

أثر استقلالية المدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية الكويتية

نواف مرزوق عويران النصافي
جامعة العلوم الإسلامية العالمية

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى بيان اثر استقلالية المدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية الكويتية، ولتحقيق هدف الدراسة اجريت على عينة تكونت من (120) مدققا داخليا يعملون بالشركات الصناعية المدرجة في بورصة الكويتية حيث وزعت عليهم استبانة احتوت على (16) فقرة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

بينت نتائج التحليل ان هناك أثر ذات دلالة احصائية لاستقلالية المدقق الداخلي بابعادها (الاستقلال في المظهر، الاستقلال الذهني) على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت كما بينت ان هناك اثر دال احصائيا للاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت وكذلك وجود اثر دال احصائياً للاستقلال الذهني للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت، وقد اوصت الدراسة بضرورة دعم التوجه العام باستقلالية المدقق الداخلي ليكون له تاثير اكبر في تقييم المخاطر، وخاصة ان الاتجاه المعاصر للمجالس المهنية والشركات الكبيرة بدعم هذه الاستقلالية لتساهم بشكل اشمل في تحسين جودة التدقيق الداخلي بما لها من انعكاسات على عمل وانشطة الشركة بشكل عام. الكلمات المفتاحية: استقلالية المدقق الداخلي، تقييم المخاطر، الشركات الصناعية الكويتية.

ABSTRACT

This study aimed to demonstrate the impact of the independence of the internal auditor on improving risk assessment in Kuwaiti industrial companies, and to achieve the goal of the study, it was conducted on a sample consisting of (120) internal auditors working in industrial companies listed on the Kuwaiti Stock Exchange, where a questionnaire was distributed to them containing (16) paragraphs to collect necessary data.

The results of the analysis showed that there is a statistically significant effect of the independence of the internal auditor with its dimensions (independence in appearance, independence of mind) on improving the risk assessment of public shareholding industrial companies in Kuwait, and also showed that there is a statistically significant effect of the independence in appearance of the internal auditor on improving the risk assessment, as well as the existence of a statistically significant impact of the independence of mind of internal auditor on improving the risk assessment of public shareholding industrial companies in Kuwait, and the study recommended the need to support the general trend of the independence of the internal auditor to have a greater impact on risk assessment, especially since the

contemporary trend of professional councils and large companies is supported This independence to contribute in a comprehensive manner to improving the quality of internal audit, with its implications for the work and activities of the company in general.

Key words: independence of the internal auditor, risk assessment, Kuwaiti industrial companies.

المقدمة

تعد استقلالية المدقق الداخلي من المواضيع التي لاقت اهتماما كبيرا من قبل المجالس المهنية والجهات المعنية بتطوير الاطر النظرية للمحاسبة والتدقيق وخاصة بعد ظهور الحاجة الى تعزيز دور الرقابة والتدقيق على حسابات الشركات بعد ان تكررت عملية حدوث ازمات مالية مفاجئة لكبريات الشركات. وحيث ان تمتع المدقق الداخلي بالحرية في ادائه لمهامه دون وجود اية عوامل تؤثر على حياديته في اتخاذ الاجراءات الواجبه عند ملاحظته ما يستدعي ذلك، فان الاستقلالية تعد عنصرا هاما في تعزيز هذه الحرية، وقد نصت قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق والواردة في معايير التدقيق الدولي على أن الإستقلالية هي أحد البنود في تقييم مدى التزام المدقق بقواعد السلوك الاخلاقي (جعفراوي، 2016). ان استقلالية المدقق الداخلي في الدول النامية ما زالت تواجه مشاكل عديدة نظرا لارتباط المدقق بالادارة التنفيذية وعدم وجود اليات واضحة تتعلق برقابة الاداء على الرغم من التوسع الاعلامي في سياسات الحاكمة والاهتمام الحكومي بالشفافية والافصاح لذا فان هذه الدراسة تسعى للتعرف على الدور الذي تلعبه استقلالية المدقق الداخلي في تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية الكويتية.

مشكلة الدراسة

تلعب الاستقلالية دورا هاما في مصداقية التقارير التي يقدمها المدقق الداخلي، ونظرا لزيادة الحاجة لتحسين ادارة الشركات للمخاطر التي قد تمر بها فان تقييم هذه المخاطر يرتبط بمدى توفر الظروف الملائمة التي تساهم في دعم الجودة المعلومات التي يستند لها متخذو القرارات الخاصة بهذه المخاطر. من هنا تتمثل مشكلة الدراسة بالاجابة على السؤال: ما أثر استقلالية المدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية الكويتية؟

اسئلة المشكلة :

السؤال الرئيسي: ما أثر استقلالية المدقق الداخلي بإبعادها (الاستقلال في المظهر، الاستقلال الذهني) على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت. ويتفرع عنه الاسئلة الآتية:

ما أثر الاستقلال الذهني للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

ما أثر الاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

اهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة من مستوى التأثير الذي قد يلحق بالشركات عند فشلها في إدارة المخاطر المحدقة بها، وبما أن استقلالية المدقق الداخلي تعزز من جودة المعلومات التي يقدمها للإدارة، فإنها تساهم في دعم وتحسين المعلومات التي تحتاجها الإدارة عند اتخاذ قراراتها الخاصة بالمخاطر، هنا يأمل الباحث أن يقدم توضيحاً لأثر الاستقلالية للمدقق الداخلي في تحسين تقييم المخاطر مما يساعد الإدارة في الشركات الصناعية بالتعرف على مستوى الاستقلالية للمدققين والواجبات المطلوبة منها لتعزيز الاستقلال والاستفادة المثلى من تقارير المدقق الداخلي.

اهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى بيان اثر استقلالية المدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة وينبثق عن هذا الهدف هدفين فرعيين هما:

- اختبار اثر الاستقلال في المظهر على تقييم المخاطر.
- اختبار اثر الاستقلال الذهني على تقييم المخاطر.

فرضيات الدراسة :

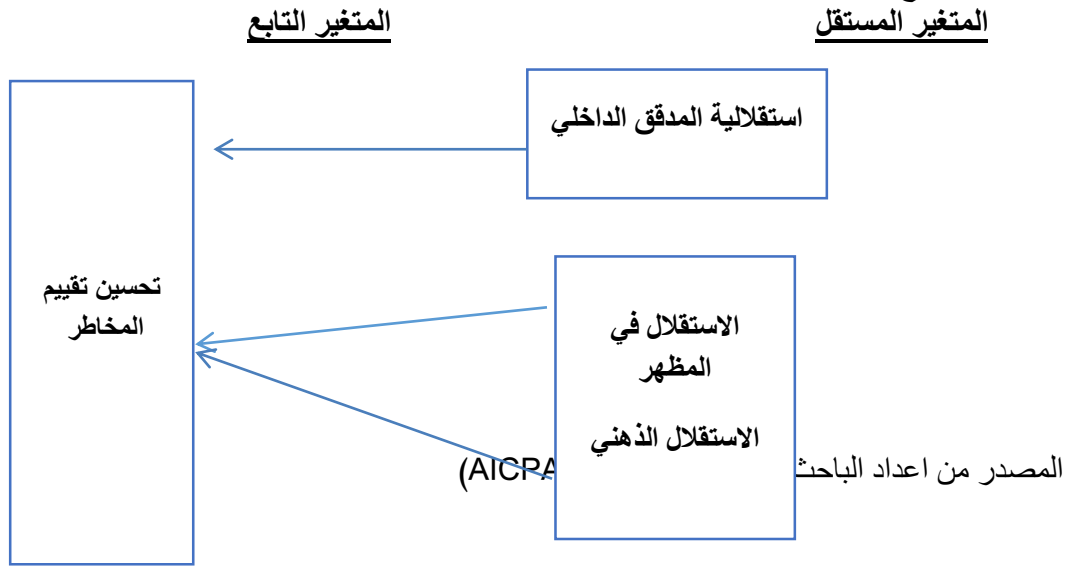
للإجابة على أسئلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات الآتية

H01: لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لاستقلالية المدقق الداخلي بإبعادها (الاستقلال في المظهر، الاستقلال الذهني) على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

H01.1: لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

H01.2: لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للاستقلال الذهني للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

أنموذج الدراسة المتغير المستقل



الاطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: استقلالية المدقق الداخلي:

تعد استقلالية المدقق الداخلي من المتطلبات التي بدأ التركيز عليها في الآونة الأخيرة حيث كانت في السابق احد اوجه الاختلاف بين المدقق الخارجي والداخلي باعتبار ان المدقق الخارجي مستقلا والمدقق الداخلي غير مستقل ونظرا لزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية والمطالبة بتهيئة الظروف الملائمة لها للقيام بدور اكبر في المنشأة – هنا تجدر الإشارة ان التدقيق الداخلي يقع تحت مظلة الرقابة الداخلية – ويستدل على هذا الاهتمام بصور قانون ساربنس اوكسلي عام 2002 في الولايات المتحدة الامريكية والاسترشاد به في معظم دول العالم والذي طالب بضرورة ان يقدم المدقق الخارجي تقريراً حول نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالإضافة الى تقرير يوجه من ادارة الشركة الى هيئة البورصة حول نظام الرقابة المطبق في الشركة، كما تمت الإشارة الى ضرورة استقلالية المدقق الداخلي بهدف توفير الظروف الملائمة وعدم وجود جهات مؤثره على نتيجة اعماله، حيث كان يرتبط اداريا بالادارة التنفيذية ويرسل تقاريره لها ويخضع للمساءلة والتوظيف وتجديد التعاقد معه لسلطة الادارة التنفيذية .

ادت حالة عدم وجود اتفاق واضح ومحدد على مفهوم الاستقلالية للمدقق الى خلق مساحات واسعة للنقاش والجدل بين المهتمين وتاتي هذه الصعوبة في ايجاد مفهوم واضح ومحدد للاستقلالية نظرا لارتباطها بالقيم المنظمة والمجتمعية للمدقق و كذلك بالعلاقات السلوكية التي تربطه بالعاملين في الشركة واصحاب المصالح ومدى تأثيرها على حفاظه على سرية المعلومات التي يطلع عليها نتيجة لعمله وخاصة في ظل وجود جهل لدى البعض باهمية المعلومات التي قد يتم تداولها (لطي، 2009).

وقد اهتمت العديد من الجهات باستقلالية المدقق واصبحت الاستقلالية تعد احد الادلة الهامة على موثوقية البيانات المالية، وتخفض مستوى الشك الذي قد يحصل لدى اصحاب المصالح حول سلامة هذه المعلومات (زريقات، سلامة، كليون، 2010).

يرى (عبدالباسط، 2016) ان استقلالية المدقق يقصد بها امتلاكه القدرة على العمل بنزاهه، ولكي يتمكن من اداء عمله بحيادية كاملة وابداء رأيه بحريه فيجب أن يكن مستقلاً ذهنياً، حيث ان توافر هذه الخاصية لديه تساهم في دعم موثوقية المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها من قبل اصحاب المصالح كافة كالدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية وذلك لاتخاذ قراراتهم المتعلقة بالشركة.

وقد عرف (Arens, 2012) الاستقلالية بأنها الإبتعاد عن الظروف التي تخلق بيئة ملائمة للتحيز عند تقييم النتائج وأصدار تقارير التدقيق، وأشار الى ان تعارض المصالح بين الاطراف المختلفة تساهم في التأثير على استقلالية المدقق من قبل طرف معين لتصب نتائج التدقيق في مصلحته، وما زالت مشكلة عدم تماثل المعلومات لهذه الاطراف من المشاكل التي تورق المستثمرين وبالتالي فان رفع كفاءة المدقق وتوفير الظروف الملائمة التي تدعم استقلاليته هي مطلب عام من قبل كافة اصحاب المصالح حيث ان ذلك يزيد من مسؤوليته في محاولته وسعيه لإصدار تقرير يستند على المعايير المهنية لاثبات النتائج الايجابية لاستقلاليته وخاصة ان المدقق يدرك ان العلاقات بين الجهات المختلفة هو أمر أساسي لتقييم متطلبات الاستقلالية.

وقد بين (الباز، 2012) أن مجرد المدقق من القيود التي قد تفرض عليه من الجهات الداخلية والخارجية ذات العلاقة برأيه او طبيعة عمله تعني امتلاكه الاستقلالية، لذا تبرز الحاجة الى ضرورة توشي العلاقات الشخصية التي يقوم بها المدقق مع اية اشخاص تربطهم علاقات معينة من أنشطة الشركة تحسبا لانعكاس هذه العلاقة على اداء المدقق لعمله.

كما بين (Wang, Hay, 2013) أن استقلالية المدقق لا تعد مطلبا فرديا من قبل جهة او طرف معين بل التزاما تشريعيًا نصت على معايير التدقيق الداخلي التي اشارت بوضوح الى الاستقلالية والموضوعية واکدت على الابتعاد عن اية ظروف تشكل في امانته ونزاهته وحياديته.

وقد اشار (لطي،2008) ان استقلال المدقق يعد الركن الاساسي في تطوير مهنة التدقيق الداخلي ، فمن المفترض ان يواجه اية تهديدات او ضغوطات تؤثر على عمله وان يتمتع بالاستقلال والابتعاد عن اية مصالح تربطه بالشركة التي يعمل بها سواء كانت مباشرة او غير مباشرة .

اما قواعد السلوك المهني الصادره عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute Of Certified Public Accountants, AICPA, 2015) فقد اشارت الى وجود عنصرين اساسيين لتحقيق الاستقلاليه للمدقق وهما:

1-الاستقلال الذهني: وهو حاله ذهنيه تسمح للمدقق باداء خدماته بنزاهة وموضوعية والشك المهني بدون وجود مؤثرات على حكمه المهني .

2-الاستقلال في المظهر: ويتحقق الاستقلال في المظهر عند تجنب المدقق للظروف التي تسمح لطرف ثالث بالتشكيك في ادائه او نتيجة اعماله .

كما اشار (الاتحاد الدولي للمحاسبين،2007) الى ضرورة وجود هذه العناصر لاستقلالية المدقق حيث بين ان استقلاله التفكير هي حالة التفكير التي تتيح تقديم الرأي دون التعرض لأية مؤثرات قد تؤثر على حيادية الحكم المهني فيتمتع المدقق بالتصرف باستقامه وممارسه الموضوعيه والشك المهني. اما فيما يتعلق باستقلالية المظهر فقد اشار الى توصل طرف ثالث عاقل ولديه المعرفة بكافة المعلومات ذات الصله والتي تشمل الاجراءات الوقائية المتبعه إلى حقيقة تأثر الاستقامة والموضوعية والشك المهني لدى فريق التدقيق.

اما اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، 2008 فقد اكدت كذلك على هذين النوعين كشرط للاستقلالية و اشارت الى ان استقلال الفكر هي حالة ذهنية يتم من خلالها طرح الآراء دون التعرض لأية تأثيرات قد تضعف الحكم المهني، مما يدعم نزاهة وموضوعية المدقق وتزيد من قدرته على ممارسة الشك المهني اما الاستقلال في المظهر فهو تجنب المدقق لبعض الحالات عند ادائه لمهمته والتي قد تكون مبرررا حال وجودها لطرف ثالث مطلع وعاقل، يتمتع بمعرفة كافة المعلومات المتعلقة بالمهنة، للتشكيك بنزاهة أو موضوعيته أو الشك المهني للمدقق.

وقد ركز (IIA,2013) على ضرورة التحول نحو استقلالية المدقق الداخلي من خلال فك ارتباطه الاداري مع الادارة التنفيذية في الشركة وتحويل الارتباط الى جهة اعلى من الادارة التنفيذية والتي تكون في الغالب مجلس الادارة حيث ان هذا الاجراء يقلص من سيطرة الادارة على المدقق الداخلي ويمنحه حرية التعبير عن رايه والابلاغ عن نتائج اعماله بدون اية مؤثرات او ضغوطات.

وهنا تجدر الاشارة الى ان مفهوم الاستقلالية يختلف بين المدقق الداخلي والخارجي حيث تعني استقلالية المدققين الداخليين الاستقلال داخل المنشأة ولكن ليس الاستقلال عن المنشأة لأن المدققين الداخليين هم موظفين في المنشأة ولذلك لا ترتقي استقلاليتهم الى المستوى من الاستقلالية الذي يتمتع به المدققون الخارجيون، ولكن على الرغم من ذلك فإن استقلالية التدقيق الداخلي مهمة للغاية. يجب أن يكون المدققون الداخليون محترفين وغير متحيزين وأن يتجنبون أي تعارض محتمل.

يعتمد المدققون الداخليون في العديد من الشركات بشكل شبه كامل على المديرين التنفيذيين للشركات وفي مثل هذه الحالات، يكون المدققون الداخليون مجرد مستشارين تجاريين للمديرين التنفيذيين

ثانياً: تحسين تقييم المخاطر:

تعد ادارة المخاطر من الوظائف الرئيسية التي تم الاهتمام بها بشكل كبير في الاونة الاخيرة وخاصة في ظروف تسارع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية ودخول اقتصاد المعرفة يسمح للمنشأة بالنظر في تأثير الأحداث واحتمالية وقوعها وتحليل المخاطر باستخدام كل من المناهج الكمية والنوعية. وتفحص الآثار الإيجابية والسلبية للأحداث المحتملة في جميع أنحاء المنشأة (COSO,2013).

- يجب أن تختار الإدارة رد الفعل المناسب الذي يتماشى مع تحمل المخاطر والرغبة في المخاطرة لدى المنشأة وقد اشار الاطار الى اربعة احتمالات قد تقرر الادارة احدها للتعامل مع المخاطر وهي كما يلي:
- تجنب الخطر: تتخذ المنشأة القرار بتجنب الخطر في حال تاكدها من ان المنفعة التي ستحقق من النشاط المرتبط بالخطر تقل عن كلفة الاجراءات التي ستتبعها لمواجهة الخطر.
 - تقليل الخطر: تلجأ المنشآت احيانا لاتخاذ اجراءات محددة للحد من الخطر وتخفيض تاثيراته من خلال الاستفادة من نظام الرقابة الداخلية بحيث يتم زيادة التركيز على مسببات هذا الخطر.
 - قبول الخطر: يتم قبول الخطر بعدم اتخاذ اية اجراءات لمنع وقوعه في الظروف التي تزيد فيها كلف مواجهة عن الاثار المتوقعه حال حدوث الخطر وتظهر هذه الحالة في المخاطر التي تكون اثارها منخفضة ولا تشكل اهمية سلبية على انشطة المنشأة.
 - تقاسم الخطر: تعد المشاركة في الخطر من اكثر الاساليب التي تتبعها المنشآت في مواجهة المخاطر التي قد تحدث لديها وتتم المشاركة بعدة طرق مثل التامين على الممتلكات بحيث تنقل جزءاً من المخاطر على شركة التامين، وكذلك استخدام ادوات التحوط.

منهجية الدراسة:

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف الدراسة حيث قدم وصفا متكاملًا لمتغيرات الدراسة من واقع الاطر النظرية السابقة ومن ثم اجراء التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة ومناقشة نتائجها وتقديم التوصيات اللازمة.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تمثل مجتمع الدراسة بالشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت البالغ عددها (29) شركة مدرجة في بورصة الكويت، اما عينة الدراسة فقد بلغت (120) مدققا داخليا من العاملين في هذه الشركات تم اختيارهم عشوائياً من قبل الباحث.

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة :

للتعرف على طبيعة عينة الدراسة ومدى قدرتهم على الاجابة على اداة الدراسة تم جمع المعلومات المتعلقة ببعض الخصائص كالمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والشهادة المهنية حيث ظهرت النتائج كما يلي:

جدول رقم (1) تكرارات ونسب الخصائص الديموغرافية للعينة

المتغير	التكرار	النسبة %	
المؤهل العلمي	بكالوريوس	85	70.8
	ماجستير	20	16.7
	اخرى	15	12.5
	المجموع	120	100
الخبرة	اقل من 5 سنوات	20	16.7
	من 5- الى اقل من 10 سنوات	50	41.6
	من 10 الى اقل من 15 سنة	30	25
	15 سنة فأكثر	20	16.7
	المجموع	120	100
التخصص العلمي	محاسبة	90	75
	ادارة	12	10
	اقتصاد	8	6.7
	اخرى	10	8.3
	المجموع	120	100

يتبين من الجدول (1) ان ما نسبته (70.8%) من افراد العينة يحملون درجة البكالوريوس وان ما نسبته (16.7%) يحملون درجة الماجستير في بلغت نسبة حملة الدرجات العلمية الاخرى (12.5%)، كما بلغت نسبة من خبرتهم العملية تقع ضمن الفئة (5-10) سنوات (41.6%)، ثم تساوت النسبة البالغة (16.7%) لمن خبراتهم تقل عن خمسة سنوات والتي تزيد عن (15) سنة، اما من تقع خبراتهم ضمن الفئة (10-15) سنة فقد بلغت نسبتهم (25%) من اجمالي العينة، كما يلاحظ ان ما نسبته (75%) من افراد العينة يحملون الدرجة العلمية في تخصص المحاسبة اما النسبة المتبقية من افراد العينة فقد توزعت بين تخصصي الادارة والاقتصاد والتخصصات الاخرى، وبهذا يتضح ان افراد العينة يتمتعون بالتاهيل العلمي والخبرة العملية التي تمكنهم من الاجابة على فقرات الاستبانة وتعزز من موثوقية هذه الاجابات مما ينعكس على نتائج الدراسة.

اداة الدراسة:

تم استخدام الاستبانة التي اعدت وفقا لاسلوب ليكرت الخماسي وقد تضمنت عدد من الفقرات لقياس متغيرات الدراسة وجمع البيانات اللازمة، ولقياس ثبات الاداة تم استخراج معامل كرونباخ الفا والذي بموجبة قبول وجود ثبات في اداة الدراسة اذا بلغت قيمة الفا 60% فاكثر. وقد ظهرت النتائج كما يلي:

جدول رقم (2) معامل كرونباخ الفا

نوع المتغير	اسم المتغير	عدد الفقرات	قيمة الفا
المستقل	الاستقلال في المظهر	5	0.891
	الاستقلال الذهني	5	0.796
التابع	تحسين تقييم المخاطر	6	0.854
	المجموع	16	0.920

يتبين من الجدول اعلاه ان قيم الفا جاءت لكافة المتغير ضمن النسب التي تتناسب مع وجود ثبات في اداة الدراسة حيث زادت عن 60% ويشار هنا الى النسبة لاجمالي الفقرات بلغت (0.920).

نتائج الدراسة

اولاً : الاحصاء الوصفي:

للتعرف على طبيعة متغيرات الدراسة والتمكن من تقديمها وصفا شاملا لها تم استخراج الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات العينة على فقرات الاستبانة حيث ظهرت النتائج كما يلي:
المتغير المستقل: استقلالية المدقق الداخلي وتم قياسهما من خلال الاستقلال في المظهر والاستقلال الذهني.
- الاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي

جدول رقم (3) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات العينة على فقرات الاستقلال في المظهر

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاهمية النسبية
1	يتم مراعاة عدم وجود اقارب للمدقق في مواقع هامه في الشركة.	4.10	1.213	3	مرتفعة
2	يتم اخضاع المدقق للمنافسة قبل تعيينه.	4.43	0.968	2	مرتفعة
3	يتم التركيز على كفاءة المدقق وقدراته المهنية.	4.45	1.662	1	مرتفعة
4	يتم مراعاة التوافق بين مخصصات المدقق المالية وقدراته المهنية	3.95	0.856	4	مرتفعة
5	توفر الشركة الظروف الملائمة للمدقق للقيام بمهمته.	3.92	0.897	5	مرتفعة

نلاحظ من الجدول اعلاه بان الاوسط الحسابية قيمها متقاربة لحد كبير حيث كانت اعلى الاوساط الحسابية للفقرة التي يتم فيها التركيز على كفاءة المدقق وقدراته المهنية يساوي (4.45) وبانحراف معياري (1.662) ،يعود المركز الثاني للفقرة التي يتم فيها اخضاع المدقق للمنافسة قبل تعيينه وقدره (4.43) وبانحراف معياري يبلغ (0.968)، اما الوسط الحسابي الذي يحتل المركز الثالث بقدر (4.10) يعود للفقرة الاولى التي يتم فيها مراعاة عدم وجوب اقارب للمدقق في مواقع هامه في الشركة وبانحراف معياري قدره (1.213) ،ويحتل المركز ما قبل الاخير الوسط الحسابي للفقرة الرابعة والتي يتم فيها مراعاة التوافق بين مخصصات المدقق المالية وقدراته المهنية بوسط حسابي يبلغ (3.95) وانحراف معياري (0.856) ،أما ادنى وسط حسابي وقدره (3.92) كان للفقرة التي توفر فيها الشركة الظروف الملائمة للمدقق للقيام بمهمته وبانحراف معياري يبلغ (0.897).

- الاستقلال الذهني للمدقق الداخلي

جدول رقم (4) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات العينة على فقرات الاستقلال الذهني

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاهمية النسبية
1	لا يتردد المدقق الداخلي بالانسحاب من عمله اذا واجه ضغوطا من قبل اية طرف.	3.840	0.875	4	مرتفعة
2	يتابع المدقق الاجراءات المتخذة على نتائج اعماله.	3.832	1.423	5	مرتفعة
3	لا يهتم المدقق ببناء علاقات شخصية داخل الشركة.	4.231	0.954	2	مرتفعة
4	يهتم المدقق بمتابعة التطورات في مهنة التدقيق	4.040	0.762	3	مرتفعة
5	يراعي المدقق سمعة المهنة اثناء ادائه لعمله	4.326	0.624	1	مرتفعة

نلاحظ من جدول الاستقلال الذهني بفقراته الخمسة بأن اعلى الاوساط الحسابية كانت للفقرة التي تنص على ان يراعي المدقق سمعة المهنة اثناء ادائه لعمله بقدر يبلغ (4.326) وانحراف معياري (0.624) ،ويليه المركز الثاني للوسط الحسابي (4.321) الذي يعود للفقرة الثالثة التي لا يهتم المدقق فيها ببناء علاقات شخصية داخل الشركة بانحراف معياري يبلغ (0.954) ، أما الفقرة التي يهتم المدقق فيها بمتابعة التطورات في مهنة التدقيق تحتل المركز الثالث بوسط حسابي قدره (4.040) وانحراف معياري (0.762) ،وكان المركز ما قبل الاخير كان للفقرة الاولى والتي لا يتردد المدقق الداخلي بالانسحاب من عمله اذا واجه ضغوطا من قبل اية طرف بوسط حسابي قدره (3.840) وانحراف معياري (0.875) ،أما ادنى وسط حسابي في مركزه الخامس يبلغ (3.832) وانحراف معياري (1.423).

- المتغير التابع: تحسين تقييم المخاطر

جدول رقم (5) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات العينة على فقرات تحسين تقييم المخاطر

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاهمية النسبية
1	تحدد الشركة الآثار المحتملة لكل خطر	3.832	0.974	5	مرتفعة
2	تحدد الشركة تكلفة الوسائل اللازمة لمواجهة المخاطر	3.542	0.685	6	متوسطة
3	تفاضل الشركة بين حجم المخاطر ومنفعة النشاط المرتبط به.	4.320	1.346	2	مرتفعة
4	تسعى الشركة لمواجهة المخاطر بكلف مقبولة	4.446	1.002	1	مرتفعة
5	يتم قبول المخاطر اذا كانت في حدود التحمل	4.130	0.845	3	مرتفعة
6	تستخدم الشركة ادوات التحوط ضد المخاطر المحتملة.	3.964	0.952	4	مرتفعة

يلاحظ من جدول تحسين تقييم المخاطر بفقراته الستة أن أعلى وسط حسابي (4.446) يعود للفقرة الرابعة والتي تنص على ان تسعى الشركة لمواجهة المخاطر بكلف مقبولة وبانحراف معياري (1.002)، أما المركز الثاني كانت تحتله الفقرة الثالثة بوسط حسابي قدره (4.320) وبانحراف معياري (1.346) ، والفقرة التي يتم فيها قبول المخاطر اذا كانت في حدود التحمل تحتل المركز الثالث بوسط حسابي قدره (4.130) وانحراف معياري (0.845)، وفي المركز الرابع نجد الفقرة السادسة والتي تنص على ان تستخدم الشركة ادوات التحوط ضد المخاطر المحتملة بوسط حسابي يبلغ (3.964) وبانحراف معياري (0.952)، واما المركز ما قبل الاخير كان للفقرة الاولى التي تحدد الشركة الآثار المحتملة لكل خطر بوسط حسابي يبلغ (3.832) وبانحراف معياري (0.974)، أما ادنى وسط حسابي (3.542) يعود للفقرة التي تنص على ان تحدد الشركة تكلفة الوسائل اللازمة لمواجهة المخاطر بانحراف معياري قدره (0.685).

ثانياً: نتائج اختبار الفرضيات نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

H01: لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لاستقلالية المدقق الداخلي بابعادها (الاستقلال في المظهر، الاستقلال الذهني) على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

جدول رقم (6) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

جدول المعاملات Coeffecient				تحليل التباين ANOVA				المتغير التابع
Sig t	T	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F	F المحسوبة	R ² معامل التحديد	
0.750	-0.322	0.687	-0.264	ثابت	0.000	15.622	.562	0.750
0.00	3.824	0.141	0.486	الاستقلال في المظهر				
0.00	3.621	0.115	0.230	الاستقلال الذهني				

يتبين من الجدول (6) ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين استقلالية المدقق الداخلي بابعاده (الاستقلال في المظهر والاستقلال الذهني) والمتغير التابع تحسين تقييم المخاطر حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون بينهما (0.750) ، كما يتبين ان استقلالية المدقق الداخلي بابعاده استطاعت تفسير ما نسبته (56.2%) من تباين تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية الكويتية.

كذلك يتبين ان قيمة f قد بلغت (15.622) وبمستوى دلالة احصائية قدرها (0.00)، مما يعني عدم قبول الفرضية الصفرية التي نصت على انه لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لاستقلالية

المدقق الداخلي بإبعاها (الاستقلال في المظهر، الاستقلال الذهني) على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت. وبالتالي قبول الفرضية البديلة والتي تنص على: يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لاستقلالية المدقق الداخلي بإبعاها (الاستقلال في المظهر، الاستقلال الذهني) على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى

H01.1: لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

جدول رقم (7) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى

جدول المعاملات Coeffecient				تحليل التباين ANOVA		ملخص النموذج Model Summery*		المتغير التابع
Sig t	T	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F	F المحسوبة	R ² معامل التحديد	
0.000	4.312	0.432	4.487	ثابت	0.00	12.321	38.5	.621
0.000	4.825	0.123	0.561	الاستقلال في المظهر	0			

يتبين من الجدول (7) ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين الاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي والمتغير التابع تحسين تقييم المخاطر حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون بينهما (0.621)، كما يتبين ان الاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي قد استطاع تفسير ما نسبته (38.2%) من تباين تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية الكويتية.

كذلك يتبين ان قيمة f قد بلغت (12.321) وبمستوى دلالة احصائية قدرها (0.00)، مما يعني عدم قبول الفرضية الصفرية التي نصت على انه لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت. وبالتالي قبول الفرضية البديلة والتي تنص على:

يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للاستقلال في المظهر للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

H01.2: لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للاستقلال الذهني للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

جدول رقم (8) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

جدول المعاملات Coeffecient				تحليل التباين ANOVA		ملخص النموذج Model Summery*		المتغير التابع
Sig t	T	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F	F المحسوبة	R ² معامل التحديد	
0.000	3.120	0.124	2.310	ثابت	0.00	8.312	16.9	0.412
0.00	2.41	0.325	0.431	الاستقلال الذهني				

يتبين من الجدول (8) ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين الاستقلال الذهني للمدقق الداخلي والمتغير التابع تحسين تقييم المخاطر حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون بينهما (0.412) ، كما يتبين ان الاستقلال الذهني للمدقق الداخلي قد استطاع تفسير ما نسبته (16.9%) من تباين تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية الكويتية.

كذلك يتبين ان قيمة f قد بلغت (8.312) وبمستوى دلالة احصائية قدرها (0.00)، مما يعني عدم قبول الفرضية الصفرية التي نصت على انه لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للاستقلال الذهني للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت. وبالتالي قبول الفرضية البديلة والتي تنص على:

يوجد أثر ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للاستقلال الذهني للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت.

الاستنتاجات

بينت نتائج الدراسة وجود أثر ذات دلالة احصائية لاستقلالية المدقق الداخلي بابعادها (الاستقلال في المظهر، الاستقلال الذهني) على تحسين تقييم المخاطر في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الكويت ، وكذلك وجود اثر لكل من الاستقلال في المظهر والاستقلال الذهني للمدقق الداخلي على تحسين تقييم المخاطر، وبهذا يستنتج ان عملية تحسين تقييم المخاطر التي تعد من المكونات الهامة في نظام الرقابة الداخلية والتي تتاثر اصلا برأي وظيفة التدقيق الداخلي المعنية بابداء الرأي في منظومة الرقابة الداخلية وحيث ان استقلالية المدقق الداخلي تعزز من حياديته في ابداء الرأي فانها تنعكس على جودة التدقيق الداخلي والذي يساهم في تحسين عملية تقييم المخاطر عندما يكون جيداً.

كما يستنتج ان الاستقلال الذهني للمدقق الداخلي ايضا يؤثر على عملية التقييم الداخلي وبالمثل الاستقلال في المظهر حيث ان هذين العنصرين يشكلان تكامل عملية الاستقلال وقد يؤثر احدهما على جودة التدقيق ويضعف تاثير العنصر الاخر في تقييم الرقابة باعتبارهما يحسنان استقلالية المدقق الداخلي.

التوصيات :

بناء على نتائج الدراسة يتم التوصية بضرورة دعم التوجه العام باستقلالية المدقق الداخلي ليكون له تاثير اكبر في تقييم المخاطر، وخاصة ان الاتجاه المعاصر للمجالس المهنية والشركات الكبيرة بدعم هذه الاستقلالية لتساهم بشكل اشمل في تحسين جودة التدقيق الداخلي بما لها من انعكاسات على عمل وانشطة الشركة بشكل عام.

قائمة المراجع

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2007). "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، (ترجمه المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، عمان، الأردن.
- الباز، عماد، (2012). "مدى استقلال مراجع الحسابات الفلسطيني دراسته تطبيقية على مكاتب وشركات مراجعه في قطاع غزة". رسالة دكتوراه غير منشوره، جامعة ابو بكر بلقايد، الجزائر
- الجعفر اوي، عدنان، (2016). "مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقا لقاعدة الأخلاق الدولية، 291- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين.
- زريقات، عمر، ومحمود، رأفت، وكلبونة، أحمد، (2010). "علم تدقيق الحسابات النظري". (ط. 1). الاردن: دار الميسره للنشر والتوزيع والطباعه.
- عبد الباسط، بومهيدي، (2016). "العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.
- لطي، أمين، (2008). "المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes-Oxley القاهرة"، مصر: دار النهضة
- American Institute Of Certified Public Accountants ,AICPA, 2015, **Consulting Services**:<https://www.aicpa.org/research/standards.html>
- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2012). **Auditing and assurance Services** : An Integrated Approach 14th Edition Pearson Education, Ltd, UK-London
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013. Internal Control—Integrated Framework
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2013). Practice advisory 2120-2: Managing the risk of the internal audit activity. Practice Advisories Under International Professional Practice Framework (IPPF): Altamonte Springs, FL.
- Sekaran, U. (2003). **Research methods for business** (4th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Wang, S., & Hay, D. (2013). Auditor independence in New Zealand :Further evidence on role of non-audit services. **Accounting and Management Information Systems**, 12, pp. 235-262

