصرفية.

- 11- غانم، بلال. (2003). "العوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق: الأردن.
- 12- قانون رقم 15 لسنة 1960 بإصدار قانون الشركات التجارية (رقم: 15 / 1960) << الباب الرابع << الفصل الثاني << الفرع الثالث
- 13- قايد، وئام ،(2008) بعنوان " العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية :دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية
- 14- قرعان، فادي، (2007)، "العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية": دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- 15- كراز، عياد. (2002). أثر البيئة التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع. (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق: دمشق، سوريا.
- 16- ليل، ردينة،(2007) ، القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق وأثرها على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن في ظل معايير التدقيق الدولية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
- 17- متولي، سامي (2001)، المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثرها على استقلال المراجعين، مجلة المحاسبون، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، الكويت، العدد 18.
- 18- مري، صالح، (2006)، العوامل المؤثرة في استقلالية مراجعي الحسابات الخارجيين في الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا
- 19- مطارنة، غسان، (2006)، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر و التوزيع
- 20- مطر (1992) بعنوان: "سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن" دراسة ميدانية تحليلية مقارنة-، مجلة دراسات (العلوم الإنسانية)، مجلد 21، العدد 3، ص (321-373).

ثانياً - المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abu Baker, Abdul Rhim & Aubdul Rashid, Hafiz, (2005), “**Factors Influencing Auditor Independence: Malaysian Loan Officers Perceptions**”. Managerial Accounting Journal, Vol. 20, No. 8, P:804-822
 - Chang Millicent, (2002), “**The Impact Of Reputation, Audit Contract Type, Tenure, Audit Fees And Other Services On Auditors; Perceptions Of Audit Quality**”, The University Of Western Australia, Australia, Nedland, W. A 6906.
 - Chen, K.& Elder, R. & Liu, J. (2005) “Auditor Independence, Audit Quality and Auditor Client Negotiation Outcomes: Some Evidence From Taiwan”. **Journal of Contemporary Accounting and Economics**, Vol. 1, No. 2, P:119-146
 - Dunn, J. (1996). "Auditing Theory and Practices Financial Times". Second Edition, England. Prentice Hall.
 - Guy, Dan M & Zeff, Stephen A,(2002), “**Independence And Objectivity Retired Partners On Audit Committees**”, The CPA Journal, July, Wwww.Cpjourn.Com.
 - IFAC , (IESBPA) , (2010), Handbook of Code of ethics for professional accountants' **International Federation of Accountant** , USA, NY , bassine
 - Vivien. Beattie, Stella Fearnley & Richard Brandt, (2002), “**Auditor Independence And Audit Risk In The UK: A Reconceptulization**” **University Of Stirling.**
- Ray Whittington and Kurt Pany, (2001); Principle3s of Auditing and other Assurance Services, 13th (2) Edition, Irwin, Boston, p. 70.
- Yang, Liogyd, Alan, Kilgore, Alan. Tang, Qingliang. Junlin Z., (2003) “**Auditor Independence Issues In China**”. Journal Of Managerial Finance, Vol. 29, No2, P: 175-189

الملاحق

الملحق رقم (1) استبانة الدراسة

ملحق رقم (2) التحليل الإحصائي

الملحق (1)

استبانة الدراسة

أخي المستجيب المحترم..

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته... وبعد..

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة يقوم بها الباحث بعنوان: "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، وذلك استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط بالأردن.

لذا أكون شاكراً لكم لو تكرمتم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية، لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة.

وأعدكم أن البيانات التي ستوفرها الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بمنتهى السرية.

شاكراً ومقدراً لكم حسن تعاونكم

الباحث

أحمد محمد غنيم الرشيدى

الجزء الأول- البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة:

يرجى التكرم بوضع إشارة أمام الخيار المناسب لكل عبارة من العبارة التالية:

1- المؤهل العلمي:

- () دكتوراه () ماجستير () بكالوريوس
() دبلوم () أخرى(اذكرها من فضلك)

2- التخصص العلمي:

- () محاسبة () إدارة أعمال () اقتصاد
() علوم مالية ومصرفية () أخرى..... (اذكرها من فضلك)

3- طبيعة العمل.

- () مدقق خارجي () مستخدم للقوائم المالية
() جهاز الرقابة والإشراف.

4- سنوات الخبرة.

- () أقل من خمس سنوات () من خمس إلى أقل من عشر سنوات
() من عشر سنوات إلى خمس عشر سنة () أكثر من خمس عشرة سنة.

الجزء الثاني - أسئلة الاستبانة

السؤال الأول: على صلة بالفرضية الأولى (H_{01}) ونصها "لا تتوفر شروط الاستقلالية لمدققي

الحسابات الخارجيين في دولة الكويت". من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين

وفيما يلي بعض المؤشرات التي تؤيد ذلك، فيرجى إبداء مدى موافقتك على كل منها.

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) أمام درجة موافقتكم على كل عبارة من العبارات التالية

تتعلق بتوافر شرط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يتم في معظم الأحيان تعيين مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين.					
2	يتم في معظم الأحيان تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين.					
3	يتم في معظم الأحيان عزل مدقق الحسابات الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من قبل الجمعية العامة للمساهمين.					
4	توجد في معظم الأحيان مصالح مالية أو وظيفية بين إدارة الشركة ومدقق حساباتها الخارجي.					
5	توجد في معظم الأحيان علاقات عائلية أو قرابة بين إدارة الشركة ومدقق حساباتها الخارجي.					
6	تسود بين مكاتب التدقيق في دولة الكويت منافسة حادة لاجتذاب العملاء تؤدي إلى دعم الإدارة في فرض هيمنتها على مدققي الحسابات الخارجيين.					
7	لا يراعي الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين					

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
	أخلاقيات المهنة في تعاملهم سواء مع الزملاء أو مع العملاء.					
8	لا يتورع الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت من قبول الهدايا أو حتى الرشاوى من العملاء.					
9	يقوم الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين بدولة الكويت بالجمع بين تدقيق حسابات الشركة وتقديم الخدمات الاستشارية لإداراتها.					
10	تتدخل الإدارة في كثير من الأحيان بفرض قيود على نطاق عملية التدقيق.					

السؤال الثاني: على صلة بالفرضية الثانية (H₀₂) ونصها "لا توجد معوقات لتوفير شروط

استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت".

وفيما يلي بعض المؤشرات التي تؤيد وجود مثل هذه المعوقات، فيرجى إبداء مدى

موافقتك عليها:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	لا توجد جزاءات رادعة تفرض على المدققين الخارجيين الذين يخالفون معايير التدقيق وأخلاقيات المهنة في تعاملهم مع العملاء بما فيها عنصر الاستقلالية.					
2.	لا توجد جزاءات رادعة تفرض على مجالس الإدارة في الشركات التي تحيد عن تطبيق التشريعات الخاضعة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدققي حساباتها الخارجية.					

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
3.	لا توجد تشريعات مهنية لتحديد الحد الأدنى لأتعاب التدقيق ذلك ما يؤدي إلى نشوء منافسة حادة خصوصاً بين مكاتب التدقيق الصغيرة لاقتناص العملاء.					
4.	عزوف أو إهمال الكثير من مساهمي الشركة عن حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، يعطي الفرصة لإدارة الشركة بالهيمنة على القرارات الخاصة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي.					
5.	لا توجد تشريعات تحدد الحد الأقصى لعدد الأسهم التي يمكن لأعضاء مجلس الإدارة تملكها في رأسمال الشركة مما يمكنهم من الحصول على غالبية التصويت Voting power وتمكينهم من الهيمنة على القرارات الخاصة بتعيين أو عزل أو تحديد أتعاب مدقق الحسابات الخارجي.					
6.	لا توجد تشريعات تحدد الحد الأدنى لأتعاب المدقق. مما يؤدي إلى التنافس الحاد على اقتناص العملاء من خلال انتشار ظاهرة المناقصات في سوق المهنة بدولة الكويت.					
7.	لا ترتبط غالبية مكاتب التدقيق المحلية لدولة الكويت بعلاقة شراكة مع شركات التدقيق العالمية التي تحرص على سمعتها ومن ثم تساهم في تدعيم استقلالية مدققي الحسابات العاملين في تلك المكاتب.					

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
8.	لا توجد في قانون مزاولة المهنة بدولة ما يمنع من تطبيق نظام تحديد الأتعاب المشروطة Contingent Fees.					
9.	لا يوجد في قانون مزاولة المهنة نص ملزم لتطبيق نظام مراجعة الضد Peer Review الذي يسمح بقيام مدقق آخر من فحص مدى التزام زميله الذي قام بتدقيق أعمال الشركة بالقيام بالعناية المهنية الواجبة لدى فحص البيانات المالية لتلك الشركة.					
10.	إن الكثير من مدققي الحسابات الخارجيين بدولة الكويت خصوصاً من يعمل منهم في المكاتب الصغيرة، ليس لديهم الكفاءة الفنية أو المهنية مما يجعلهم عاجزين عن مقاومة ضغوط الإدارة التي تحاول الحد من استقلاليتهم.					

(2) الملحق
التحليل الإحصائي

Frequencies

		Statistics			
		EDLEVEL	SPECIAL	JOB	EXPER
N	Valid	62	62	62	62
	Missing	0	0	0	0

Frequency Table

		EDLEVEL			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	5	8.1	8.1	8.1
	3.00	50	80.6	80.6	88.7
	4.00	4	6.5	6.5	95.2
	5.00	3	4.8	4.8	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

		SPECIAL			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	51	82.3	82.3	82.3
	2.00	6	9.7	9.7	91.9
	3.00	2	3.2	3.2	95.2
	4.00	1	1.6	1.6	96.8
	5.00	2	3.2	3.2	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

JOB

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	25	40.3	40.3	40.3
	2.00	28	45.2	45.2	85.5
	3.00	9	14.5	14.5	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

EXPER

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	13	21.0	21.0	21.0
	2.00	25	40.3	40.3	61.3
	3.00	12	19.4	19.4	80.6
	4.00	12	19.4	19.4	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

Descriptives**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	62	1.00	5.00	3.9194	1.17764
A2	62	1.00	5.00	3.9516	1.06243
A3	62	1.00	5.00	3.7581	1.12622
A4	62	1.00	5.00	2.7097	1.09225
A5	62	1.00	5.00	2.6452	1.02584
A6	62	1.00	5.00	3.4839	1.26416
A7	62	1.00	5.00	2.5968	1.15176
A8	62	1.00	5.00	2.6613	1.03929
A9	62	1.00	5.00	3.6129	.92957
A10	62	1.00	5.00	3.0161	1.24784
A	62	1.00	4.40	3.2355	.68595
Valid N (listwise)	62				

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.817	10

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.698	10

Descriptives**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	62	1.00	5.00	3.4355	1.26259
B2	62	1.00	5.00	3.6452	1.10285
B3	62	1.00	5.00	4.0484	.94829
B4	62	1.00	5.00	4.0323	1.10093
B5	62	1.00	5.00	3.3226	1.19801
B6	62	1.00	5.00	3.6613	1.08558
B7	62	1.00	5.00	3.4355	1.06542
B8	62	1.00	5.00	3.5323	1.15543
B9	62	1.00	5.00	3.6129	1.21944
B10	62	1.00	5.00	3.9677	1.05532
B	62	2.00	5.00	3.6694	.58214
Valid N (listwise)	62				

Reliability**Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.756	10

Descriptives**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
C1	62	1.00	5.00	3.0323	1.21423
C2	62	1.00	5.00	3.1452	1.18525
C3	62	1.00	5.00	3.8548	1.06889
C4	62	1.00	5.00	3.0645	1.23966
C5	62	1.00	5.00	3.7419	1.05482
C6	62	1.00	5.00	3.0968	1.16941
C7	62	1.00	5.00	3.5645	1.06542
C8	62	2.00	5.00	4.0323	.97456
C9	62	2.00	5.00	4.2581	.74516
C10	62	1.00	5.00	4.0000	1.05582
C	62	2.10	4.80	3.5790	.60737
Valid N (listwise)	62				

Reliability**Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.830	30

Oneway**ANOVA**

A

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.166	2	.583	1.249	.294
Within Groups	27.536	59	.467		
Total	28.702	61			

Means**Case Processing Summary**

	Cases					
	Included		Excluded		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
A * JOB	62	100.0%	0	.0%	62	100.0%
B * JOB	62	100.0%	0	.0%	62	100.0%
C * JOB	62	100.0%	0	.0%	62	100.0%

Report

JOB		A	B	C
1.00	Mean	3.2240	3.7040	3.5840
	N	25	25	25
	Std. Deviation	.55248	.57986	.68415
2.00	Mean	3.1429	3.5714	3.5857
	N	28	28	28
	Std. Deviation	.82166	.55568	.56681
3.00	Mean	3.5556	3.8778	3.5444
	N	9	9	9
	Std. Deviation	.49777	.66854	.56814
Total	Mean	3.2355	3.6694	3.5790
	N	62	62	62
	Std. Deviation	.68595	.58214	.60737

Oneway**ANOVA**

C

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.013	2	.006	.017	.984
Within Groups	22.490	59	.381		
Total	22.503	61			

Reliability**Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.823	20

Descriptives**JOB = 1.00****Descriptive Statistics^a**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	25	3.00	5.00	4.3200	.62716
A2	25	2.00	5.00	4.1200	.72572
A3	25	2.00	5.00	3.9200	.90921
A4	25	1.00	5.00	2.3200	1.10755
A5	25	1.00	5.00	2.5600	1.12101
A6	25	1.00	5.00	3.6000	1.29099
A7	25	1.00	5.00	2.3200	1.28193
A8	25	1.00	4.00	2.3600	1.07548
A9	25	1.00	5.00	3.7600	1.05198
A10	25	1.00	5.00	2.9600	1.39881
A	25	2.20	4.20	3.2240	.55248
Valid N (listwise)	25				

a. JOB = 1.00

JOB = 2.00**Descriptive Statistics^a**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	28	1.00	5.00	3.7143	1.35693
A2	28	1.00	5.00	3.8571	1.20844
A3	28	1.00	5.00	3.5357	1.29048
A4	28	1.00	5.00	2.8571	1.07890
A5	28	1.00	5.00	2.5357	.92224
A6	28	1.00	5.00	3.2500	1.32288
A7	28	1.00	5.00	2.6429	1.02611
A8	28	1.00	5.00	2.7857	1.03126
A9	28	1.00	5.00	3.3571	.82616
A10	28	1.00	5.00	2.8929	1.22744
A	28	1.00	4.40	3.1429	.82166
Valid N (listwise)	28				

a. JOB = 2.00

JOB = 3.00**Descriptive Statistics^a**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	9	1.00	5.00	3.4444	1.50923
A2	9	1.00	5.00	3.7778	1.39443
A3	9	2.00	5.00	4.0000	1.11803
A4	9	2.00	4.00	3.3333	.70711
A5	9	2.00	5.00	3.2222	.97183
A6	9	3.00	5.00	3.8889	.92796
A7	9	2.00	5.00	3.2222	.97183
A8	9	2.00	5.00	3.1111	.78174
A9	9	3.00	5.00	4.0000	.70711
A10	9	3.00	5.00	3.5556	.72648
A	9	2.80	4.30	3.5556	.49777
Valid N (listwise)	9				

a. JOB = 3.00

Descriptives

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	62	1.00	5.00	3.9194	1.17764
A2	62	1.00	5.00	3.9516	1.06243
A3	62	1.00	5.00	3.7581	1.12622
A4	62	1.00	5.00	2.7097	1.09225
A5	62	1.00	5.00	2.6452	1.02584
A6	62	1.00	5.00	3.4839	1.26416
A7	62	1.00	5.00	2.5968	1.15176
A8	62	1.00	5.00	2.6613	1.03929
A9	62	1.00	5.00	3.6129	.92957
A10	62	1.00	5.00	3.0161	1.24784
A	62	1.00	4.40	3.2355	.68595
Valid N (listwise)	62				

Descriptives

JOB = 1.00

Descriptive Statistics ^a					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	25	1.00	5.00	3.3600	1.38082
B2	25	1.00	5.00	3.9600	1.01980
B3	25	1.00	5.00	4.1200	1.20139
B4	25	1.00	5.00	3.9200	1.18743
B5	25	1.00	5.00	3.2000	1.25831
B6	25	1.00	5.00	3.4400	1.38684
B7	25	1.00	5.00	3.3200	1.18040
B8	25	1.00	5.00	3.8800	1.30128
B9	25	1.00	5.00	3.6000	1.41421
B10	25	1.00	5.00	4.2400	1.01160
B	25	2.00	4.70	3.7040	.57986
Valid N (listwise)	25				

a. JOB = 1.00

JOB = 2.00**Descriptive Statistics^a**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	28	1.00	5.00	3.3214	1.18801
B2	28	1.00	5.00	3.2857	1.11744
B3	28	2.00	5.00	3.9643	.69293
B4	28	1.00	5.00	4.0000	1.12217
B5	28	1.00	5.00	3.2857	1.18187
B6	28	2.00	5.00	3.8571	.80343
B7	28	1.00	5.00	3.5714	.92009
B8	28	1.00	5.00	3.2500	1.07583
B9	28	1.00	5.00	3.5357	1.13797
B10	28	2.00	5.00	3.6429	.91142
B	28	2.20	5.00	3.5714	.55568
Valid N (listwise)	28				

a. JOB = 2.00

JOB = 3.00**Descriptive Statistics^a**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	9	2.00	5.00	4.0000	1.11803
B2	9	2.00	5.00	3.8889	1.05409
B3	9	3.00	5.00	4.1111	.92796
B4	9	3.00	5.00	4.4444	.72648
B5	9	2.00	5.00	3.7778	1.09291
B6	9	3.00	5.00	3.6667	.86603
B7	9	1.00	5.00	3.3333	1.22474
B8	9	3.00	5.00	3.4444	.72648
B9	9	3.00	5.00	3.8889	.92796
B10	9	1.00	5.00	4.2222	1.39443
B	9	3.00	4.70	3.8778	.66854
Valid N (listwise)	9				

a. JOB = 3.00

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	62	1.00	5.00	3.4355	1.26259
B2	62	1.00	5.00	3.6452	1.10285
B3	62	1.00	5.00	4.0484	.94829
B4	62	1.00	5.00	4.0323	1.10093
B5	62	1.00	5.00	3.3226	1.19801
B6	62	1.00	5.00	3.6613	1.08558
B7	62	1.00	5.00	3.4355	1.06542
B8	62	1.00	5.00	3.5323	1.15543
B9	62	1.00	5.00	3.6129	1.21944
B10	62	1.00	5.00	3.9677	1.05532
B	62	2.00	5.00	3.6694	.58214
Valid N (listwise)	62				

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B	62	3.6694	.58214	.07393

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B	9.054	61	.000	.66935	.5215	.8172

Oneway**ANOVA**

B

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.689	2	.345	1.018	.368
Within Groups	19.982	59	.339		
Total	20.672	61			

Reliability**Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.817	10

Reliability**Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	62	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	62	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.698	10

NPar Tests**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		A	B	h
N		62	62	62
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.2355	3.6694	3.4524
	Std. Deviation	.68595	.58214	.53565
Most Extreme Differences	Absolute	.095	.089	.114
	Positive	.045	.068	.080
	Negative	-.095	-.089	-.114
Kolmogorov-Smirnov Z		.746	.699	.896
Asymp. Sig. (2-tailed)		.634	.713	.398

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.