



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية

(دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة)

إعداد الطالبة

نسرین محمد منصور

إشراف

أ. د. حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل
ربيع الأول - يناير 2013 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة
The Islamic University - Gaza

هاتف داخلي: 1150

عمادة الدراسات العليا

الرقم. مع. ب. غ. /35/..... Ref

التاريخ. 2013/01/23 Date

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ نسرين محمد منصور لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الأربعاء 11 ربيع أول 1434هـ، الموافق 2013/01/23م الساعة الحادية عشرة صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً ورئيساً	أ.د. حمدي شحدة زعرب
.....	مناقشاً داخلياً	د. عصام محمد البحصي
.....	مناقشاً خارجياً	أ.د. يوسف محمود جريوع

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحثة درجة الماجستير في كلية التجارة/قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق ،،،

عميد الدراسات العليا

.....
أ.د. فؤاد علي العاجز

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

(يَرْفَعِ اللّٰهُ الَّذِیْنَ اٰمَنُوْا مِنْكُمْ وَالَّذِیْنَ اٰتَوْا الْعِلْمَ دَرَجٰتٍ)

صدق الله العظيم

(سورة المجادلة، الآية: 11)

إهداء

- ❖ إلى اللذان أوصى الحق تبارك وتعالى بالإحسان لهما
والديّ الأعزاء أطال الله في عمرهما
- ❖ إلى من غمرني حباً وحناناً وتقديراً ووهبني القوة في أيام
الضعف وساندني بكل ما يملك
- زوجى الغالى الأستاذ أبو إيباد
- ❖ إلى نسمة الربيع العليّة وشذا زهوره الفواحة مهجة قلبي
أطفالي الأحباء
- ❖ إلى الذين ضحوا بدمائهم الطاهرة أرض وطننا فلسطين،
واشتروا مرضاة الله عزّ وجلّ بأعمالهم وأفعالهم ...
شهادتنا الأبرار
- ❖ إلى المجاهدين الأبطال، عزنا وفخرنا، القابعين وراء قضبان
الاحتلال
- أسرانا البواسل
- ❖ إلى من أفتخر بهم دوماً وأحترمهم وأقدرهم
أهلي جميعاً
- ❖ وإلى كل من ساعدني في إتمام بحثي

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

شكر وتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك
الشكر لله الذي وفقني لإتمام بحثي هذا ولولا كرمه ومنه عليّ لما
خرج بحثي إلى النور .

ثم

أتوجه بالشكر والعرفان للأستاذ الدكتور / حمدي شحدة زعرب

على ما قدمه لي من دعمٍ وتوجيهٍ وإشرافٍ

والشكر موصولٌ إلى

أعضاء لجنة المناقشة أ. د. عصام البحيصي و أ. د. يوسف جربوع ومحكمي

الاستبيان الذين أثروا بحثي بخبرتهم الواسعة

كما أتوجه بالشكر إلى الجامعة الإسلامية لما وفرتة لي من الكتب والمراجع التي

كانت عوناً في انجاز هذه الدراسة

وإلى كل من ساهم في إكمال مهمتي العلمية ووقف بجانبني ومد لي يد العون

والمساعدة وأخص بالذكر إدارات مكاتب وشركات التدقيق

والله من وراء القصد

الباحثة: نسرين محمد منصور

ملخص

شهدت مهنة المراجعة في الوقت الحاضر مجموعة من الظواهر المعاصرة التي ترجع إلى التغيرات والتطورات في البيئة المحيطة بها، إذ تجلت ظاهرة الزيادة المطردة في حالات تغيير المراجعين بما قد يثير الكثير من الشكوك حول مسألة حياد واستقلال المراجع.

لذلك فقد جاءت هذه الدراسة للتعرف على مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام الاستبيان كأسلوب أساس لجمع البيانات من عينة الدراسة والتي بلغت 124 استبانة، وتم استرداد جميع الاستبانات، كما استخدمت الباحثة المقاييس الاحصائية المناسبة منها المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار t واختبار ألفا كرونباخ للوصول إلى النتائج التي خلصت لها الدراسة.

وتبين من خلال النتائج أن إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق من أهم العوامل المحددة لدور اللجنة، كما ارتبط مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب من الدرجة الأولى مما يعزز استقلاله، بالإضافة إلى أن تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل يعتبر من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله.

ولقد توصلت الدراسة إلى توصيات أهمها ضرورة أن يتولى المجلس التشريعي وضع نظام عملي ينص على تغيير مراجع الحسابات كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظاً على استقلاليته، وضرورة التعريف بأهمية وجود فترة التهدئة -cooling off period- لما لها من أثر واضح في الحد من الممارسات والضغطات التي قد تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات الخارجي وتحديدتها بعدد سنوات مناسب. كما أوصت بضرورة تغيير القوانين والتشريعات المنظمة لمزاولة مهنة التدقيق وذلك لعدم ملاءمتها للتطورات التي يشهدها القطاع المالي في قطاع غزة، وتوفير قواعد بيانات كاملة ومنشورة لهذا التغيير، وضرورة تفعيل دور الجمعيات المهنية في تثقيف المراجع فيما يخص اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية مما يحد من عمليات التفاضل بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله.

Abstract

The Impact of External Auditor Rotation on Independence Principle

In the present, the audit profession has witnessed a collection of contemporary phenomena which returns to the changes and development in the surrounding environment, as demonstrated the phenomenon of the steady increase in cases of auditors rotation including raises a lot of doubts about the question of impartiality and independence of the auditor.

The purpose of this study is to investigate the impact of external auditor rotation on independence principle. The researcher has to follow the descriptive analytical approach through the use of the questionnaire as a basis for the collection of data from the study sample, which amounted to 124 Estebans, and it were all recovered. In addition, the researcher has used statistical measures appropriate, including the arithmetic average, standard deviation and t- test and test alpha Cronbach access to the findings of the study.

It appears, from the findings, that the supervision of the Audit Committee to discuss the external auditor in the problems encountered during the audit process of the most important factors determining the role of the commission, in addition to the design and implementation of financial information systems to the customer is one of the prohibited services and auditor had to change in order to preserve its independence.

The study concluded recommendations, including that the Legislative Council need to develop practical system for auditor rotation and the appropriate cooling off period to preserve auditor independence and the need to define the importance of the cooling off period because of its clear impact in reducing practices and pressures that may be exercised by the management, in addition to the need to change the laws and legislation governing the conduct of the audit profession due to lack of relevance of the developments taking place in the financial sector in the Gaza Strip, and to activate the role of professional associations in educating auditors with respect to the discovery of illegal acts that have a significant impact on the financial statements limiting the operations of litigation between him and the client and maintains its independence.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ت	آية قرآنية
ث	إهداء
ج	شكر وتقدير
ح	ملخص الدراسة بالعربية
خ	ملخص الدراسة بالانجليزية
ز	الفهرس
ش	قائمة الجداول
ص	قائمة الملاحق
1	الفصل الأول : خطة الدراسة
2	1-1 مقدمة
3	2-1 مشكلة الدراسة
4	3-1 أهمية الدراسة
4	4-1 أهداف الدراسة
5	5-1 متغيرات الدراسة
6	6-1 فرضيات الدراسة
7	7-1 التعريف بمصطلحات الدراسة
8	8-1 مجتمع وعينة الدراسة
9	9-1 ملخص الدراسات السابقة
17	الفصل الثاني : واقع مهنة تدقيق الحسابات في ظل مبدأ الاستقلالية
18	المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق

18	مقدمة	1-1-2
20	تدقيق الحسابات في فلسطين	2-1-2
20	مأخذ قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين	3-1-2
22	المبحث الثاني: ماهية علم تدقيق الحسابات	
22	تعريف تدقيق الحسابات	1-2-2
22	أهداف التدقيق	2-2-2
23	العوامل التي أدت إلى الاهتمام المتزايد بعملية التدقيق	3-2-2
26	المبحث الثالث: مبدأ الاستقلالية كمفهوم من المفاهيم العامة لأداب وسلوك المهنة	
26	مقدمة	1-3-2
27	مفهوم استقلالية المدقق	2-3-2
29	المبحث الرابع: دور لجان التدقيق في دعم استقلالية المدقق الخارجي	
29	تعريف لجنة التدقيق	1-4-2
30	دعم فعالية لجان التدقيق	2-4-2
31	المبحث الخامس: العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي	
31	مقدمة	1-5-2
31	العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق	2-5-2
31	المصالح المالية	1-2-5-2
32	العوامل السلوكية	2-2-5-2
33	تحديد أتعاب مدقق الحسابات	3-2-5-2
34	قيام المراجع ببعض الخدمات الادارية للمنشأة	4-2-5-2
35	طول فترة المراجع الخارجي بالشركة	5-2-5-2
36	اجراءات وسياسات تساعد على تحقيق الاستقلال	3-5-2

37	الفصل الثالث : دوران مدقق الحسابات في ضوء النصوص التشريعية والقوانين	
38	المبحث الأول: دوران مدقق الحسابات من وجهات نظر مختلفة	
38	مقدمة	1-1-3
39	تعريف دوران المدقق	2-1-3
39	دوران مدقق الحسابات من وجهات نظر مختلفة	3-1-3
40	من وجهة نظر المفوضية الأوروبية	1-3-1-3
41	من وجهة نظر الجمعية العمومية للشركات في اليمن	2-3-1-3
41	من وجهة نظر باحثون صينيون	3-3-1-3
42	دوران المدقق في منظومة الأمم المتحدة	4-3-1-3
43	دوران مدقق الحسابات الخارجي في سوريا	5-3-1-3
43	دوران مدقق الحسابات الخارجي في فلسطين	6-3-1-3
44	المبحث الثاني: دوران المدقق بين مؤيد ومعارض	
44	مزايا وعيوب دوران المدقق	1-2-3
44	مزايا دوران مدقق الحسابات	1-1-2-3
47	عيوب دوران مدقق الحسابات	2-1-2-3
50	المبحث الثالث: آليات الحد من التأثير السلبي لدوران المدقق	
50	الآليات التي تحكم الحد من التأثير السلبي لدوران المدقق	1-3-3
53	المبحث الرابع: تكاليف دوران مدقق الحسابات الخارجي	
53	مقدمة	1-4-3
53	التكاليف المرتبطة بدوران المدقق	2-4-3
56	تكاليف دوران المدقق المرتبطة بأتعابه	3-4-3
57	المبحث الخامس: الخدمات الاستشارية وأثرها على دوران المدقق واستقلاله	

57	مقدمة	1-5-3
57	تعريف الخدمات الاستشارية	2-5-3
57	خصائص الخدمات الاستشارية	3-5-3
59	الخدمات المحظورة وفقا لهيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)	4-5-3
60	العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب التدقيق نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية	5-5-3
61	الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات	
63	تمهيد	1-4
63	منهجية الدراسة	2-4
64	مجتمع وعينة الدراسة	3-4
67	أداة الدراسة	4-4
68	صدق وثبات الاستبانة	5-4
68	الصدق الظاهر في الاستبانة	1-5-4
69	صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة	2-5-4
76	ثبات فقرات الاستبانة	6-4
77	المعالجات الاحصائية	7-4
78	الفصل الخامس: تحليل البيانات واختبار الفرضيات	
79	تمهيد	1-5
79	اختبار التوزيع الطبيعي	2-5
80	تحليل فقرات وفرضيات الدراسة	3-5
80	الفرضية الأولى	1-3-5
83	الفرضية الثانية	2-3-5
86	الفرضية الثالثة	3-3-5

89	الفرضية الرابعة	4-3-5
92	الفرضية الخامسة	5-3-5
95	الفرضية السادسة	6-3-5
100	الفرضية السابعة	7-3-5
104	الفصل السادس: النتائج والتوصيات	
105	النتائج	1-6
108	التوصيات	2-6
109	الدراسات المستقبلية	3-6
110	قائمة المراجع	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
42	دوران المدقق الخارجي	1-3
64	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	1
64	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	2
65	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية	3
66	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	4
66	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق	5
67	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	6
68	مقياس الإجابة على الفقرات	7
69	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: دور لجنة التدقيق	8
70	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: وجود فترة التهيئة	9

71	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: المصالح المالية المرتبطة	10
72	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: دفع الأتعاب	11
73	الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley	12
74	الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس: التفاضل بين المراجع والعميل	13
75	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	14
76	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	15
77	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	16
79	اختبار التوزيع الطبيعي	17
81	تحليل فقرات المحور الأول (دور لجنة التدقيق)	18
84	تحليل فقرات المحور الثاني (وجود فترة التهدئة)	19
87	تحليل فقرات المحور الثالث (المصالح المالية المرتبطة)	20
90	تحليل فقرات المحور الرابع (دفع الأتعاب)	21
93	تحليل فقرات المحور الخامس (الخدمات المحظورة وفقا لقانون SOX)	22
97	تحليل فقرات المحور السادس (التفاضل بين المراجع والعميل)	23
99	تحليل محاور الدراسة	24
101	نتائج اختبار t للفروق بين اجابات المبحوثين حسب متغير المؤهل العلمي	25
102	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير الشهادات المهنية	26
103	اختبار شفاه للفروق بين المتوسطات حسب متغير الشهادات المهنية	27
103	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير المسمى الوظيفي	28
104	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير سنوات الخبرة	29

قائمة الملاحق	
ملحق رقم (1) الاستبانة	1
ملحق رقم (2) قائمة بأسماء المحكمين للاستبانة	2
ملحق رقم (3) مكاتب المراجعين المعتمدة بجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية	3
ملحق رقم (4) قانون ساربينز أوكسلي (Sarbanes Oxley - SOX)	4

الفصل الأول

خطة الدراسة ومنهجيتها

- ❖ مقدمة
- ❖ مشكلة الدراسة
- ❖ أهمية الدراسة
- ❖ أهداف الدراسة
- ❖ متغيرات الدراسة
- ❖ فرضيات الدراسة
- ❖ التعريف بمصطلحات الدراسة
- ❖ مجتمع وعينة الدراسة
- ❖ الدراسات السابقة

1-1 مقدمة

إن المراجعة ميدان واسع، عرفت تطورات كبيرة ومتواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، وقد تزايد الاهتمام باستقلالية المراجع الخارجي في ظل المتغيرات التي تمر بها بيئة الأعمال في قطاع غزة بصفة خاصة والعالم بصفة عامة، كما أن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين، قواعد ومعايير.

والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لما لتتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص وعليه، ينبغي مراعاة المعايير، بعضها على الأقل أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرا وما ينجر على ذلك من عواقب (بوتين، 2003).

خلال العقدين الماضيين كثر الحديث عن نطاق الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات، ففي ظل وجود طلبات من طرف العملاء بتوسيع نطاق هذه الخدمات، فإن بعض الجهات ترى أن تقديم المراجع الخارجي الخدمات الادارية والاستشارية يعتبر تهديداً حقيقياً لاستقلال المراجع، بينما ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه يفضل أن يقوم المراجع الخارجي بتقديم خدمات المراجعة بجانب الخدمات الادارية والاستشارية ولكن بشرط أن يكون القصد من ذلك هو تقديم النصيحة وليس المساهمة في اصدار القرارات كأن يكون المراجع مراجعاً خارجياً للشركة وأن يكون في نفس الوقت عضواً في مجلس الإدارة ففي هذه الحالة يعتبر مشاركاً في اصدار القرارات الصادرة عن مجلس الادارة.

كما شهدت مهنة المراجعة في الوقت الحاضر مجموعة من الظواهر المعاصرة التي ترجع إلى التغيرات والتطورات في البيئة المحيطة بها، ولاشك أن هذه الظواهر قد فرضت نفسها على سوق خدمات المراجعة، ففي السنوات الأخيرة تجلت ظاهرة الزيادة المطردة في حالات تغيير المراجعين بما قد يثير الكثير من الشكوك حول مسألة حياد واستقلال المراجع، وقد أثارت هذه الظاهرة الكثير من الادعاءات بأن تقرير المراجع أصبح سلعة تباع وتشتري وأن الشركات أصبحت تتسوق من أجل الحصول على تقرير نظيف خالٍ من أية تحفظات جوهرية، الأمر الذي شكل دافعاً قوياً لدى الباحثين والمنظمات الحكومية والمهنية، - لاسيما في الدول المتقدمة، كالولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة- لتحليل وتفسير هذه الظاهرة (مسواك، 2008).

ويجب أن ينظر إلى الحياد على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع على الإطلاق، ويرجع السبب في ذلك إلى رغبة المجتمع المالي الاعتماد على تقارير المراجعين المتعلقة بعدالة القوائم المالية إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة (أرينز وآخرون، 2010).

1-2 مشكلة الدراسة:

تتبع مشكلة الدراسة من أهمية مهنة مراجع الحسابات الخارجي والتي تتأثر بالحساسية العالية نتيجة المسؤوليات الملقاة على عاتقه إذ تتطلب درجة كبيرة من الاستقلال والحياد في عمله، وذلك للوصول إلى درجة الثقة المطلوبة وجاءت هذه الدراسة لتبين أثر تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.

وتتمحور مشكلة الدراسة حول تحليل ودراسة الجوانب المتعلقة بتغيير مراجع الحسابات الخارجي وتأثير ذلك على مبدأ الاستقلالية وهي قضية تهم أصحاب المصلحة في الشركات محل المراجعة والتي بدورها تضع السياسات اللازمة لتعيين أو تغيير المراجع. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة على النحو التالي:

ما هو أثر دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية في مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة؟

ويتفرع منه الأسئلة الآتية:

1- ما هو دور وجود لجنة التدقيق في دعم تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية؟

2- ما هي تداعيات وجود فترة التهدئة (Cooling of period) في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية؟

3- هل أدى وجود المصالح المالية المرتبطة (Related Parties Interests) لضرورة تغيير مراجع الحسابات الخارجي لما لها أثر على الاستقلالية؟

4- ما هي الآثار المترتبة من عملية دفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية؟

5- ما هو أثر ممارسة بعض الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية؟

6- ما أثر رفع القضايا بين المراجع والعميل في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية؟

7- ما أثر آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى للمتغيرات الشخصية التالية (المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق).

3-1 أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في البحث فيما إذا كانت استمرارية المراجع في العمل لصالح نفس الشركة سيؤثر على استقلاليته أم لا. وجاءت هذه الدراسة لتوضح الجوانب الايجابية والسلبية لتغيير مراجع الحسابات الخارجي وتبيان الأثر المباشر على الاستقلالية والتي يتبعها مجموعة من النتائج الهامة لصالح العميل والمراجع على حد سواء خاصة فيما يتعلق بالثقة والمصداقية. وتبرز أهمية هذه الدراسة أيضا في كونها سوف تستطلع آراء مراجعي الحسابات العاملين في شركات التدقيق في قطاع غزة. وبذلك سوف تساهم الدراسة في تقديم مادة إرشادية ودراسة توعوية لكافة العاملين في مجال مراجعة الحسابات.

4-1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- دراسة وتحليل دور لجنة التدقيق في دعم تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية.
- 2- دراسة وتحليل تداعيات وجود فترة التهدئة (Cooling of period) في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية.
- 3- دراسة وتحليل وجود المصالح المالية المرتبطة بضرورة تغيير مراجع الحسابات الخارجي لما وأثر ذلك على الاستقلالية.
- 4- دراسة وتحليل الآثار المترتبة من عملية دفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.
- 5- دراسة وتحليل أثر ممارسة بعض الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية.
- 6- دراسة أثر التفاضل بين منشأة المحاسبة والعميل في تغيير مراجع الحسابات الخارجي وأثره على الاستقلالية.
- 7- دراسة أثر آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى للمتغيرات الشخصية التالية (المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق).

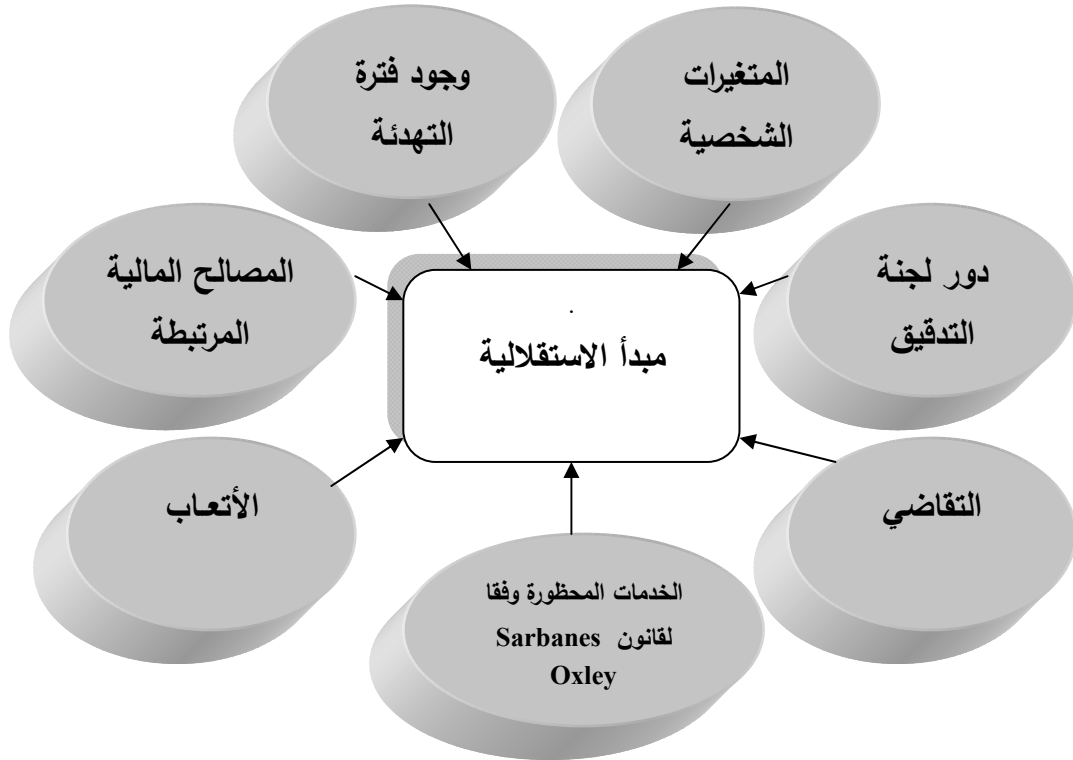
5-1 متغيرات الدراسة:

المتغير التابع: مبدأ الاستقلالية

المتغيرات المستقلة التي لها علاقة بدوران المراجع:

- 1- دور لجنة التدقيق
- 2- وجود فترة التهدئة "cooling off period"
- 3- المصالح المالية المرتبطة
- 4- الأتعاب
- 5- الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley
- 6- التناقض بين المراجع والعميل
- 7- المتغيرات الشخصية

الخارطة الذهنية للبحث:



1-6 فرضيات الدراسة:

اعتمدت الباحثة في اجابتها على مشكلة الدراسة وأهدافها الفرضيات التالية:

- 1- يوجد أثر لدور لجنة المراجعة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.
- 2- يوجد أثر لوجود فترة التهدئة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.
- 3- يوجد أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.
- 4- يوجد أثر لدفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.
- 5- يوجد أثر للخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال SEC في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.
- 6- يوجد أثر للتقاضي في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.
- 7- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى للمتغيرات الشخصية التالية (المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق) عند مستوى دلالة 0.05 .

7-1 التعريف بمصطلحات الدراسة:

1- **لجنة المراجعة (Audit Committee):** تتمثل لجنة المراجعة في عدد من أعضاء غير تنفيذيين لمجلس إدارة الشركة محل المراجعة يحملون مسئولية مساعدة المراجعين (ضمن مسؤوليات أخرى) على الحفاظ على الحياد عن الإدارة.

2- **فترة التهدئة (Cooling off period):** هي الفترة التي تقع بين ترك المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة ورجوعه لهذه الشركة وقد حددها قانون Sarbanes Oxley بـ 5 سنوات.

3- **المصالح المالية المرتبطة (Related Parties Interests):** هي عبارة عن امتلاك الأسهم أو أية استثمارات مباشرة لدى العملاء الذين يقومون بالمراجعة لديهم.

4- **الأتعاب (Fees):** هي فاتورة تأدية خدمة المراجعة لمدة عام أو أكثر يدفعها العميل للمراجع ويعتبر عدم دفع الأتعاب لمدة أكثر من عام انتهاكا لقاعدة الاستقلالية.

5- **الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley وهيئة سوق رأس المال (SEC):** ويندرج تحت هذا البند ما يلي: مسك الدفاتر المحاسبية والخدمات الأخرى، تصميم نظم المعلومات المالية وتنفيذها، الخدمات الاكتوارية، المراجعة الداخلية، إدارة الموارد البشرية، وسيط أو وكيل الاستثمار، الخدمات القانونية وأي خدمة أخرى تم تحديد عدم جوازها من Public Company Accounting Over Sight Board-(PCAOB)

6- **التقاضي بين المراجع والعميل:** ويحدث عندما يتم رفع قضية أو توجد نية لذلك بين منشأة المحاسبة والعميل مما يضع الاحتفاظ على الاستقلالية والموضوعية محل شك.

7- **قانون ساربينز أوكسلي (SOX):** يعتبر هذا القانون من أكثر تشريعات الأوراق المالية أهمية ويتم تطبيق أحكامه على الشركات العامة ومنشآت المحاسبة العامة التي تقوم بمراجعتها في أمريكا، واهتم القسم 207 في هذا القانون بالدوران الإلزامي لمنشأة المحاسبة العامة.

8- **النموذج 8-K:** هو عبارة عن معلومات أوصت هيئة تداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية على إعدادها ويضم معلومات عن تاريخ تغيير المراجع الحالي واسم المراجع الجديد والافصاح عن الخلافات بين المراجع القديم وإدارة الشركة. **ملاحظة:** تم الإشارة في متن البحث إلى كلمة **تغيير المراجع** وهي كلمة مرادفة لدوران المراجع.

8-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة وعددها 158 مكتب وشركة حسب دليل جمعية مراجعي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، وسوف تشمل الدراسة على جميع أفراد مجتمع الدراسة. وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وتم استرداد 127 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد ثلاث استبانات نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 124 استبانة، أي ما نسبته 80% من العدد الاجمالي لمكاتب التدقيق.

طرق جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة على المصادر التالية لجمع البيانات:

أ- **المصادر الثانوية:** حيث اتجهت الباحثة إلى مصادر ثانوية تمثلت في الكتب والمراجع العربية والدوريات والمقالات والتقارير والأبحاث والجرائد والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة الخاصة بمكتبات الجامعات العربية والدولية، بالإضافة إلى رسائل الماجستير السابقة.

ب- المصادر الأولية:

وتمثلت في الاستبانة التي أعدت خصيصا لجمع البيانات والتي تم توزيعها على مجتمع الدراسة.

1-9 ملخص الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

1- دراسة (مسواك، 2008) بعنوان " العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالتطبيق على الشركات المساهمة اليمنية و بينت الدراسة العوامل التي تؤثر على تغيير المراجع والانعكاسات الناتجة عن قرار تغيير المراجع بالإضافة إلى قياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل وذلك من وجهتي نظر إدارات الشركات والمراجعين.

وقد قدمت دراسة مسواك العديد من التوصيات أهمها:

- إن ظاهرة تغيير المراجع لم تلق اهتماماً من قبل الباحثين في الجمهورية اليمنية كما هو الحال في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وغيرها من الدول العربية.

- قصور القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة في الجمهورية اليمنية، وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع في الشركات، فقد تبين أنها لم تمنح المراجع حق مناقشة قرار تغييره، كذلك لم تتضمن إلزام الشركات المساهمة بتكوين لجان المراجعة التي قد يكون لها دوراً كبيراً في حل الخلافات بين المراجعين والشركات.

- تمثل ظاهرة تغيير المراجع في بيئة المراجعة اليمنية نسبة ليست قليلة، حيث بلغت (56%) من العينة.

2- دراسة (قطب، 2008) بعنوان " العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - دراسة تحليلية ميدانية "

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الجوانب المختلفة لعملية تغيير المراجعين من الجانب النظري، ثم إجراء دراسة ميدانية على دولة قطر بغرض التوصل إلى العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع من وجهة نظر المراجعين أنفسهم ومن وجهة نظر العميل أي الشركات محل المراجعة، ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك العديد من العوامل التي اتفق المراجعون والمديرون الماليون على أن لها ارتباط بعملية تغيير مراجع الحسابات، وأهم تلك العوامل (من واقع المتوسط الحسابي) هي العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والتي حصلت على متوسط حسابي أعلى من أربع درجات، وهي (1) مكتب المراجعة الذي يقدم أعمال وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى أقل احتمالاً للتغيير و(2) مكتب المراجعة ذو الجودة العالية أقل احتمالاً للتغيير، و(3) عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة تؤدي إلى تغييره، و(4) مكتب المراجعة ذو السمعة والشهرة يكون أقل احتمالاً للتغيير.

3- دراسة (حسين، 2008) بعنوان " تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية - دراسة ميدانية-":

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل التي تؤثر على تغيير مدقق الحسابات الخارجي وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والادارة المالية للشركات المساهمة، وقد تم تصميم استبانة لجمع البيانات حول آراء فنتي الدراسة.

من أهم نتائج الدراسة أن المدقق الخارجي يساهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية الشركات المساهمة وخاصة في قياس العمليات المالية، واتفقت فنتي الدراسة على أن العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة لها تأثير إيجابي في تغيير مدقق الحسابات الخارجي على مستوى ثلاث مجموعات وهي العوامل المتعلقة بالظروف المحيطة بعملية التدقيق، العوامل المرتبطة بتطبيق معايير وقواعد السلوك المهني، والعوامل المرتبطة بالشركات المساهمة.

ومن أهم التوصيات ضرورة تفعيل دور جمعية مراقبي الحسابات في مراقبة عمل المدققين والعمل على إقامة الدورات التدريبية لرفع المستوى المهني والتعريف بتغيير المدقق وايجابيات التغيير.

4- دراسة (الخنزدار، 2007) بعنوان "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، بالتطبيق على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، تكون مجتمع الدراسة من 85 مكتبا للمراجعة بالإضافة إلى 100 شركة مساهمة في القطاع.

ولقد قدمت الدراسة مجموعة من النتائج الهامة تتعلق بوجود علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع وأثره على التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل والألعاب وفرضية استمرارية الشركة ورأي أصحاب الشركات المساهمة وبين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله.

وأوصت الدراسة بالإنزام الشركات المساهمة في قطاع غزة بتغيير مراجعيها بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى، وضرورة التزم المراجع بمعايير المراجعة وأخلاق المهنة بالإضافة إلى استمرار إجراء الدراسات والبحوث في هذا المجال.

5- دراسة (جربوع، 2007) بعنوان "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته، وزعت على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة وبلغت الردود 68 استبانته أي ما يعادل 80%. بينت النتائج أن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي، وأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة أن يمارس المراجع الخارجي الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله، والذي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي حيث إن فقده الشك المهني عند أداء المراجعة يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات، كما أوصت الدراسة بضرورة إلزام مراجعي الحسابات بالشركات المساهمة في قطاع غزة لتغيير المراجعين لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى وذلك بقصد الابتعاد بخدمات المراجعة عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلبا على جودة عملية المراجعة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية.

6- دراسة (الفضل، 2003) بعنوان "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق-دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين"

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع القانوني وأهميتها بالنسبة لكل من إدارة الشركة والمراجع القانوني. وقد أجريت هذه الدراسة على عينة مؤلفة من 21 شركة حدث فيها عملية تغيير المراجع الخارجي خلال الفترة الممتدة من 1995 إلى 2000 وكذلك على 28 مراجع جرت عليهم عملية التغيير في تلك المدة. وقد تم استخدام استبانته في جمع البيانات حيث تضمنت 18 عاملا من العوامل المؤدية إلى تغيير المراجع مبوبة في ثلاث محاور، يرتبط المحور الأول بالشركة، بينما يرتبط المحور الثاني بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، أما المحور الأخير فارتبط بمكتب المراجعة. وقد جاءت نتائج الدراسة متفقة إلى حد كبير مع نتائج الدراسات السابقة، مما يعني ذلك أن تأثير العوامل لا يختلف تبعا لاختلاف بيئة التطبيق على الرغم من وجود اختلاف واضح في أثر العوامل من وجهة نظر المديرين عن وجهة نظر المراجعين.

الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Ebimobowei & Keretu، 2011) بعنوان (Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria)

كان الهدف من هذه الدراسة هو فحص دور التغيير الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق، التكاليف والاستقلالية في جنوب نيجيريا إذ قام الباحثان بجمع البيانات الأولية والثانوية طريق استبيان مكون من 250 مفردة رجع منها 172 ووزع على المراجعين ومستخدمي القوائم ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والتدقيق.

أكدت نتائج الدراسة بأن هناك علاقة إحصائية موجبة بين التغيير الإلزامي للمراجع وجوده تقارير المراجعة وقدر معامل الارتباط ب 0.302 . كما أكدت أن هناك علاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلالية التدقيق بمعدل 0.296 وكانت النتائج مقارنة لنتائج Moore el al والذي أكد أن التغيير الإلزامي هو وسيلة لتأكيد الاستقلالية وإزالة صراعات المصالح. أما بالنسبة للتكاليف فأثبتت الدراسة أن هناك علاقة ايجابية بمعدل 0.287 أي أن التغيير سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف خدمات التدقيق وقد استعمل معامل سبيرمان الترتيبي لقياس الارتباطات.

2- دراسة (Mustafa, et. al، 2010) بعنوان (The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الأسباب الحقيقية الكامنة وراء نقص استقلالية المدقق في مصر وكيفية التغلب عليها.

وكان من أهم نتائجها: 1- أن التغلب على مشكلة نقص استقلالية المدقق يمكن أن تعالج بالدوران المتتابع للمدقق وذلك لكل الشركات التي أجريت عليها الدراسة ويتم ذلك بعد مرور فترة زمنية معينة. 2- تعاني مصر من نقص في الاستقلالية راجع إلى عدم تطور معايير التدقيق المصرية.

أوصت الدراسة على 1- ضرورة تطبيق قانون لدوران مراجع الحسابات الخارجي كحل لمشكلة نقص الاستقلالية على أساس شركة التدقيق وليس شريك التدقيق وكطريقة لتعزيز جودة التدقيق.

2- نقص في وجود قواعد أخلاقيات المهنة لممارسي المهنة في مصر.

3- دراسة (Firth, et. al، 2010) بعنوان (Rotate back or Not after Mandatory Audit partner Rotation)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح "مدى إلزامية رجوع الشريك أو لا بعد التغيير الإلزامي لشريك المراجعة"، وأوضحت الدراسة بأن العديد من الدول قد طبقت قوانين تغيير المدقق بعد فترة من عمله في الشركة وذلك لتعزيز استقلاليته. وقد تم أخذ عينات الدراسة التاريخية من 2003 إلى 2006.

طبقت هذه الدراسة في الصين بعد استخدام عدة بيانات تاريخية عن فترة التهدئة، وقاست مدى قدرة المراجع على استئناف العمل لدى الشركة السابقة بعد تركها لمدة عامين. خلصت الدراسة إلى أن شركاء المراجعة الذين كان لهم فترة عمل طويلة مع عميل سابق هي الأكثر عرضة للتدوير (للتغيير).

كما توصلت الدراسة إلى أن شركاء المراجعة الذين يرجعون إلى العمل مع العميل السابق يعاملون عملائهم بشكل أفضل كما توجهوا إلى استخدام آراء تدقيق معدلة واستحقاقات تقديرية جديدة. لكن وجدت الدراسة أن رجوع الشريك المناوب يؤدي إلى ضعف جودة التدقيق في السنة الثانية من فترة التهدئة.

4- دراسة (Hatfield, Jackson and Vandervelde، 2007) بعنوان : (The Effects of Auditor Rotation and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments)

قامت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية على عينة تقدر ب 1200 مدقق مهني، رجع منها 208 وألغى 18 أي بإجمالي إجابات 190 مفردة.

قيمت هذه الدراسة "الإلزامية دوران المراجع" والتي أكدت نتائجها أن تحسين نوعية وجودة أرباح سوف لن تكون محتملة لمراجع الحسابات مستقبلاً أن فرص إلزامية دوران المراجع قد يكون لها أثر سلبي على نوعية الأرباح، كذلك أكدت الدراسة أنه إذا كان يعتقد أن نوعية المراجعة والقرارات الإدارية المفيدة يجب أن تبلغ عن الأداء المالي والنتائج تشير إلى أن هذا التناوب الإلزامي قد يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.

وخلصت الدراسة إلى أن ضغط العميل يقلل من تعديل المراجعة المقترحة وأن لدوران المراجع أثر ليس له مغزى على ضغط العميل في تعديل المراجعة المقترحة.

5- دراسة (Cameran & others، 2005) بعنوان (The audit Firm Rotation Rule: A Review of the Literature)

كان الهدف من الدراسة هو مدى قبول قانون تغيير المدقق الخارجي في 24 دولة منها السبع الصناعية الكبرى (G7) وهي ألمانيا، فرنسا، بريطانيا، اليابان، أمريكا، إيطاليا وكندا وكذلك دول الاتحاد الأوروبي الخمسة عشر، بالإضافة إلى دول أخرى تقرر باستخدام معدل دوران المدقق الخارجي بعد فترة من الزمن.

وقد اعتمدت الدراسة على شبكة KPMG والتي طلب منها إرسال جميع المعلومات المتوفرة عن قانون تغيير المدقق في هذه الدول.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق قانون تغيير المراجع الخارجي يتم تطبيقها (موجودة) بنسبة 21%، وغير موجودة بنسبة 79%. ولقد خصت الدراسة الفصل الرابع منها في البحث عن العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي والاستقلالية وخلصت إلى وجهتي نظر، أولهما أن تغيير المدقق الخارجي يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار حفاظا على استقلالية المنصب والسمعة. أما وجهة النظر الأخرى فكانت معاكسة تماما وهي عارضت ظاهرة تغيير المدقق الخارجي لما في ذلك من أثر على ثقة وملائمة التقرير المصدر ولما للمدقق من معرفة وخلفية واسعة عن الشركة محل المراجعة.

وبذلك خلصت الدراسة إلى أن هناك فجوة بين وجهتي النظر للاستقلالية، وأن الأغلبية يجدون في أن التغيير الإلزامي يدعم الاستقلالية لكن ذلك يكلف تكلفة عالية جدا.

6- دراسة (Mayers & Others، 2005) بعنوان (The Length of Auditor-Client Relationships and Financial Statement Restatements)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر طول مدة التعاقد بين منشأة المحاسبة والعميل من جهة وإعادة مراجعة البيانات المالية (إعادة صياغة) لـ non-GAAP accounting . أجريت هذه الدراسة على عينة من الشركات العامة التي أقرت بإعادة صياغة القوائم المالية لها بين يناير 1995 وأكتوبر 2001.

توصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من عدم وجود علاقة بين مدة التعاقد بين منشأة المحاسبة والعميل ووجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية ، فإن حيازة شركة التدقيق لها مغزى لدى العينات الفرعية المختلفة المهمة في موضوع الدراسة.

ووجدت الدراسة أن العملاء مستعدون لزيادة دخل المراجع الخارجي كلما زادت مدة التعاقد مع العميل وبالتالي تزيد نسبة الأخطاء المرتكبة من المدقق. كما وجدت الدراسة بأن بعض الشركات تبرم عقودا لغير المتخصصين في مجال التدقيق والمحاسبة ما أدى إلى زيادة وجود الأخطاء لسوء فهم العلاقة بينهما. أوصت الدراسة بضرورة وجود معدل دوران ثابت لمراجعي الحسابات بين كل فترة وأخرى، مع ترك مهنة المراجعة للمتخصصين في هذا المجال فقط.

7- دراسة (Zeff، 2003) بعنوان (Du pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms)

هدفت هذه الدراسة لتوضيح السياسة المبكرة لشركة دو بونتس الأمريكية في تغيير شركات المراجعة وقد بينت أن شركة دو بونتس قد دأبت باستمرار في تغيير المراجعين لديها من عام 1911 وحتى عام 1954، اقتناعا منها أن النتائج تكون أكثر دقة وكامالا مع تغيير المراجع الخارجي سنويا. وفي عام 1954 توقفت الشركة عن سياسة تغيير المراجعين بسبب استمرارها العمل مع شركة "Price Water House"، كمراجع خارجي والتي تميزت أعمالها بالانتشار والتعقيد، ما أدى إلى وضع نهاية السياسة التي كانت تتبعها، وإن تجربة شركة "دو بونتس" مع شركات المراجعة قد أعطت اليوم درسا يعكس وجهة النظر للعلاقة بين المراجعين وعملاء المراجعة من الشركات المساهمة.

8- دراسة (Kunitake، 1983) بعنوان (Auditor Changes by Audit Committees and outside Directors)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية تغيير المراجع الخارجي عن طريق لجان المراجعة المدراء والخارجيين- وبينت مدى مسئولية وتحكم الإدارة في أعمال الشركات المساهمة قد أضاف إليها ضرورة الإفصاح لكافة الأطراف عن السياسات غير القانونية والدفعات غير العادية التي تتدفق إلى المسؤولين الأجانب للحصول على عقود لمشاريع اقتصادية هامة في قيمتها. وعلى هذا فإن على لجان المراجعة والمدراء الخارجيين مراقبة تصرفات إدارات الشركات المساهمة بفاعلية. ولقد تم عمل هذه الدراسة من أجل تحديد فيما إذا قامت لجان المراجعة بتغيير المراجعين في فترات قصيرة من الزمن للتحقق من استقلالهم، وفيما إذا قام المدراء الخارجيين بتغيير المراجعين سواء شركات المراجعة الكبيرة بجانب شركات المراجعة الصغيرة. وخلال الأعوام (1965-1978) تم فحص مدى تغيير المراجع، وأن النتائج أظهرت بأن المدراء الخارجيين ليس لديهم

ميل بتغيير شركات المراجعة الصغيرة. كما أن الشركات التي لديها لجان مراجعة لا تغير مراجعيها زيادة أو أقل من ذلك عن الشركات التي لا توجد بها لجان مراجعة.

أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة " الفجوة البحثية":

لم تهتم الدراسات السابقة بتأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على النواحي المختلفة التي تناولتها هذه الدراسة من حيث تأثير لجنة التدقيق على دوران مراجع الحسابات والتي بينت هذه الدراسة من خلال نتائجها هذا الأثر الواضح. كما تناولت الدراسة تأثير وجود فترة التهدئة "cooling off period" في دوران المراجع على الاستقلالية ويعد هذا الجزء من الدراسة حديث نوعي خاصة على صعيد الدراسات العربية.

كما ركزت الدراسة الحالية على أثر كل المصالح المالية المرتبطة والأتعاب والخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley والتقاضي في دوران مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية واعتمدت الدراسات العربية السابقة على قاعدة بيانات قديمة لمكاتب وشركات التدقيق المعتمدة لدى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وكان عددها في الغالب 65 مكتبا بينما اشتملت الدراسة الحالية على المكاتب المدرجة حديثا وقديما (2012) والبالغ عددها 158 مكتب وشركة.

الفصل الثاني

واقع مهنة تدقيق الحسابات في ظل مبدأ الاستقلالية

- ❖ المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق
- ❖ المبحث الثاني: ماهية تدقيق الحسابات
- ❖ المبحث الثالث: مبدأ الاستقلالية كمفهوم من المفاهيم العامة لأداب وسلوك المهنة
- ❖ المبحث الرابع: دور لجان التدقيق في دعم استقلالية المدقق الخارجى
- ❖ المبحث الخامس: العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الخارجى

الفصل الثاني

واقع مهنة تدقيق الحسابات في ظل مبدأ الاستقلالية

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق

2-1-1 مقدمة

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية، وعلى مزاول مهنة التدقيق أن يكون ملماً تماماً بالمبادئ والقواعد والسياسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى، وتعد مهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة، ولها تقاليد ومسؤولياتها المهنية التي تحدها جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين، ولقد ساهمت مهنة التدقيق بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وإدارة الاقتصاد القومي (زريقات وآخرون، 2010: 15).

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى أما المعنى الحديث له فيعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود، ويرتبط التدقيق في شكله البسيط بالنظام المحاسبي إذ أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، حيث أن قدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل، كما وكان قدامى اليونان يهتمون بتعيين موظفاً للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، وكذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسئول عن المصروفات والشخص المسئول عن المقبوضات (المطارنة، 2009: 13).

أما بالنسبة لتدقيق الشركات فيعود إلى أوائل القرن التاسع عشر حيث كانت الشركات ذات المسؤولية المحدودة، مما استدعى ضرورة وجود من يقوم بطمأننة المالكين غير الفاعلين وحمايتهم من تصرفات المالكين الذين يتولون إدارة شؤون الشركة، والذين قد يقومون بتسيير أمور الشركة لصالحهم. وبظهور الثورة الصناعية وما رافقها من تشريعات خاصة بالشركات وذلك في منتصف القرن التاسع عشر حدثت تغيرات جوهرية في طبيعة الملكية خاصة في بريطانيا، مع بداية الثورة الصناعية التي أدت إلى ظهور اقتصاديات الحجم والشركات الكبرى والإدارات ذات الخبرات المهنية الواسعة وبالتالي فصل الملكية عن الإدارة (Boynton, et. al., 2006: 15).

وفي ظل التطورات المرافقة للثورة الصناعية وزيادة الاهتمام بعملية التدقيق بدأ انبثاق مهنة المحاسبة والتدقيق لتلبي احتياجات السوق، وبالتالي بدأت عملية تطوير التشريعات تتسارع، حيث بدأ التصريح لأفراد من غير المساهمين بتولي عملية التدقيق مما مهد لظهور شركات التدقيق. وفي نهاية القرن التاسع عشر بدأ الاهتمام بالتدقيق ينتقل من بريطانيا إلى الولايات المتحدة، وذلك بسبب تزايد الاستثمار الإنجليزي في الشركات الأمريكية، وقد كان تركيز التدقيق في ذلك الوقت منصبا على اكتشاف الأخطاء في حسابات الميزانية والغش الذي بدأ يظهر مع ظهور الإدارة المهنية في ظل غياب المالكين عن الرقابة المباشرة، وقد كان من أهم الميزات التي يتم التركيز عليها عند اختيار المدققين، السمعة الحسنة والأمانة والاستقلالية الذهنية، إذ أن الكفاءة المهنية والعلمية لم تكن موضع اهتمام. وفي بداية القرن العشرين تزايد الاهتمام بالتدقيق والطلب عليه بسبب تزايد الاهتمام بالشركات المساهمة العامة وازدياد الفجوة بين المالكين والمديرين، وبدأ الاهتمام بالتشريعات في مجال المحاسبة من أجل الحصول على تقارير مالية ذات خصائص عامة موحدة. وفي العقد الثالث من القرن العشرين بدأ الاهتمام بحسابات النتيجة بالإضافة إلى الميزانية، وقد كان من الأسباب الرئيسية لظهور هذا الاهتمام هو الفشل المؤسسي والانهيارات في أسواق الأسهم، وخاصة انهيار سوق الأسهم في الولايات المتحدة عام 1929. وفي الأربعينات من القرن العشرين حدثت تحولات مهمة في مجال التدقيق ومسؤوليات المدققين في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا كما استمرت عملية التطور في مجال التدقيق تسير جنبا إلى جنب مع التطورات الاقتصادية في البلدان المتقدمة ومع ما تتعرض له قطاعات الأعمال المختلفة من فشل وتراجع (الذنيبات، 2010: 7).

وقد أدى ازدياد الطلب على خدمات المحاسبين والمدققين إلى ظهور معاهد وجمعيات مهنية لتنظيم المهنة ورعاية مصالح أعضائها في المجتمعات العريقة في المحاسبة وأهم ذلك الموجودة في بريطانيا والولايات المتحدة. ومن ناحية التطور التاريخي في العالم العربي فكان السبق لمصر في مزولة مهنة التدقيق دون تنظيم من سنة 1909 عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزولة المهنة حيث أدخلت عدة تعديلات عليه وأهم الأحداث التي تبين اهتمام الدولة بالمهنة (الوقاد ووديان، 2010: 19):

- 1- صدور قانون التدقيق 133 سنة 1956.
- 2- صدور تشريع تنظيم الشركات رقم 26 سنة 1954.
- 3- تعديل قانون الضريبة للدخل سنة 1953.
- 4- جمعية المحاسبين والمدقق حسابات المصرية سنة 1946.
- 5- نقابة المحاسبين والمدقق حسابات المصرية سنة 1952.
- 6- الجهاز المركزي للمحاسبات سنة 1964.

2-1-2 تدقيق الحسابات في فلسطين

ظهرت المحاسبة في فلسطين مع بدايات القرن العشرين، وبالأخص بعد الانتداب البريطاني على فلسطين (Helles، 1992)، وكان أول قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين هو ذلك القانون الصادر عن المندوب السامي البريطاني في فلسطين في العام 1929، ويحمل الرقم 18/1929، وقد استمر هذا الحال حتى العام 1948 واحتلال إسرائيل للجزء الأكبر من فلسطين وهو ما نتج عنه من انتقال مركز التجارة والشركات والبنوك إلى الأردن وبالتالي انتقال مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى هناك (البحيصي، 2007: 8). وظهرت في فلسطين والأردن تشريعات متقدمة للمهنة، فقد استمدت فلسطين تلك التشريعات من القانون البريطاني سنة 1919 وأبقى تشريع الشركات الفلسطيني على نفس النصوص سنة 1929 حتى 1948، ولقد شهدت الفترة الأخيرة من القرن العشرين تطورات مهمة في أهداف التدقيق وإجراءاته وبرامجه ومفاهيمه وأهمها (زريقات وآخرون، 2011: 20):

- 1- تغير أهداف التدقيق من حماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية.
- 2- تزايد مسؤولية المدقق تجاه مستخدمي القوائم المالية.
- 3- تغيير طريقة وإجراءات التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختباري.
- 4- تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه التدقيق وتحديد نطاقه وتوقيته واتساعه.
- 5- تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن الإبلاغ المالي.
- 6- تطور إجراءات التدقيق الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الالكترونية للبيانات والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية (Electronic Data processing System) والحاسب الآلي.

2-1-3 مآخذ قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين:

صدر قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) سنة 2004، وأحدث هذا القانون جدلا كبيرا في أوساط الممارسين للمهنة وسجلت عليه العديد من المآخذ لخصتها ورشة العمل التي نظمتها جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية في مايو 2005، حول "قانون مزاوله مهنة تدقيق

الحسابات رقم (9) لسنة 2004 ودور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية (السلطة الوطنية الفلسطينية، 2005: 38-49)، حيث كان من أهم هذه المآخذ:

- 1- لم يعالج القانون بعض الأمور الرئيسية والمهمة ومنها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل شامل واقتصر على معالجة مهنة التدقيق دون المحاسبة.
 - 2- وجود تعارض بين بعض مواد القانون، مثل صلاحية منح الترخيص وإذن المزاولة، وتداخل الصلاحيات بين مجلس المهنة وجمعية مدققي الحسابات المنشأة بالقانون، وازدواجية العقوبات التأديبية.
 - 3- أجاز القانون منح ترخيص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات من غير الحاصلين على المؤهل العلمي بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة.
 - 4- اشترط القانون على طالبي الترخيص الانتساب إلى إحدى جمعيات المدققين القانونيين رغم أن شروط الانتساب الجمعيات المهنية هو الحصول على الترخيص.
 - 5- استحداث جمعية جديدة لمدققي الحسابات وإغفال أي دور لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي رعت شئون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة على مدار ما يقرب من 30 عاما.
- وعليه فمن الواضح أن هذا القانون لم يكن ناجحا في تحقيق التطور المنشود لمهنة التدقيق في الأراضي الفلسطينية.

المبحث الثاني: ماهية علم تدقيق الحسابات

2-2-1 تعريف تدقيق الحسابات

كلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audit) والتي تعني (To hear) - يستمع، وفي العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل، وعرف التدقيق بأنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية (المطارنة، 2009: 13).

وعرفه جمعة بأنه " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً إنتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية" (جمعة، 2009: 25).

ويضيف جربوع بأن الهدف من مراجعة البيانات هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار تقارير مالية محدد، وأن العبارات المستعملة لبيان رأي المراجع تعبر بصورة حقيقية وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية عن المركز المالي للمنشأة (جربوع، 2002: 26).

وعرفه زريقات وآخرون بأنه "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدماً، ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستقل محايد" (زريقات وآخرون، 2011: 23).

وترى الباحثة أن هذا التعريف لتدقيق الحسابات بشكل عام، وكل كلمة وارده فيه، تضيف بعداً إلى عملية تدقيق الحسابات.

2-2-2 أهداف التدقيق

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عدة عوامل في الفترة الأخيرة، ولقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية حلج القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظر لعملية التدقيق ككل وهي العبارة المشهورة "إن المدقق هو كلب حراسة لا كلب الشرطة لاقتفاء أثر المجرمين"، ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة (الوقاد ووديان، 2010: 23-24):

*** أهداف تقليدية وهي نوعان أهداف رئيسية وأهداف فرعية:**

1- الأهداف الرئيسية:

- أ- التحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ب- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2- الأهداف الفرعية (الثانوية):

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو التلاعب في الحسابات.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة على تقرير مدقق الحسابات ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

*** الأهداف الحديثة أو المتطورة:**

- 1- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- 2- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
- 3- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- 4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

2-2-3 العوامل التي أدت إلى الاهتمام المتزايد بعملية التدقيق

استمرت عملية التطور في مجال التدقيق تسير جنباً إلى جنب مع التطورات الاقتصادية في البلدان المتقدمة ومع ما تتعرض له قطاعات الأعمال المختلفة من فشل وتراجع، ونخص بالذكر ما حدث في واحدة من أكبر شركات التدقيق العالمية "إنرون" والتي اتضح فيما بعد حسب تحقيقات لجنة خاصة أن كبار المديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة كانوا يقدمون أرقاماً مبالغاً فيها تزيد عن أرباح الشركة بحوالي مليار دولار، بالإضافة إلى ما حدث لشركة "ورلد كوم" والتي عرفت العديد من التلاعبات المالية التي أدت إلى انهيار أسهمها، وما يمكن قوله في

هذا المقام أن سبب الانهيار أيضا متعلق بأخلاقيات المهنة، إذ أن الأمر يتعلق بقضية الفساد المالي ولا مجال لمعالجته (مجلة التايم، 2012).

وفيما يلي أهم العوامل التي أدت إلى الطلب على التدقيق (الذنبات، 2010: 84):

1- فجوة البعد:

إن النقص في الموثوقية، وبالتالي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها يعود بشكل أساس إلى ما يسمى فجوة البعد، وهي الفجوة بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة. إن هذه الفجوة تعود إلى عملية توكيل فريق معين لإدارة شؤون المنشأة. إن فصل الإدارة عن الملكية وبالتالي استحالة إطلاع المالكين على الكم الهائل من العمليات المالية وغير المالية التي تحدث في منشآتهم يؤدي إلى حدوث فجوة في الاتصال بين الإدارة والمالكين، والإدارة هي المسؤولة عن توفير المعلومات الكافية لمن قام بتوكيلهم بإدارة المنشأة، وذلك من خلال التقارير المتعارف عليها.

2- تضارب المصالح :

إن تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات لهذه القوائم، وبالتالي تنوع المصالح، تجعل الفئات المختلفة بحاجة إلى جهة مستقلة ومحيدة حتى تطمئن بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحايدين دون تحيز لأي جهة. ويتمثل التضارب في المصالح بشكل رئيس في التضارب بين الإدارة والمساهمين، والتضارب بين الشركة والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو دائنين أو جهات حكومية وغيرها.

3- الأثر المتوقع :

إن الهدف الأساس من عملية المحاسبة هو المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتتكون المحاسبة من ثلاثة أنشطة رئيسية وهي تحديد العمليات الاقتصادية وتسجيلها وتوصيل النتائج، وتعتبر عملية توصيل النتائج هي الهدف المقصود من عمليات التحديد والتسجيل، والغاية من توصيل النتائج للفئات ذات العلاقة أو الفئات المستفيدة من القوائم المالية هي تسهيل عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي فإنه لا بد من جهة تتمتع بالكفاءة والاستقلالية لطمأنة متخذي القرارات عن مدى مصداقية هذه البيانات.

4- التعقيد :

إن التطور في العمليات الاقتصادية المعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية متطلبات المعايير المحاسبية أدخلت قدرا من التعقيد في عمل المحاسبين، وبالتالي فإن المحاسبين في كثير من الأحيان يقومون بعمليات معقدة تتطلب كفاءات عالية وقد تؤدي إلى الوقوع في الأخطاء، مما ينعكس على البيانات المالية، وبالتالي فإن عملية التدقيق تساهم في طمأنة الفئات المختلفة عن مدى ملائمة ودقة العمليات المحاسبية التي تمت.

المبحث الثالث: مبدأ الاستقلالية كمفهوم من المفاهيم العامة لآداب وسلوك المهنة

2-3-1 مقدمة:

تعتبر استقلالية المدقق في أداء عمله المهني العمود الفقري أو حجر الزاوية في مهنة التدقيق، حيث أن عملية التدقيق يصدر عنها تقريراً يبين فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها وذلك طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (المعايير الدولية)، وإن وجود أطراف كثيرة مهتمة بتقرير المدقق يجعل المدقق يعمل في بيئة تتسم بتضارب المصالح مما يهدد استقلالية المدقق. وهذه الأطراف تتمثل في إدارة الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها والمساهمون وبقية الفئات التي تشكل ما يسمى بالطرف الثالث، مثل المستثمرين المحتملين والمقرضين والدائنين والجهات الحكومية وغيرها، وإن إدراك المدقق للعلاقة بين هذه المجموعات هو شيء أساسي ليفهم متطلبات الاستقلالية (الذنيبات، 2010: 115).

وإن استقلالية مدقق الحسابات الخارجي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية المستفيدة منها وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية لاستقلالية مدقق الحسابات وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية، ولقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عند الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على مدقق الحسابات أن يكون مستقلاً عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقاً لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع فقد أكدت أدلة التدقيق الدولية على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلاً وأميناً ومخلصاً بعمله المهني ويجب أن يتوخى العدالة وألا يسمح لتحيزه أو اطلاعه بأن ينال من تمرده كما عليه أن يحافظ على تجرده (زريقات وآخرون، 2011: 108).

وقد أثار معيار استقلال وحياد المراجع الكثير من الجدل والمناقشات بين المحاسبين والمراجعين وغيرهم من المهتمين بالمهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد نتيجة لارتباط ذلك المفهوم بالحالة الذهنية للمراجع، كما أن العلاقات المالية التي تربط المراجع بالشركة موضوع المراجعة بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية قد يثير شكوكاً من الغير حول استقلال المراجع وحياده (جربوع، 2002: 104).

2-3-2 مفهوم استقلالية المدقق:

ورد في ميثاق السلوك المهني في القاعدة 101 بأنه - يجب أن يكون العضو الذي يعمل في مجال الممارسة العامة محايداً أثناء تقديم الخدمات المهنية كما ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها المجلس- إذ يعنى الاستقلال في التدقيق وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة، تقييم النتائج، وإصدار تقرير المراجعة. وينظر إلى الحياد (الاستقلالية) على أنه أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المراجع على الإطلاق، ويرجع السبب في رغبة عملاء متنوعين في الاعتماد على تقارير المدققين الخاصة بعدالة القوائم المالية إلى توقعاتهم بأن هذه التقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة (أرينز وآخرون، 2008: 118).

ويعني استقلال مدقق الحسابات الخارجي أن يكون مستقلاً عند إبداء رأيه في القوائم المالية للمنشأة محل الفحص حيث إن الأمور التالية يمكن أن تضعف استقلالية المدقق (المطارنة، 2009):

- خلال مدة الفحص وعند إبداء الرأي في القوائم المالية أن يكون هناك مصلحة مادية للمدقق في المنشأة محل الفحص أو أن يكون له استثمارات أو شريكا أو حصل على قرض من المنشأة محل المراجعة فإن ذلك يؤدي إلى إضعاف مبدأ الاستقلال لديه.
- خلال فترة العقد بين المدقق والمنشأة محل الفحص، أن يكون له علاقة تعاقدية مع المشروع كأحد العاملين أو المديرين أو تربطه بالمنشأة أي عقود للوكالة. وتشير القاعدة (290) إلى أن الاستقلالية تتطلب:
- استقلالية الفكر "الاستقلال الذهني": الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني (جمعة، 2009: 82).
- ويعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث إن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث إنه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره (زريقات وآخرون، 2011: 108).

- استقلالية المظهر "الاستقلال الظاهري": تجنب الحقائق والظروف المهمة جدا بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع، يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة، بما في

ذلك الإجراءات الوقائية المطبقة، بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد (جمعة، 2009: 82).

ويقصد بالاستقلال الظاهري أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة (زريقات وآخرون، 2011: 108).

ومن أجل توفير البيئة العملية لتحقيق هذين النوعين من الاستقلالية وضحت المعايير المهنية الأمور التي يجب مراعاتها سواءً في عملية تعيين المدقق أو عزله أو تحديد أتعابه أو في الأمور الأخرى التي تنظم علاقة المدقق بعمله. وكذلك ضمنت القوانين المنظمة للمهنة في مختلف البلدان نوعاً من هذه الاستقلالية عن طريق تحديد كيفية تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه (الذنيبات، 2010: 116).

ويضيف الوقاد ووديان بأنه يجب أن تتضافر الجهود المختلفة وتتعاون الجهات المعنية بتدقيق حساباتها مع مدقق الحسابات لدعم وتعزيز مبدأ الاستقلال والحياد، ومن هذه الجهات الأجهزة الحكومية أو الوحدات الاقتصادية موضوع التدقيق، ومن العوامل التي تعمل على دعم الاستقلال والحياد ما يلي (الوقاد ووديان، 2010: 50):

- 1- رقابة ترخيص مدققي الحسابات وضبط أعمالهم.
- 2- وضع نظام لعقاب المدقق أو مؤسسة تدقيق الحسابات التي لا تراعي أحكام ومتطلبات الاستقلال والحياد.
- 3- الاستغلال الأمثل للقوى البشرية اللازمة لممارسة عملية تدقيق الحسابات.
- 4- مراقبة مدى تطور عمل المدقق والضغط عليهم لتحسين مستوى أداء خدماتهم ومتابعة ذلك بصفة مستمرة.
- 5- إعادة النظر في إجراءات التعيين للمدقق حتى تكون أكثر موضوعية وتأكيد استقلاله عن طريق ربط تعيينه وتحديد أتعابه وإقالته بأعلى سلطة من الوحدة موضوع التدقيق.

المبحث الرابع: دور لجان التدقيق في دعم استقلالية المدقق الخارجي

2-4-1 تعريف لجنة التدقيق

عرف البعض لجنة التدقيق بأنها " لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وتكون مسئولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، ومراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية، ومراجعة وظيفتي التدقيق الخارجي والداخلي، ومراجعة الالتزام بقواعد حوكمة الشركات" (سليمان، 2006: 142).

وعرفها (Arens, et. al، 2010: 84) بأنها "عبارة عن عدد من الأشخاص المختارين من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة، تكون مسئولة عن المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي عن الإدارة، وتتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء وقد تمتد لتشمل سبعة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين".

لقد لاقت فكرة لجان التدقيق اهتماماً ملحوظاً في الأدب المحاسبي سواء المجمع العلمية والمهنية أو من الباحثين، وفي هذا الصدد قدمت العديد من التقارير والنشرات والدراسات والبحوث والتوصيات والتي بدأت رسمياً منذ عام 1965 في كندا وتلتها الولايات المتحدة، ومن الدول العربية السعودية، والأردن، ومع هذا نجد أنها لم تأخذ الصبغة الرسمية في إنجلترا حتى الآن (جمعة، 2009: 24).

أما في فلسطين ففكرة تطبيق لجان التدقيق تعتبر حديثة نسبياً بالمقارنة مع البيئات الأخرى، وقد بدأ الاهتمام بها خصوصاً بعد تبني مفهوم حوكمة الشركات، حيث تعتبر لجان التدقيق من الدعائم الأساسية للحوكمة. غير أنه لا يوجد قانون يلزم الشركات المساهمة بتشكيل لجان التدقيق باستثناء البنوك، حيث ألزم قانون المصارف رقم 2 لسنة 2002 في المادة (41) كل مصرف بتشكيل لجنة تدقيق من بين أعضاء مجلس إدارته وحدد مهامها ومسئولياتها (الصوص، 2012: 30).

وقد أشارت تعليمات الإفصاح في معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الصادرة عن مجلس مفوض هيئة الأوراق المالية رقم (2004/53) في المادة رقم (15) "أنه على مجلس إدارة الشركة تشكيل لجنة مراجعة من ثلاثة أعضاء من غير التنفيذيين وتسمية أحدهم رئيساً للجنة، ويعد عضو مجلس الإدارة غير تنفيذي إذا لم يكن موظفاً في الشركة أو يتقاضى راتباً منها، وتجتمع لجنة المراجعة بصفة دورية وتقدم تقريرها إلى مجلس الإدارة، على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربع مرات في السنة" (مشتهى، 2008: 20).

2-4-2 دعم فعالية لجان التدقيق

قدمت لجنة Treadway عدد من التوصيات لدعم فعالية لجان التدقيق أهمها التوصيتين 5-6 والتي طالبتا بضرورة وجود لائحة أو دليل مكتوب يوضح مهام وأهداف وسلطات ومسئوليات لجنة التدقيق والتعديلات التي يجب أن تتم عند الضرورة. كما وضعت اللجنة بعض المهام التي يمكن أن تقوم بها لجنة التدقيق نذكر منها (Tread way، 1987) :

- 1- تسمية المدقق الخارجي وتحديد أتعابه.
 - 2- التنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي وفحص النتائج التي يتم التوصل إليها ومتابعة أي توصيات منها.
 - 3- دعم استقلال المدقق الخارجي.
 - 4- التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية وأنظمتها الفرعية.
 - 5- تقييم أداء الإدارة المالية وفحص خططها وتنبؤاتها المستقبلية.
 - 6- الإشراف على عملية التقرير المالي من حيث:
* السياسات المحاسبية. * الإفصاح المحاسبي. * تعارض المصالح. * الإجابة عن أسئلة المساهمين في الاجتماع السنوي.
- ويمكن تجميع مسئولية هذه اللجان بالنسبة للمدقق الخارجي فيما يلي (جمعة، 2009: 28):
- أ- دعوة المدققين لمناقشتهم في المشاكل التي صادفتهم أثناء عملية التدقيق.
 - ب- مناقشة ملاحظاتهم وتعليقاتهم وتوصياتهم.
 - ج- مناقشة آرائهم بشأن نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات التي قدمت للإدارة (خطاب التقييم) وما أتخذ من جانب الإدارة من حل.
- وترى الباحثة أنه على الرغم من اهتمام الأدب المحاسبي بنشراته وتقاريره وبحوثه ودراساته التجريبية والميدانية وتوصيات الهيئات المهنية أهمها : AICPA- SEC- GAO، والباحثين في مختلف دول العالم، يبقى موضوع الاهتمام بلجان التدقيق غير كاف في الدول العربية خاصة في فلسطين.

المبحث الخامس: العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي

2-5-1 مقدمة

إن الوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على اقتناع مستخدمي القوائم المالية باستقلال المراجع وحياده في كافة مراحل عملية المراجعة وإن ظهوره بمظهر الاستقلال يعزز من ثقة الجمهور بالخدمات التي يقدمها وبذلك يجب أن تتميز أعماله بالعدالة لجميع الأطراف والفئات المستفيدة والمختلفة.

ولقد أشارت القاعدة (290) إلى أنه في حالة عملية تأكيد معينة، تكون مما يصب في الصالح العام وبالتالي يطلب وفق قواعد السلوك الأخلاقي هذه بأن يكون أعضاء فرق التأكيد والشركات - حيث أمكن - الشركات ضمن مجموعة، مستقلين عن عملاء التأكيد، ويتم تصميم عمليات التأكيد، ويتم تصميم عمليات التأكيد لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين بنتيجة تقييم أو قياس موضوع معين وفق معايير معينة لمتطلبات الاستقلالية في الفكر والمظهر (جمعة، 2009: 104).

2-5-2 العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق

تتأثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي بعدد من العوامل والتي تؤول في معظم الأحيان إلى تغيير المدقق للشركة محل المراجعة نذكر منها:

2-5-2-1 المصالح المالية:

إذا كان أحد أعضاء فريق المهمة أو أحد أعضاء عائلته له مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية غير مباشرة ذات أهمية مادية مع العميل فإن ذلك سيؤدي إلى وجود مصالح شخصية تهدد الاستقلالية ولذلك لا بد من وجود طرق حماية للتخلص من هذا التهديد (الذنيبات، 2010: 123):

- 1- التخلص من المصلحة المباشرة قبل أن يصبح هذا العضو من ضمن فريق المهمة.
- 2- التخلص من المصلحة غير المباشرة كلياً أو جزئياً بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك قبل أن يصبح عضواً في فريق المهمة.
- 3- فصل العضو من فريق المهمة.

ويجب على المحاسب القانوني أن يقيم مدى وجود تهديد بسبب تضارب المصالح، وإذا تبين وجود ذلك فإن المحاسب القانوني يمكن أن يرسل إشعار العميل بوجود هذه المصالح بالإضافة إلى إشعار كل الفئات ذات العلاقة.

2-2-5-2 العوامل السلوكية:

ويرى زريقات وآخرون بأنها العوامل المرتبطة بسلوك المدقق الإنساني ويمكن أن تقسم العوامل السلوكية إلى (زريقات وآخرون، 2011: 112):

1- **التعارض بين مصالح المدقق والعميل ومدى تأثيرها على استقلالية المدقق** حيث إن المنشأة ترغب في الحصول على تقرير بدون تحفظات كونها تترك أثرا سلبيا على أسهم الشركة، واعتماد الملاك على المدقق في تقييم أداء المنشأة، نجد أن الإدارة ترغب في الحصول على تقرير لإرضاء الملاك.

2- **طريقة تعيين المدقق وعزله** : حيث إن تعيين المدقق يتم بواسطة ملاك المنشأة أو المساهمين أو تفويض الهيئة العامة للمساهمين الإدارة بتعيين وعزل المدقق وكذلك تحديد أتعابه، مما يمكن الإدارة من ممارسة الضغوط على المدقق كون قرار التعيين والعزل وتحديد الأتعاب بيدها.

وإن قيام إدارة المنشأة بتعيين المراجع يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه، لذلك فإن لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) حرصا منها على دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي المستقل بأن أوكلت هذا الحق بالتعيين وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارة المنشأة الضغط على المراجع، وإن بقاء صلاحية عزل مراجع الحسابات الخارجي المستقل بيد إدارة المنشأة، يمثل مصدر تهديد لاستقلاله وحياده بحيث تقوم الإدارة بعزل المراجع إذا لم ينفذ مطالبها وتوجيهاتها، لذلك تدخلت الجمعيات والمؤسسات والمعاهد المهنية لدعم استقلال المراجع والوقوف أما عزله مطالبة من المراجع الجديد الاتصال بالمراجع السابق للوقوف على أسباب عزله وما إذا كانت تتعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المنشأة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوضا عنه (جربوع، 2002: 106-107).

ويضيف المطارنة العوامل التالية إلى العوامل السلوكية لما سبق ذكره (المطارنة: 2009: 88-89):

1- **العوامل المرتبطة بالعميل**: وهي العوامل المرتبطة مباشرة بالعميل مثل المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية، ودور الإدارة في تعيين المدقق، والوضع المالي للعميل، فنجد أن تغيير

تطبيق المبادئ المحاسبية مثلا يؤثر على استقلال المدقق وذلك لأنه يقوم بتغيير هذه المبادئ بحسب المصالح الشخصية والمالية له، أما دور الإدارة في اختيار مدقق الحسابات فإن أثره على استقلالية المدقق يتمثل في الضغط على المدقق من أجل تحقيق مصالح الإدارة.

2- **الفترة الزمنية المستغرقة بعملية التدقيق:** قد تؤثر طول فترة التدقيق على استقلالية المدقق وذلك كون المدقق يمكث لفترة طويلة في منشأة العميل مما يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين المدقق وإدارة المنشأة مما يعني احتمال أن يتغاضى المدقق عن بعض الأمور غير السليمة، مما يؤدي إلى التأثير على جودة عملية التدقيق وموضوعية واستقلالية المدقق.

ويرى المطارنة أيضا أن هناك عدد من الباحثين يرون بأن العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي تقسم إلى عاملين أساسيين وهما:

1- **البيئة الداخلية:** وتشمل طبيعة المهمة، درجة عدم التأكد، تكنولوجيا التدقيق، نظام الاتصال، التجانس الثقافي التنظيمي، موازنة الوقت، نمط القيادة والإشراف، نظام تقييم الأداء، الرضا عن العميل، الدافعية للإنجاز، معدل الدوران، التوتر تجاه العميل، الالتزام المهني التنظيمي.

2- **البيئة الخارجية:** وتشمل المنافسة على عملاء المدقق بين مكاتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، قبول المدقق الهدايا من عملائه، المسؤولية المهنية للمدقق، التعاقد مع المدقق ودفع الأتعاب بواسطة الإدارة، تمثيل مكتب التدقيق لأحد المكاتب العالمية، خوف المدقق من احتمال فقد أتعاب التدقيق، فترة ممارسة أو ارتباط مكتب التدقيق لنشاط مع عميل معين (فترة التهئية)، المصالح المالية المباشرة وغير المباشرة، الأتعاب غير المدفوعة... الخ.

2-5-2-3 تحديد أتعاب مدقق الحسابات

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعمليات التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق وفقا للزمن الذي تستغرقة عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين. ولا بد لمدقق الحسابات أن يأخذ عددا من العناصر عند قبوله للأتعاب (زريقات وآخرون، 2011: 106):

1- تغطي التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق.

2- مصاريف التنقل للمدقق ومساعديه لإتمام التدقيق.

3- المصاريف غير المباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب.

وتأخذ الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات الخارجي من العميل أشكالا مختلفة (الذنيبات، 2010: 124):

- 1- الأتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدده مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل ويجب أن يكون متناسباً مع المهمة المطلوبة من المدقق.
 - 2- الأتعاب المتغيرة: وهي التي تحدد من قبل المدقق وفقاً للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد
 - 3- الأتعاب الشرطية: وهي التي تتحدد قيمتها وعملية الحصول عليها بناءً على تحقق شرط مستقبلي، مثل أن تكون نسبة من صافي الدخل المتحقق، وإن قبول هذه الأتعاب عن خدمات تأكيد قد تؤدي إلى تهديد الموضوعية والاستقلالية.
- وتتوقف على النتائج والمنافع التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق ومن الممكن أن تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل، وعليه يعتبر هذا النوع من الأتعاب مخالفاً لأداب مهنة التدقيق.

2-5-2-4 قيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية للمنشأة

من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثر ذلك الاستقلال بقيام مراجع الحسابات ببعض الخدمات الإدارية الاستشارية للمنشأة الذي يقوم بمراجعة حساباتها، وهل قيام المراجع بتلك الخدمات الاستشارية الإدارية يجعل الغير بشك في حياده واستقلاله، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال المراجع طالما أنه لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية (جربوع، 2002: 108).

أما فيما يخص خدمات مسك الدفاتر والمراجعة لنفس العميل، فإنه إذا قامت منشأة المحاسبة بتسجيل العمليات المالية في دفاتر اليومية للعميل، وترحيل الإجماليات الشهرية إلى دفتر الأستاذ العام، وإجراء قيود التسوية، ثم أداء المراجعة، سيظهر تساؤل عما إذا كانت منشأة المحاسبة تتمتع بالحياد فيما يتعلق بالمراجعة. وتسمح التفسيرات لمنشأة المحاسبة بأداء كل من خدمة المراجعة ومسك الدفاتر لنفس العميل، وتقوم استنتاجات المعهد الأمريكي للمحاسبين على أساس المقارنة بين أثر الحياد عند أداء كل من المراجعة ومسك الدفاتر بواسطة منشأة المحاسبة مع التكلفة الإضافية لأداء عملية المراجعة بواسطة منشأة أخرى. ويجب على منشأة المحاسبة استيفاء ثلاث متطلبات قبل اعتبار قيام المنشأة بأداء خدمة المراجعة مسك الدفاتر لعميل واحد (أرلينز وآخرون، 2008: 122):

1- يجب أن يقبل العميل تحمل المسؤولية الكاملة عن القوائم المالية، ويجب أن يتوافر للعميل معرفة بأنشطة الشركة التي يمتلكها والموقف المالي والمبادئ المحاسبية القابلة للتطبيق، حتى يمكنه تحمل مثل هذه المسؤولية، بما في ذلك عدالة التقييم والعرض وكفاية الإفصاح.

2- يجب على منشأة المحاسبة عدم القيام بأي أدوار وظيفية أو إدارية خلال الفترة، كتنفيذ العمليات المالية والحفاظ على الأصول وممارسة السلطة بالنيابة.

3- يجب أداء المراجعة بواسطة منشأة المحاسبة التي قامت بإعداد القوائم بناء على الدفاتر والسجلات سواء بشكل كلي أو جزئي، بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها، ولا يعني قيامها بالتسجيل المحاسبي أن يتم إجراء المراجعة دون تنفيذ اختبارات المراجعة الكافية.

2-5-2-5 طول فترة المراجع الخارجي بالشركة:

إن طول فترة عمل المراجع التي يراجع حساباتها لمدة تزيد عن 5 سنوات، يجعله يفقد جزءاً كبيراً من استقلاله وحياده كما يرى البعض، وذلك لأنه يصبح في نظرهم يتقبل الأمور التي ترغبها إدارة الشركة وكأنهم من أعضاء وموظفي الشركة، لذلك طالبت الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا وكندا وأستراليا وغيرها، بأن لا تزيد مدة بقاء المراجع في الشركة التي يراجع حساباتها أكثر من 5 سنوات، ويجب استبداله بعد هذه المدة بمراجع آخر (جربوع وشاهين، 2011: 16).

كما أن هناك من يرى أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله تفوق المنافع المتوقع الحصول عليها من جراء ذلك، وعليه فإنهم يعارضون تحديد مدة العلاقة بين المراجع وعميله للعديد من الأسباب التي من أهمها: أن ضعف المعلومات التي تكون متوفرة عن عميل المراجعة لدى المراجع البديل قد تؤدي إلى فشل عملية المراجعة فمعرفة المراجع بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وعمليات التشغيل (AICPA، 1992) تشكل أمراً حاسماً لاكتشاف المراجع الأخطاء والغش التي تحويها القوائم المالية، وهذه المعرفة لا يكتسبها المراجع إلا من خلال طول علاقته التعاقدية مع عميله وهو ما يعني أن طول فترة العلاقة تقلل من اعتماد المراجع على تقديرات العميل ويجعله أكثر استقلالاً عن إدارته (جربوع، 2007: 3).

2-5-3 إجراءات وسياسات تساعد على تحقيق الاستقلال

توجد مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يمكن لمكاتب تدقيق حسابات العاملين فيها اتباعها الزيادة وتحقق درجة معقولة من الاستقلال المهني ومن هذه الاجراءات والسياسات ما يلي (زريقات وآخرون، 2010: 184-185):

- 1- تعليم وتنقيف مدقق الحسابات الأمور التي تتعلق بالاستقلال المهني.
- 2- تقليل حالات عدم توافر الاستقلال المهني.
- 3- الأخذ في الاعتبار أهمية مراعاة حالات الاستقلال المهني المطلوبة.
- 4- الاحتفاظ بسجلات تتضمن معلومات خاصة بمبدأ الاستقلال ومنها معلومات عن خبرة المدقق السابق ومعلومات عن أقاربه مع العملاء وأسماء الشركات التي تتعامل معها مكاتب تدقيق الحسابات.
- 5- التركيز على قواعد الاستقلال المهني في برامج التدريب الخاصة بمدققي الحسابات العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات وتذكيرهم بشكل دوري بعدم الخروج على مستلزمات الاستقلال.
- 6- تجنب تكليف مدقق الحسابات بأي عمليات أو تدقيق قد تثير بعض الشبهات حول استقلالية مدقق الحسابات.
- 7- التأكد من تحقق الاستقلال المهني قبل قبول تدقيق حسابات أي شركات أخرى.
- 8- منع العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات من قبول أي هدايا أو خدمات عينية معينة لأي سبب من الشركة أو المؤسسة التي تم حساباتها وتدقيقها.

الفصل الثالث

دوران مدقق الحسابات في ضوء النصوص

التشريعية والقوانين

❖ المبحث الأول: دوران مدقق الحسابات من وجهات نظر

مختلفة

❖ المبحث الثاني: دوران المدقق بين مؤيد ومعارض

❖ المبحث الثالث: آليات الحد من التأثير السلبي لدوران

المدقق

❖ المبحث الرابع: تكاليف دوران مدقق الحسابات الخارجى

❖ المبحث الخامس: الخدمات الاستشارية وأثرها على دوران

المدقق واستقلاله

المبحث الأول: دوران مدقق الحسابات من وجهات نظر مختلفة

3-1-1 مقدمة

تسمح الكثير من الدول ومن بينها إيطاليا بتقديم خدمات التدقيق لأي منشأة لعدد محدد من السنوات فقط، ومثل هذا الإجراء لم تقم به كثير من الدول ومنها بريطانيا وأمريكا إلا بعد كارثة إنرون وصدور القوانين التي طالبت المدقق بترك المنشأة التي تقدم لها الخدمات التدقيقية بعد فترة من الزمن محددة بخمسة سنوات في مواد ذلك القانون. أما في فرنسا فيمكن أن يلحظ تطبيقاً لهذا المبدأ حيث يلتزم المدققين بحد أقصى سبعة سنوات لأداء عملية التدقيق لمنشأة ما ثم يتزكون لمدة محددة أخرى يمنعون من خلالها من أداء هذه الخدمة لتلك المنشأة، ولعل الهدف المنشود من مثل هذه الإجراءات هو تدعيم الاستقلالية لأن قلق المدقق من أن تفصله المنشأة قد تضاعف وحرصه على إرضاء الإدارة بهدف الاستمرار في عملية التدقيق قد أصبح لا محل له وفق ذلك الإجراء (أبو القمصان، 2007: 105).

ومنذ صدور قانون ساربينز أوكسلي (Sarbanes Oxley) لعام 2002، حدث الكثير من النقاش بشأن دوران مدقق الحسابات للشركات المملوكة للقطاع العام وفضائح شركات التدقيق المشكوك فيها، وأدى هذا الإدراك حول أولوية اتخاذ المزيد من الإجراءات التي تضمن الكشف عن المعلومات المالية الموثوقة، ويعتقد أن عدم وجود استقلال المراجع قد يكون مسئولاً عن الغش، ولقد اتخذت اللجنة المسؤولة عن قانون ساربينز أوكسلي لعام 2002 بإجراء تحقيقات في إمكانية تنفيذ أو عدم تنفيذ سياسة دوران المدقق والفوائد المرجوة من ذلك بالإضافة إلى تحديد عدد السنوات ما بين خمس إلى سبع سنوات. ولقد اتضح في الآونة الأخيرة بأن بعض الشركات قد وضعت طوعاً هذا القانون حيز التنفيذ (Barbadillo, et. al., 2009).

وأقر PCAOB - مجلس الإشراف المحاسبي للشركات العامة - أنه من الناحية التاريخية كانت هناك اختلافات واضحة لدوران مدقق الحسابات وخلصت إلى أن الدوران قد لا يكون الطريقة الأكثر فعالية لتعزيز استقلال المدقق نظراً لعدد من العوامل، كما أن الفوائد المحتملة له يصعب تحديدها بصورة واضحة لأغلب الشركات (PCAOB، 2011).

3-1-2 تعريف دوران المدقق:

أوضح قانون التدوير التابع لهيئة سوق رأس المال الأمريكية (SEC, Section C, 2003) أن التدوير "هو عبارة عن تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالتدقيق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق" (Daugherty, 2010). يعرف مسواك دوران المدقق بأنه عبارة عن اتخاذ الجمعية العمومية قرارا بإنهاء العلاقة مع المراجع الحالي واختيار مراجع آخر للتعاقد معه، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم (مسواك، 2008: 18). وذكر Petty and Guaganesan، أن دوران المدقق هو عبارة عن بقاءه لمدة قصوى مدققا لحسابات شركة ما وبعدها تلتزم الشركة بتغييره كل فترة زمنية معينة (جربوع، 2007: 58). وعرف Harris دوران مدقق الحسابات كما ذكر في قانون Sarbanes Oxley- بأنه الفترة المحددة من السنوات التي تقضيها شركة التدقيق في العمل لدى العميل ما قبل تركها لمدة معينة -فترة تهدئة- ومن ثم الرجوع للتدقيق في هذه الشركة (Harris, 2012). وقدمت فكرة دوران مدقق الحسابات لأول مرة في عام 1976 إذ أوضح (Lu, 2005) بأن دوران المدقق يمكن أن يكون إلزاميا أو اختياريا إذ أن الدوران الإلزامي يكون كل فترة محددة بخمسة سنوات غالبا أما الدوران الطوعي فيكون على أساس قرارات من مجلس الإدارة وغير محدد بفترة زمنية معينة (Mustafa, et., al., 2010).

3-1-3 دوران مدقق الحسابات من وجهات نظر مختلفة:

نوقشت عدة تدابير تنظيمية حول دوران مدقق الحسابات ولقيت هذه التدابير اهتماما متفرقا نسبيا في الأوساط الأكاديمية والمهنية العامة، ولقد وجدت اختلافات ملحوظة في الرأي وتفاوت كبير في الأحكام القانونية لمختلف البلدان، ففي الشركات المدرجة في البورصة الإيطالية على سبيل المثال لا بد من التناوب الدوري لشركات التدقيق، وعرضت أيضا قواعد التناوب في اليونان وإسبانيا، وسمحت معظم النظم القانونية بحرية اختيار مدققي الحسابات في الولايات المتحدة وألمانيا وفرنسا وبريطانيا، ولقد وجد الدوران الإلزامي طريقه في المقترحات الأولية لبعض دول الاتحاد الأوروبي (EU) ففي ألمانيا وضعت مقترحات تشريعية نتيجة للفضائح المالية وبالمثل في بريطانيا أوصى تقرير كادبوري (لجنة كادبوري 1992، ص 39) على دوران المدققين الفردية (Ada, 2010).

3-1-3 من وجهة نظر المفوضية الأوروبية:

وفي مايو/أيار 2002 أصدرت المجموعة الأوروبية توصية لدولها الأعضاء بعنوان "استقلال المراجع الدستوري في الاتحاد الأوروبي: مجموعة من المبادئ الأساسية"، وشملت التوصيات قاعدة بشأن دوران الشركاء الرئيسيين في المراجعة بعد سبع سنوات، ويقترح الملحق بالتوصية أنه في حال أن تعذر دوران الشركاء الرئيسيين في المراجعة، أو أنه لا يشكل ضمانا مناسباً، فينبغي للمراجع الدستوري النظر فيما إذا كان من المناسب الاستمرار في تولى المراجعة. ومن الناحية الموضوعية، يمكن تفسير ذلك باعتباره تطبيقاً لدوران شركات التدقيق في حالات معينة، وفي حين أن توصيات المجموعة الأوروبية، على خلاف غيرها من الصكوك، لا يشترط تنفيذها في البلدان الأعضاء المختلفة، إلا أنه من المنتظر أن تسن الدول الأعضاء في المجموعة الأوروبية قوانين أو تضع معايير للمراجعة تتفق مع مبادئ التوصية المذكورة (FAO، 2004: 5).

في ظل مشروع النظام الحالي من عام 2011 للمفوضية الأوروبية (EC)، تخطط شركات تدقيق الحسابات إلزامية دوران (تناوب) مدقق الحسابات بعد ست سنوات وفيما يتعلق بفترة تهدئة مدتها أربع سنوات لزيادة استقلال المدقق، وهذا يمكنه أن يكون مكملًا للدوران الداخلي من خلال توجيهات (EC) إلا أن النتائج التجريبية لم تجد دليلاً على زيادة الجودة على المحاسبة المالية، وعلاوة على ذلك عدم وجود آثار إيجابية لفترة التناوب حتى الآن (Velte, et. Al، 2012). ولقد تباينت اقتراحات المفوضية الأوروبية ما بين الطلب من شركات التدقيق بتدوير مدققي حساباتها دورياً والمخاوف من أن هذا التدوير لن يكون له فوائد كافية لتبرير التكاليف المصاحبة له (Chasan، 2012).

واختلفت متطلبات الدوران للشريك المدرج بالنسبة للمفوضية الأوروبية عنها في المملكة المتحدة بما يلي (Helsinki، 2005):

أ- يتيح للمدقق العودة بعد سنتين وليس بعد خمسة سنوات كما هو الحال في المملكة المتحدة.

ب- ينطبق متطلب الدوران لعملاء المصلحة العامة (public interest client) وليس فقط العملاء المدرجون في السوق.

ت- في سياق المجموعة، يمتد الدوران للمدقق الشريك في عملية التدقيق وليس المدقق غير الشريك.

وذكر الاتحاد الدولي للمحاسبين أن لا دول داخل الاتحاد الأوروبي باستثناء إيطاليا، لديها حالياً نظام إلزامي لدوران مدقق الحسابات.

3-1-3-2 من وجهة نظر الجمعية العمومية للشركات في اليمن:

ينظر مسواك إلى أن دوران المدقق من وجهة نظر الجمعية العمومية هو قرار للجمعية العمومية ولا ينصرف ذلك إلى الخلو العارض لمنصب مراجع الحسابات والذي يحدث نتيجة الاستقالة أو المرض أو الوفاة أو ما شابه ذلك، ويرى أن هيئة تداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية (SEC) أوصت على ضرورة قيام الشركات بإعداد وتقديم النموذج (8-K) والذي يضم معلومات عن تاريخ تغيير المراجع الحالي واسم المراجع الجديد والإفصاح عن الخلافات بين المراجع القديم وإدارة الشركة، كما استعرض تغيير المراجع في التشريع اليمني، حيث تبين أن المشرع اليمني قد أحاط عملية تغيير المراجع بسياج من الضمانات التي تحميه من الإدارة، فالتغيير لا يكون إلا من خلال الجمعية العمومية، إلا أن المتأمل لدور الجمعية العمومية في ظل الممارسات الحالية يتوصل حتماً إلى حقيقة مؤداها أن الجمعية العمومية تمثل عنصراً غير فعال في تعيين وتغيير المراجع بمعنى أن مباشرة الجمعية العمومية لسلطاتها تكون صورية في أغلب الأحوال فلا يحضر جلسات اجتماع الجمعية العمومية، إلا أعداد بسيطة من المساهمين، وبالتالي فإن مجلس الإدارة هو العنصر الفعال في الواقع، فهو الذي يوجه ويهيمن على قرارات الجمعية العمومية بشأن تغيير المراجع، وذلك يجعل الجمعية العمومية تقتقد دورها الحقيقي المرسوم لها، وبالتالي يصبح المسيطر على تعيين وتغيير المراجع في نهاية الأمر هو مجلس الإدارة (مسواك، 2008: 17).

3-1-3-3 من وجهة نظر باحثون صينيون:

قام مجموعة من الباحثين في الصين بدراسة تخص تعزيز استقلال المدقق بواسطة سياسة دوران وتناوب المدقق الخارجي، وقد جلبت كل من - لجنة تنظيم الأوراق المالية في الصين - (CSRC) ووزارة المالية في الصين منظور جديد لهذه السياسة في 8 أكتوبر، 2003 والذي دخل حيز التنفيذ في نهاية عام 2003، إذ حظرت على مدقق الحسابات للشركات المدرجة في البورصة بتدقيق الحسابات لنفس العميل أكثر من خمس سنوات متتالية وتوقيع مدة استئناف (فترة تهدئة) مدتها سنتين على الأقل، ويجب تسجيل ذلك في مرفقات تقرير المدقق مع أسماء المدققين واسم شركة التدقيق وتاريخ التدقيق المالي. ولقد قام Firth وآخرون بأخذ عينة من الشركات المدرجة في البورصة عامي 2004 و2009 ودراسة أثر استقلال المدقق ما قبل فترة الدوران (Pre- MR) وما بعد فترة الدوران (Post MR)، ووجدوا أن هذا التناوب يعزز الاستقلالية والموثوقية في تقرير المدقق (Firth, et. al., 2010).

3-1-3-4 دوران المدقق الخارجي في منظومة الأمم المتحدة

انفردت الأمم المتحدة وبرنامج الأغذية العالمي وحدهما حتى الآن، في نطاق منظومة الأمم المتحدة، بتطبيق تقييد على مدة منصب المراجع الخارجي لديهما. والجمعية العامة للأمم المتحدة أدخلت، بموجب القرار 248/55 بتاريخ 2001/4/12، حدا مدته ست سنوات متتالية لكل من الأعضاء الثلاثة في مجلس المراجعين للأمم المتحدة، في حين قيد برنامج الأغذية العالمي هذه المدة لفترتين كل منها لأربع سنوات. بيد أن لجنة المراجعين الخارجيين في الأمم المتحدة أشارت إلى أن الأجهزة الرئاسية في المنظمات الأخرى قد تحذو هذا الحذو باتخاذ قرارات مماثلة. ويتضمن الجدول أدناه ملخصاً بترتيبات المراجعة الخارجية في عينة من منظمات أسرة الأمم المتحدة فيما يتعلق بحدود فترة منصب المراجع الخارجي (منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة FAO، 2004: 5-6):

جدول رقم (3-1)

دوران المدقق الخارجي

المنظمات	ترتيبات دوران المراجع
الصندوق الدولي للتنمية الزراعية	نوقشت مسألة دوران المراجعين الخارجيين إلا أنه لم يطبق قيد على فترة المنصب استناداً إلى اعتبارات طرحتها لجنة المراجعة. ولقد ظل المراجع الخارجي الحالي يقدم هذه الخدمات لما يزيد عن 20 سنة.
الاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية	لا تطبق أي قواعد فيما يتعلق بدوران المراجعين الخارجيين. وتتولى الحكومة السويسرية مسؤولية ترشيح المراجع الخارجي للاتحاد.
منظمة الصحة العالمية	لا تطبق قواعد فيما يتعلق بدوران المراجعين الخارجيين.
المنظمة العالمية للملكية الفكرية	لا تطبق قواعد دوران المراجعين الخارجيين، والمراجع العام للبلد المضيف - ويعمل منذ عام 1883 - هو المراجع للمنظمة العالمية للملكية الفكرية.
الوكالة الدولية للطاقة الذرية	لا تطبق قواعد دوران المراجعين الخارجيين، ويظل التقليد المتبع هو تعيين المراجع الخارجي لفترة مبدئية مدتها سنتان والتمديد له لفترات أخرى لمدة سنتين.
اليونسكو	لا توجد قيود على مدة منصب المراجع الخارجي.
منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (اليونيدو)	لا توجد قيود على مدة منصب المراجع الخارجي.

المصدر: منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO)، 2004

وتتظر بعض الدول إلى الدوران الإلزامي لمدقق الحسابات بجدية من قبل كبار المسؤولين الحكوميين في البرازيل بعد إفلاس اثنين من البنوك الكبرى لديها ويقترحون بضرورة تطبيق المؤسسات المالية للدوران في البداية ومن ثم جميع الشركات المدرجة ابتداءً من عام 2004، وستكون الحاجة للتناوب كل خمس سنوات مع فترة تهدئة (إعادة تعيين للمدقق) بعد ثلاث سنوات (Helsinki، 2005).

3-1-3-5 دوران مدقق الحسابات الخارجي في سوريا:

صدر في سوريا نص القرار رقم 18 لعام 2008 عن هيئة مفوضية الأوراق والأسواق المالية السورية الخاص بحوكمة الشركات المساهمة على أن يعين مدقق الحسابات لسنة مالية واحدة، ولا يتم تعيين ذات المدقق لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، ولا يجوز إعادة تعيينه بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين (سعيد، 2009: 78).

6- دوران مدقق الحسابات الخارجي في فلسطين:

يلاحظ على القوانين والتشريعات المنظمة لكافة الجوانب والشؤون المالية في المجتمع الفلسطيني والتي ما زالت مطبقة في فلسطين بموجب القرار الرئاسي رقم (1) لسنة 1994 عدم ملاءمتها في كثير من الأحيان لواقع الحياة المالية الفلسطينية خاصة في ظل التطورات التي يشهدها القطاع المالي الفلسطيني، مما ترتب عليه وجود نوع من القصور في هذه القوانين والتشريعات من حيث عدم تلبيتها ومواكبتها لمتطلبات وتطورات شؤون الحياة المالية في المجتمع الفلسطيني خاصة في ظل خصوصية الحالة الفلسطينية من حيث طبيعة الملكية والإمكانات المتاحة وكذلك الأساليب الإدارية المتبعة فيه (عليان، 2010: 49).

المبحث الثاني: دوران المدقق بين مؤيد ومعارض

3-2-1 مزايا وعيوب دوران المدقق

أثار موضوع دوران المدقق لشركات التدقيق العديد من الاختلافات في وجهات النظر بين مؤيد للتناوب ومعارض له فيرى الموصون بالدوران أنه وسيلة لتحسين فعالية التدقيق وجودة التقارير المالية وغيرها، أما أنصار المعارضون للدوران فيجدون أن فعالية التدقيق سوف تعاني من فقدان للمهنية والشكوك المثارة حول "الألفة" التي قد تنشأ بين المدقق والعميل.

وأظهرت الدراسة الصادرة عن المكتب العام للمحاسبة في أمريكا (GAO) بعدم فرض إلزامية دوران المدقق ومواصلة النظر في تأثير طول فترة العلاقة بين المدقق والعميل، في حين ركزت المؤسسات الاستثمارية على معارضة المساهمين في أي شركة تدقيق الاحتفاظ بهم لأكثر من خمس سنوات (Benson، 2002)، وتخفيف فترة الدوران إلى أربع سنوات بدلا من خمسة، وبالمقابل زيادة طول العلاقة بين المدقق والعميل (Myers, et., al.، 2005).

3-2-1 مزايا دوران مدقق الحسابات

اقترحت الجهات المهنية الأمريكية ضرورة تناوب مدقق الحسابات كوسيلة لتعزيز الاستقلال، والحد من حالات الفشل في تدقيق الحسابات وتحسين نوعية التدقيق. ولقد أظهرت العديد من الدراسات أن هناك عدد من المزايا لدوران المدقق.

وذكر Wu, Hung and Shih، في بحثه أن تناوب المدقق له آثار إيجابية في الحالات التالية (Cameran, et., al.، 2005):

- 1- حصول المدقق على قسط أو علاوة سوق عالية (high market premium) نتيجة للسمعة الطيبة التي ترافقه.
 - 2- أرباح السوق العادية (normal market profits) لا يتم ضغطها نحو الصفر.
 - 3- العملاء أو المستثمرون الذين ينتمون إلى سوق عالية المخاطر (أي التكنولوجيا المتطورة، وإدارة المخاطر) والتي تتميز بالتكاليف المرتفعة لتقاريرها غير النظيفة.
- وبذلك يمكن للمستثمر تحليل الوضع الحقيقي لسوق التدقيق قبل إدخال قاعدة التناوب حيز التنفيذ.

ورداً على بعض مشكلات التدقيق في جميع أنحاء العالم (على سبيل المثال: اديكو في سويسرا، أهولد في هولندا، وبارمالات في إيطاليا وانرون في الولايات المتحدة)، اتخذت الهيئات التنظيمية في العديد من الدول خطوات لتعزيز دوران المدقق واستقلاله كالاتحاد الأوروبي والمنظمة الدولية للأوراق المالية واللجنة المالية ويتم هذا التعزيز بالاتصال والمداوات المستمرة حول كيفية تحقيق أهداف التدوير ومناقشة آلياته، وفي الوقت نفسه كانت هناك العديد من الآراء التي تؤيد أن تدوير مدقق الحسابات يؤدي إلى أن يصبح أقل عرضة لضغط العميل بسبب اللوائح الجديدة، وتكثيف المراقبة العامة (Hatfield, et., al., 2007).

وبين Harris عدداً من المزايا لدوران المدقق (Harris, 2012) :

- 1- يعطي نظرة جديدة وموضوعية للقوائم المالية.
- 2- يكسر الحاجز الاقتصادي الذي بإمكانه أن يهدد استقلالية المدقق موضوعيته.
- 3- زيادة المنافسة في سوق التدقيق.

ولقد ذكرت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) عدداً من المزايا المعلنة في أغلب الأحيان للدوران المنتظم ملخصة فيما يلي (FAO ، 2004 :10-11):

(أ) الاستقلال في الفكر وفي المظهر

من الشائع أن العلاقات طويلة الأجل بين المراجعين وعملائهم تزيد من مخاطر فشل عملية المراجعة إذ أن المراجعين، في نطاق هذه العلاقات، قد يتأثرون بالصدقات و/أو ارتباط التتابع مع الإدارة، مما قد يترتب عنه فقدان الموضوعية والشك المهني، كما أن القراء الخارجيين للكشوف المالية قد يفسرون الدوران المنتظم للمراجع باعتباره ضماناً للاستقلال.

ولقد أصبح واقع ضمان اعتبار رأي المراجع الخارجي رأياً موثقاً به هاماً أكثر فأكثر في أعقاب العدد الكبير من الأحداث التي شهدتها الشركات في الآونة الأخيرة، حيث أخفق المراجع الخارجي في رصد الاعتراضات أو في الإبلاغ عنها.

(ب) كفاءة وفعالية المراجعة

في رأى بعض دعاة دوران المراجع أن نظرة جديدة على العميل قد تؤدي إلى طرائق مبتكرة للمراجعة ولتحسين كفاءة المراجعة. كما أن المراجع الذي يعين حديثاً قد يرفض اعتراضات أو مجالات مخاطر قد لا يرفضها المراجع الذي عمل طويلاً نتيجة العادة التي درج عليها أو لم يبلغ عنها نتيجة عزوفه عن تغيير آراء أديدت من قبل.

(ج) إشراك عدد أكبر من مؤسسات المراجعة

التغيير المنتظم للمراجع يكفل إشراك مجموعة واسعة من المراجعين عبر السنوات. وتتيح هذه الفرصة للمنظمة العميلة للانتفاع من خبرات مختلف المراجعين الخارجيين، كما قد يشجع على تطوير مهنة المراجعة.

ولقد أضاف (Velte، وآخرون) أن الدوران الخارجي للمدقق يعتبر وسيلة لتعزيز الجودة والاستقلالية بسبب منع توطد العلاقة بين المدقق والإدارة، إذ أنه يجب التمييز بين شركات التدقيق الموجهة نحو سوق رأس المال، وشركات التدقيق غير الموجهة نحو سوق رأس المال. حيث نجد أن نظرية الوكالة التقليدية هي سمة أساسية للعمل عند أغلب إدارات الشركات الكبيرة، لذلك فالتزام هذه الشركات بقانونية دوران المدقق أمر ملح للغاية. ومن جهة أخرى نجد أن طول فترة العلاقة بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات يمكن أن يقتصر على الاستقلال في المظهر - بسبب علاقة الثقة- فقط دون الاستقلال الحقيقي (الباطني) فضلا عن الحوافز المالية التي يتلقاها المدقق والتي تؤثر سلبا على الاستقلالية، وعلاوة على ذلك نجد أن طول فترة العلاقة بينهما قد تؤثر على المدقق بشكل مباشر إذ نجد أنه قد يثق ببساطة بنتائج السنوات السابقة بدلا من توقع تغييرات هامة في تطوير الشركة وتعديل إستراتيجية التدقيق (Velte, et., al.)، (2012).

ومن المزايا التي ذكرت في مجال دوران المراجع أيضا حسب (سعيد، 2009: 76-77) ما يلي:

- أن التغيير الدوري للمدقق يوفر رؤيا جديدة من قبل المدقق يلقيها على النظام المحاسبي القائم ليكتشف ما به من أخطاء ومخالفات لم يستطع المدقق السابق اكتشافها.
- أن المنافسة التي تحدث للحصول على المدققين بما تتطلبه من شهرة وأتعاب أكبر ستشجع على المحافظة على أرفع المعايير والالتزام بها.

3-2-1-2 عيوب دوران مدقق الحسابات

يرى Barbadillo أن هناك العديد من الحجج ضد دوران المدقق إذ أن المدقق الذي يعمل مع شركة العميل يكون على معرفة واسعة للأعمال والصناعة التي يقوم بها العميل ويدعم قوله بأن هذا يساعد على ضمان تدقيق أفضل وأكثر موثوقية. ومن الجدير بالذكر أيضا أن وجود حسن العلاقة بتدقيق الحسابات يتطلب تحسين الاتصال، وهو أمر حاسم في أي علاقة تجارية. ويضيف بأن دوران المراجع يمكن أن يثير القلق حول احتمال صدور تقارير ذات تأكيد أقل بالإضافة إلى أن النتائج التجريبية التي قام بها بعض الباحثون في إسبانيا أشارت إلى تدعيم الحجج التي ساقها معارضو تناوب المدقق (Barbadillo, et. al., 2009).

كما يرى Chasan، بأن دوران المدقق لن يكن له أي تأثير سلبي على التقرير والاستقلالية ما دام المدقق يتمتع بهما بدرجة كافية بالإضافة إلى أن هذا التغيير قد يصاحبه زيادة في التكاليف ولن يكن له فوائد كافية لتبرير هذه التكاليف، كما اقترح المفوض الأوروبي (Michel Barnier) بقيادة الأسواق الداخلية، كما ناقش البرلمان الأوروبي - لجنة الشؤون القانونية- تقييم الأثر الناتج عن الدوران وضرورة إثارة التساؤلات حول ما إذا كان من شأنه أن يعالج دوران المدقق فعلا المشاكل المتصورة في السوق الأوروبية (Chasan, 2012).

وتتهدد استقلالية مدقق الحسابات من قبل عدد كبير من الحالات التي يتعين تحليلها بعناية، لأنه لا يمكن أن يفسر وجودها في اتجاه واحد فقط، إذ يمكن أن تفسر العلاقة بين الجوانب التي تساعد على تحديد المفهوم العام للاستقلال وسيادة الدوران بشكل مختلف، حيث أنه على المدى الطويل يمكن أن تنشأ علاقة من شأنها أن تضعف الاستقلال والموضوعية، وتؤثر على الواجبات المهنية للمدقق خصوصا تقارير المدقق التي تميل أن تكون كلها نظيفة. وحفاظا على العوامل المحفزة للاستقلال نظر Cameran وآخرون أن دوران المدقق يمكن أن (Cameran, et., al., 2005):

- 1- الحفاظ على سمعة وإيرادات العميل.
- 2- وجود ضمانات خارجية تدعم الاستقلالية الناتجة عن الدوران كمييار مراقبة الجودة - فحص النظير (Peer Review).
- 3- توازن قوى السوق من ناحية تكاليف التقاضي والتقييم السلبي (litigation costs & negative reputation).
- 4- صعوبة قياس الاستقلال كميأ لأنه ينطوي على سلوكيات معينة، وبالمقابل سهولة قياس آثار دوران المدقق كل فترة زمنية محددة بناءً على بيانات تاريخية.

5- تجنب احتكار تدقيق الحسابات في أيدي شركات معينة والحصول على المنافسة الشريفة في سوق التدقيق.

وأوضحت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) أن العيوب المعلنة في أغلب الأحيان للدوران المنتظم هي كالتالي (FAO، 2004: 11):

(أ) زيادة التكاليف

إن تغيير المراجع الخارجي ينطوي على تكاليف كبيرة، سواء للعميل أو للمراجع. وعملية طرح العطاءات والاختيار هي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً. وما يكرس من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المراجع الجديد على التعرف على نظم وإجراءات المنظمة، هو قدر كبير وقد يؤدي إلى اختلال في أنشطة أخرى، وينتظر من المراجع نفسه تكريس موارد مماثلة.

(ب) زيادة مخاطر فشل المراجعة

هناك دلائل على أن القسم الأكبر من حالات فشل المراجعة يحدث أثناء السنتين الأولى والثانية من تولى مهمة أية مراجعة، ويرجع ذلك إلى القدر الكبير من الوقت المطلوب لتكوين المعرفة الضرورية بالعميل وضمان أن يكون أسلوب المراجعة فعالاً بصورة كاملة، وعلى الأخص في المنظمات الكبيرة والمعقدة.

(ج) العزوف عن الاستثمار

قد يكون المراجع الخارجي عازفاً عن استثمار الوقت والموارد في التعرف على المنظمة العملية وأنشطتها عندما تكون صلاحيات المراجع قصيرة جداً، وقد يفقد الاهتمام بالعميل مع اقتراب موعد الدوران.

ومن جهة أخرى يرى (Velte، وآخرون)، أن دوران مدقق الحسابات قد يخلق عيوباً جوهرية في النظام من ناحية تحمل المدقق تكاليف نقدية أعلى وتكاليف إضافية للمراجعة الأولية وذلك تبعاً لشكاوي واقتراحات مراجعين من فترات سابقة. وبينت التجارب الاستطلاعية في الولايات المتحدة (AICPA، 1992) أن خطر مدقق الحسابات من المسؤولية هو أعلى بكثير من عمليات المراجعة الأولى أو الثانية من عمليات التدقيق، وأن التدقيق يميل إلى أن يكون أقل جودة، واستجابة سوق رأس المال سوف تكون سلبية تجاهه نظراً لتكلفة المعلومات الكبيرة التي سيتكبدها. وعلاوة على ذلك فهناك عيب آخر مهم لدوران المدقق يتمثل في هيمنة الشركات

الأربعة الكبرى (Big Four) في التدقيق على الشركات المدرجة في السوق الأوروبية ، وامتازت تلك الشركات بالخبرة الواسعة في تقديم الخدمات الاستشارية، مما يصعب دخول مكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة إلى السوق وهذا يؤدي بدوره إلى التأثير السلبي على نوعية التدقيق إذا ما حدث الدوران (Velte, et., al.، 2012).

ولخص Harris الأخطار الناشئة عن دوران مدقق الحسابات فيما يلي (Harris، 2012):

- 1- تكاليف تطبيق قانون دوران المدقق سوف تفوق منافعه.
- 2- الخسارة التي تكمن في فقدان المعلومات الخاصة بعمل العميل بسبب الدوران المتكرر للمدقق.
- 3- يصبح عمل المدقق أقل فاعلية ويخسر فرصة مراقبة أداء المدراء.
- 4- زيادة أتعاب المدقق لزيادة تكاليف التدقيق الأولية بسبب دورات تغيير المدقق.

بالإضافة إلى ما تقدم ناقش سعيد في بحثه عيوب تغيير المدقق بقوله أن هذا التغيير غير مألوف بالنسبة إلى المهنة وبخاصة أن المهنة تنادي باستمرارية المراجع من سنة إلى أخرى، وأن أية مخاطرة لفقدان استقلالية المراجع يبدو مبالغاً في تقويمها بالقياس إلى العلاقة الحسنة التي ستنشأ بين المدقق والعميل بسبب استمرارية المراجع وكذلك بالقياس إلى النصائح التي سيحصل عليها العميل من المراجع، كما أنه يمكن المحافظة على الاستقلال بالاكتماء بالتغيير الدوري للكادر الذي يقوم بالعمل الميداني في عملية التدقيق مع الحفاظ في الوقت نفسه على أولئك الذين يتولون مهمة الإشراف (سعيد، 2009: 77).

المبحث الثالث: آليات الحد من التأثير السلبي لدوران المدقق

3-3-1 الآليات التي تحكم الحد من التأثير السلبي لدوران المدقق

ذكر العديد من الباحثين أن دوران المدقق يمكن أن تكون له آثار سلبية، إلا أن هناك العديد من الآليات التي من شأنها الحد من هذا التأثير المحتمل.

فقد أوضح Daugherty وآخرون أن تخفيف مدة الدوران وتوسيع فترة التهيئة تساعد المستثمرين في تعزيز "تصورات استقلال المدقق"، خاصة في توسيع أعمال المدقق وعدم تخصصه في مجال أو في صناعة محددة بعينها، وبالتالي اكتساب الخبرة في جميع الصناعات. ولاحظ PCAOB، أن هناك عدداً من أوجه القصور في مبادئ التدقيق المتعارف عليها GAAS، للشركات الصغيرة التي تكون قد نشأت في نقص من الخبرة الكافية للصناعة، التي قد تطبق بعض التحايلات في المتطلبات المحاسبية ومتطلبات التدقيق. وتبين بأن توسيع فترة التهيئة يشكل تحدي كبير في جودة واستقلالية عملية التدقيق لجميع الشركات من مختلف الأحجام (Daugherty, et., al., 2010).

وأضاف Barbadillo، إلى أن مقارنة سلوك المدقق في فترتي ما قبل التناوب وما بعده قد يكون مفيداً لتقليل الآثار السلبية للدوران ويتم ذلك عن طريق إعداد تقارير تدقيق معدلة تكشف عن أي أخطاء جوهرية قد تتضمنها التقارير (Barbadillo, et., al., 2009).

ولقد ذكر دليل الحاكمية المؤسسية للبنوك في الأردن لسنة 2007، بأنه يجب على إدارة كل مؤسسة أن تقوم بالدوران المنتظم للمدقق الخارجي بين مكاتب التدقيق، وفي حال صعوبة تطبيق ذلك من الناحية العملية، يطلب البنك الدوران المنتظم للشريك الرئيسي المسئول عن التدقيق الخارجي للبنك، على أن يتم ذلك بمساعدة لجنة التدقيق لما لها من دور فاعل في تحقيق ومراقبة أهداف المؤسسة (دليل الحاكمية المؤسسية، 2007).

وأوضحت Deloitte في تقرير صادراً عن مجلس إدارتها أن هناك عدداً من الممارسات التي من شأنها أن تعزز دوران المدقق في إطار قانون سارابينز أوكسلي وذلك من خلال ما يلي (Deloitte، 2012):

1- توجيه لجنة المراجعة بشأن الدوران والتفاوض بشأن رسوم التدقيق لتعزيز مصالح المساهمين.

- 2- التواصل مع شركات التدقيق من قبل لجنة المراجعة بشأن الدوران وأرباح الإصدار قبل الإفراج عن شركة التدقيق السابقة ومناقشة الأمور المحاسبية وأحكام التدقيق.
- 3- مناقشة نتائج التفتيش مع لجنة المراجعة وزيادة تقاسم النتائج والجهود توطيدا للدور الرقابي لها قبل الدوران.
- 4- ضرورة تقديم تقرير مفصل عن إشراف اللجنة على شركة التدقيق ونقل التقرير عن بيان وكيل نموذج 10-k لتعزيز حسن التوقيت والصدارة.

وأشار حسين في بحثه بأن تحديد الحد الأدنى لأجور التدقيق والخدمات المهنية من شأنه أن يحد من التأثير السلبي لتغيير المدقق، والارتقاء بمستوى الأداء المهني للمدقق وتعزيز ثقة الدولة والمجتمع بالمهنة ومزاوليتها كوظيفة اجتماعية، وإتاحة الفرصة أمام مدقق الحسابات لتدقيق جميع أنواع الوحدات الاقتصادية وفق معايير التدقيق (حسين، 2008: 11).

وبين PCAOB أن نوعية التدقيق قد تحسنت في السنوات العشر الأخيرة منذ صدور قانون ساربنيز أوكسلي وأن هناك مجالات لتحسين أثر دوران المدقق بالاعتماد على تعزيز خبرة فريق التدقيق وتطوير قدراته ومواهبه ويتم ذلك بتقييم مدقق الحسابات كل سنة من قبل لجنة التدقيق وتوفير الدعم المناسب لفرق التدقيق. واقترح الرئيس السابق ل SEC (ريتشارد بريدن) أن لجنة التدقيق يمكن أن تساهم في الحد من آثار الدوران السلبية عن طريق التصويت على مواصلة نفس شركة التدقيق أو لا (PCAOB، 2011).

واقترح Daugherty وآخرون بأن هناك آليات صارمة للحد من التأثيرات السلبية للدوران وفترة التهدة كان مجملها فيما يلي (Daugherty, et., al., 2010: 22):

- 1- يجب أن يكون شريك التدقيق لديه ضمان بأن يكون للمدقق التدريب الكافي والخبرة على الدوران.
- 2- يجب أن يكون لدى العميل سياسات تؤكد قبولها لقاعدة دوران المدقق.
- 3- يجب أن يكون هناك تخطيط من قبل شركة التدقيق لكيفية تطبيق الدوران بين أعضاء فريق التناوب، وأن لا يكون هناك تناوب في وقت واحد لعدة مدققين.
- 4- يجب تحديد مؤهلات الشريك المخصصة للتعاقد مع العميل.
- 5- قد تكون هناك حاجة لموافقة المكتب الإقليمي أو الوطني لمهام الشريك.
- 6- عدم السماح لعودة العميل للتدقيق لنفس الشركة إلا بعد انقضاء فترة التهدة، مع استثناء قبول المكتب الوطني لذلك بناءً على ظروف استثنائية.

واتجه Helsinki وآخرون اتجاها آخر في سبيل تحسين الآثار المحتملة لدوران المدقق من خلال تشجيع تدفق المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة والمستثمرين وبالتالي تعزيز استقلالية المدقق من خلال إنشاء المزيد من "المحافظين" لتطبيق المعايير المحاسبية، وحظر زيادة التعاون المفرط بين الإدارة ومدقق الحسابات، وفي هذا السياق وجدت العديد من الدراسات كدراسة (Chie, et. al, 2009) أن هناك علاقة ارتباط ايجابية بين دوران المدقق والاستقلالية ويجب إثبات ذلك أيضا في اختبار تجارب إضافية وفي بيئات تنظيمية مختلفة (Helsinki, 2005).

وتعتقد الباحثة أن مبدأ دوران مدقق الحسابات الخارجي سيف ذو حدين إذ لا يمكن النظر إليه بعين واحدة بل يحتاج الأمر إلى المفاضلة بين المساوئ والايجابيات، ففي حين يمثل استمرار المدقق فترة طويلة من السنوات في التعاقد مع نفس العميل مصدراً للشك والريبة وعاملاً من عوامل انخفاض ثقة الجمهور والمجتمع المالي، فإن وجهة النظر الأخرى التي ترى أن تغيير المدقق سوف تخفف من حدة المنافسة في سوق المهنة وبالتالي التأثير على الاستقلالية والجودة، هذا ما يفسر ضرورة ترك تقدير مهمة تغيير المدقق أو عدمها إلى لجنة المراجعة مع تحديد المدة المناسبة لذلك.

المبحث الرابع: تكاليف دوران مدقق الحسابات الخارجي

3-4-1 مقدمة

إن كثرة تعاقب مدققي الحسابات يثير التساؤلات والشكوك حول سياسة الإدارة تجاه المدققين مما يدفع البحث عن الأسباب الكامنة وراء دوران مدقق الحسابات والعمل على الحد من آثار هذه الأسباب على استقلال وحياد المدقق، كما أن اتخاذ قرار دوران المدقق في الشركات المساهمة في الواقع العملي ليس بالأمر السهل حيث يتوجب على إدارة الشركة أن تقارن بين المنافع التي ستجنيها من وراء هذا التغيير وبين التكاليف التي ستتكبدها نتيجة لهذا التغيير، فالتكاليف المرتبطة بقرار الدوران ليست بالقليلة في معظم الحالات.

3-4-2 التكاليف المرتبطة بدوران المدقق

عرف (دي انجلو، 1989)، التكاليف المرتبطة بدوران المدقق الخارجي بأنها "التكاليف المرتبطة بالجوانب التالية" (حسين، 2008: 13) :

أ- الفائدة الاقتصادية:

وهي الفائدة التي ستحققها الشركة من خلال استمرار المدقق الخارجي في عمله وتتمثل بالتكاليف الابتدائية اللازمة للبدء في عملية التدقيق الجديد من قبل المدقق الجديد والذي سيضطر إلى القيام بالعملية التدقيقية من بدايتها وخاصة فيما يتعلق بالميزانية الافتتاحية والتخطيط لعملية التدقيق، وعليه فإن بقاء المدقق القديم سيوفر على الشركة هذه التكاليف.

ب- تكاليف الإجراءات:

وتشمل التكاليف المرتبطة بالبحث عن المدقق الجديد وتكاليف الإفصاح عن العوامل والملابسات المحيطة بعملية تغيير المدقق الخارجي، فإذا ما قامت الإدارة بتغيير المدقق بعد استلامها لتقرير متحفظ أو بعد خلافاتها معه على أحد المبادئ المحاسبية العامة، فإن ذلك يجعلها تواجه مشكلة في البحث عن مدقق جديد لديه القابلية للتعامل معها بتحفظ أقل وخاصة في ظل تمسك المدققين بقواعد السلوك المهني وتعتمد هذه التكاليف بصورة أساسية على أهمية العوامل الكافية وراء عملية التغيير.

ج- تكاليف الإفصاح عن التغيير:

وترتبط هذه التكاليف بالمتطلبات الثانوية للأنظمة والتعليمات التي تتطلب الإفصاح عن عوامل وأسباب تغيير المدقق، فالقانون الانجليزي على سبيل المثال ألزم الشركات بتقديم مذكرة لمراقب الشركات باقتراح التغيير والأسباب الداعية له والذي بدوره سيفرض تكاليف

إدارية إضافية على الشركات التي لا تقتنع بأسباب تدوير مدققيها بالإضافة إلى التكاليف الإضافية التي ستكبدتها الشركة من انعقاد الهيئة العامة للمساهمين والتي تستطيع الشركة توفيرها إذا ما أبت على التعامل مع نفس المدقق.

وميز Arrunada بين نوعين من التكاليف التي من شأنها أن تؤثر سلباً على تكرار دوران المدقق (Arrunada، 2007):

أ- التكاليف الصريحة (explicit costs):

وهي التكاليف التي يمكن تقديرها حسابياً عند تطبيق قاعدة الدوران من خلال تكلفة المراجعة والأتعاب، وتعتبر هذه التكاليف في حقيقة الأمر بمثابة خسارة لأنواع معينة من الأصول التي تكون ذات أهمية كبيرة في عملية التدقيق. وهي تلك التكاليف المحددة بالعلاقة التعاقدية بين المدقق والعميل فقط إذا ما استمرت تلك العلاقة، وأكثر المظاهر الملموسة لهذه الخسارة هي تكلفة التدقيق الأولية التي يجب أن يتحملها العميل عندما يبدأ المدقق عمله، وتقسّم التكاليف الصريحة بدورها إلى :

- التكاليف الأولية: وهي التكاليف التي تولد مبدئياً مع بداية عملية التدقيق بسبب ضرورة فهم واستيعاب الإجراءات والمبادئ المحاسبية للعميل وفحص حسابات الميزانية، بالإضافة إلى الخطوات التقنية التي يجب على المدقق أن يؤديها بصورة صحيحة - والمقصود بها فهم حسابات العميل، استمرارية الإجراءات، فحص الحسابات التاريخية، مراقبة المخزون، فحص وضع الضرائب وخلق أوراق عمل دائمة.
- من وجهة نظر العميل: تغيير المدقق الحالي وتعيين مدقق جديد سوف يكلف تكاليف صريحة إذ يجب عليه أن يوفر له سهولة الوصول إلى مصادر المعلومات بالإضافة إلى الاتفاق على الأتعاب وشروط التعاقد. ويتوجب أن يكون ملائماً وجيداً للمهمة التي سيقوم بها ويتطلب تعيينه انتخاباً من مجلس إدارة الشركة. بالإضافة إلى ما سبق، في السنة الأولى للتدقيق قد يعاني المدقق من بعض التضاربات المالية خاصة إذا لم يكن لدى العميل نظام رقابة داخلي فعال.

ب- التكاليف الضمنية (implicit costs):

هناك ثلاثة أنواع من التكاليف الضمنية:

- أهم نوع يظهر بسبب دوران المدقق هو خسارة أنواع محددة من الأصول التي ليس لها علاقة بنشاطات التدقيق الأولية (المعلومات السرية، الثقة، خلافات الرضا بينهما، المعرفة للصناعة، زيادة تكلفة المنتج للوحدة لاستخدام مصادر محددة، خسارة الوقت...).

- على نقيض الدوران الطوعي فإن تطبيق قانون الدوران يخلق تكلفة غير مباشرة في توفير الأمن والأمان للعميل.
- يتضمن دوران المدقق تكلفة فرصة بديلة –mismatch is an opportunity cost–

وأوضحت ديانا مصطفى في ورقة عمل خاصة بها بأن مدقق الحسابات سوف يواجه مشكلة حقيقية في الحفاظ على السمعة الجيدة له، إضافة إلى التكلفة العالية التي سيتحملها كل من المدقق والعميل، وعملياً فقد وجد GAO بأن تكلفة التدقيق التي تقدر ب 17% من إجمالي أتعاب التدقيق تكون في السنة الأولى (Mustafa, et., al., 2010).

وبشكل عام بينت الدراسات السابقة أجريت مع شركاء شركات التدقيق بأن عملية التدقيق ليست فعالة تماماً في أول عامين من العمل، كما أنها لا تكون فعالة في السنة الأخيرة، وعليه فإن العميل سوف يتحمل تكلفة إضافية بسبب اختلافات قد تحدث في تكنولوجيا المعلومات ونظم معالجة أخرى، وموظفي العميل وخصائص حوكمة الشركات (وخصوصاً قوة وخبرة فريق التدقيق، والوقت الذي يستغرقه لكسب ثقة العميل في مستويات الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ورأى عدد من شركات الدوران خاصة بعد SOX أن زيادة التكاليف بسبب عدم الكفاءة المتأصلة وتكاليف الانتقال والوقت قد تكلف العميل وقتاً أطول لإطفاء هذه التكاليف المتزايدة، ولكن قد يكون يستحق هذه التكلفة وذلك لظهور الاستقلال المتزايد (Daugherty, et., al., 2010).

ويرى أن العلاج –the cure– الذي أصدرته SOX سوف يتحول إلى مرض اعتماداً على آثار الوقت والتكلفة المطلوبة لتطبيق قانون دوران المدقق، ويتجسد ذلك في عدم التأكد الذي سينشأ بين المدقق والعميل، خاصة وأن بعض الشركات تعتمد في عملية التدقيق والاستشارة لديها على الشركات الأربعة الكبرى –the big four audit firms– مما يسبب لها أتعاب أكبر في حال تطبيق قانون الدوران (PCAOB, 2011).

ويثير موضوع أتعاب مدقق الحسابات الخارجي أهمية بالغة في عملية تقدير تكاليف عملية التدقيق خاصة أن هذه الأتعاب تختلف من مدقق لآخر تبعاً لمتطلبات معينة كالوقت والكفاءة وفيما يلي سوف نتطرق إلى موضوع الأتعاب بإيجاز.

3-4-3 تكاليف دوران المدقق المرتبطة بأتعابه

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ أو الأجرور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدین (المطارنة، 2006: 84).

ويتطلب القيام بعملية التدقيق بذل جهد ووقت من قبل المدقق وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف إنجاز هذه الخدمة بكل جزئياتها من فحص ومخاطرة والتقرير عنها، ولا شك أن هذه التكاليف تدخل في شكل سعر خدمة التدقيق في سوق خدمات التدقيق مثلها مثل بقية السلع والخدمات في السوق، ولذا يمكن القول بأن خدمة التدقيق تمثل سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعاب عمليات التدقيق مصدر الإيراد الأساسي لمكاتب التدقيق، بل وسبباً لوجود هذه المكاتب، وعليه أصبحت أتعاب التدقيق الهدف الذي يسعى مكتب التدقيق إلى تحقيقه بغية الوصول إلى أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تمثل أتعاب التدقيق عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للتدقيق، تتوقع أن تحصل مقابلته على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد (محمد وسرور، 2009: 22).

وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق والعميل، على العميل أن يرد للمدقق أية مصاريف يدفعها للأخير أو يتحملها في أثناء تأديته عمله والخاصة بأعمال الشركة، لأنها مصنفة من مسألة الأتعاب (المزحاني، 2010: 20).

وترى الباحثة بضرورة الأخذ بعين الاعتبار موضوع الرقابة على قيمة الأتعاب التي تحصل عليها شركات التدقيق في غزة، وذلك من خلال الجهات المختصة كجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وذلك للحد من المنافسة غير المشروعة في سوق العمل والتي قد تنشأ بين هذه الشركات الكبيرة للتدقيق وهضم حقوق الشركات الصغيرة.

المبحث الخامس: الخدمات الاستشارية وأثرها على دوران المدقق واستقلاله

3-5-1 مقدمة

أصبح التدقيق الخارجي يشكل دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية بسبب ما يضيفه تقرير المدقق من ثقة إلى القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، وللاعتقاد عليه من قبل فئات المجتمع المالي العديدة في اتخاذها لقراراتها، وترجع هذه الثقة إلى ما يتمتع به المدقق من الكفاءة علمياً ومهنياً فضلاً عن بذله للعناية التي تستلزمها ممارسة هذه المهنة في مراحلها جميعها مع عدم الإغفال للإستقلالية الواجب أن يتمتع بها مدقق الحسابات شكلاً ومضموناً، ويتضمن هذا المبحث أثر تقديم الخدمات الاستشارية على دوران مدقق الحسابات واستقلاله.

3-5-2 تعريف الخدمات الاستشارية:

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الخدمات الاستشارية بأنها " الاستشارات المهنية التي تهدف أساساً إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له، ومما يحقق أهداف التنظيم" (توماس وآخرون، 1989: 1041).

وعرفت أيضاً بأنها " الممارسة المهنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة المنشأة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد المنشأة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية الإدارة وكفاءتها" (جمعة، 2000: 312).

3-5-3 خصائص الخدمات الاستشارية:

لخص قريط خصائص الخدمات الاستشارية إلى ما يلي (قريط، 2008، 9):

أ- تتم وفقاً لحاجات ورغبة الإدارة في إحداث التغيير المنشود على صعيد المنشأة التي تقدم الخدمات الاستشارية لصالحها.

ب- يجب أن تمارس وتزاول من قبل مجموعة من الأشخاص الأكفاء مهنياً والمؤهلين علمياً والذين يتمتعون بالخبرة والدراية أي المتخصصين علمياً ومهنياً.

ت- يجب الابتعاد عن المؤثرات الداخلية والخارجية، وعن نطاق العلاقات الخاصة الشخصية عند تقديمها لصالح منشآت العملاء، بهدف ضمان استقلالهم وحيادهم وموضوعيتهم.

ث- يجب الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بالخدمة الاستشارية المقدمة إلى منشأة العميل، وذلك حفاظاً على تدعيم الإدارة التنافسية.

ج- إن تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء يوجب على منشآت التدقيق أولاً وأخراً أن تكون على سبيل المشورة والاقتراح والنصيحة، ولهذا يحظر عليها إطلاقاً عدم اتخاذ أي قرار أو ممارسة أية وظيفة على صعيد منشأة العميل المقدمة للخدمة لصالحه.

وأشار الجعافرة في دراسته عن انبثاق تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية والناجمة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي حيث قسمت هذه المعايير لقسمين وهما المعايير العامة والمعايير الفنية، وتتكون هذه المعايير من التالي (الجعافرة، 2008: 36-37):

أ- المعايير العامة:

- القدرة أو التأهيل المهني، فتقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي.
- بذل العناية المهنية المعقولة أما الممارس يجب عليه أن يبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم هذه الخدمات الاستشارية.
- الإشراف والتخطيط الملائم والكافي، فالمهمة يجب أن تخطط بشكل ملائم، كما يجب أن يتم الإشراف بشكل ملائم وكاف على المساعدين.
- كفاية البيانات الملائمة فالممارس يجب عليه أن يجمع قدرًا كافيًا من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره.
- التنبؤات يجب أن لا يسمح باقتران اسمه بأية توقعات أو تنبؤات بعمليات أو صفقات ستقع في المستقبل، وبالشكل الذي يوحي أو يدعو إلى الاعتقاد بأن يشهد بصحة أو إمكانية الاعتماد عليها.

ب- المعايير الفنية: وتطبق في حالة التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية لا تقديم هذه الخدمات في صورة نصح أو مشورة وتكون هذه المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية من الآتي:

- دور الممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية: فيجب على ممارس المهنة في كافة مراحل القيام لمهمة الخدمات الاستشارية أن يتفادى القيام بدور الإدارة.
- التفاهم والاتفاق مع العميل: يجب أن يحصل الممارس على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل، بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

- منفعة العميل: تعد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد بمهمة الخدمات الاستشارية، ومن ثم فإن المدقق القانوني يجب عليه أن يحاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقعة أن يحصل عليها من هذه الخدمات.
- تبليغ النتائج: يجب تبليغ العميل شفهيًا أو كتابة بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة الخدمات الاستشارية فضلا عن كافة التحفظات والعقوبات والشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار.

ولقد وضعت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) مجموعة من خدمات التدقيق الأخرى التي يمكن للمدقق القيام بها ومنها الخدمات الضريبية، إذ قدمت شركة إرنست ويونغ خدمات الاستشارات الضريبية لشركة سبرينت، كما قامت KPMG بتطوير الملاجئ الضريبية لبعض الشركات. ومن جهة أخرى قيد PCAOB شركات تدقيق الحسابات القيام ببعض الملاجئ الضريبية العدوانية (aggressive tax shelter) وأي خدمة أخرى مقابل رسوم خاصة وخدمات الضرائب على الأفراد الذين يعملون في الرقابة على التقارير المالية (Elder, et. Al., 2002).

3-5-4 الخدمات المحظورة وفقاً لهيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)

حظرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية عدداً من الخدمات الاستشارية على المدقق الخارجي منها (أبو القمصان، 2007: 135):

- مسك الدفاتر أو أي خدمة أخرى تتعلق بإعداد الحسابات الختامية.
- تصميم نظم معلومات محاسبية.
- تقدير أو تثمين الخدمات.
- الخدمات التأمينية.
- التدقيق الداخلي.
- القيام باتخاذ القرارات أو القيام بالإشراف على العمل.
- تقييم الموارد البشرية.
- الخدمات القانونية.
- مستشار مالي.

وترى الباحثة أن هناك اتفاق بين المجمع المهنية على عدم جواز قيام المدقق بتقديم الخدمات الاستشارية الإدارية لأنها تؤثر على استقلاليته، بينما تختلف وجهات النظر بشأن قيام المدقق بتقديم الخدمات الاستشارية المحاسبية، فقواعد السلوك المهني الصادرة عن مجمع المحاسبين

القانونيين الأمريكي (AICPA) مثلاً تجيز للمدقق تأدية هذه الخدمات بحجة أنه بإمكان المدقق أن يؤديها للعميل والمحافظة في نفس الوقت على استقلاله، بينما لا تجيز هيئة الأوراق المالية الأمريكية القيام بهذا النوع من الخدمات لأن قيام المدقق بهذه المهمة بجانب مهمة التدقيق سيؤثر على استقلاله.

3-5-5 العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب التدقيق نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية:

ناقشت العديد من الدراسات مجموعة من التحديات التي تواجه مكاتب التدقيق في سوق المهنة والتي تعد من أهم العوامل التي جعلتها تتخذ من توسيع نطاق خدماتها المهنية إستراتيجية للمواجهة ومن أهمها (الجفري وآخرون، 2007: 11):

- 1- تزايد حدة المنافسة في سوق التدقيق.
- 2- انخفاض الأتعاب المهنية.
- 3- ظاهرة تغيير المراجعين أو التحول من مكتب إلى آخر.
- 4- اقتصاديات العمل التي تواجهها مكاتب التدقيق.
- 5- ظاهرة استحواذ مجموعة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء.
- 6- الاندماجات بين مكاتب التدقيق.
- 7- عوائد السمعة الجيدة لمكاتب التدقيق.
- 8- السعي نحو رضا العملاء.
- 9- القيود النظامية والمهنية التي تتعرض لها مكاتب التدقيق.

وعليه فإننا نرى بأن المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي تعد ضماناً لكسب ثقة مستخدمي التقارير إذ يعتبر التخصص على صعيد مكاتب تدقيق الحسابات دعماً لضمان حيادها بحيث إما أن تقدم خدماتها التدقيقية المالية أو خدماتها الاستشارية للعملاء المختلفين، إضافة إلى ضرورة إخضاع مكاتب التدقيق إلى الإرشاد والتدريب المستمر من قبل المنظمات المهنية والتعاون مع أصحاب الاختصاص والخبرة، بهدف رفع الوعي والكفاءة العلمية والمقدرة المهنية والتخصصية خاصة عند تقديم الخدمات الاستشارية.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

الفصل الرابع الطريقة والإجراءات

❖ منهجية الدراسة

❖ مجتمع وعينة الدراسة

❖ صدق وثبات الاستبانة

❖ المعالجات الإحصائية

1-4 تمهيد

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدت الباحثة عليها في تحليل الدراسة.

2-4 منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها ، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية وهي دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة ، واعتمدت الدراسة على نوعيين أساسيين من البيانات:

1-البيانات الأولية

تم الحصول على البيانات الأولية عن طريق الاستبانة المخصصة لهذا الغرض باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

2-البيانات الثانوية.

قامت الباحثة بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بمدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية وهي دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة ، ولقد استفادت الباحثة من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

3-4 مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة وعددها 158 مكتب وشركة حسب دليل جمعية مراجعي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، وسوف تشمل الدراسة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع الاستبانة عليهم ، وتم استرداد 127 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد ثلاث استبانات نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 124 استبانة.

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

1.العمر:

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	18	14.5
من 30 - 39 سنة	37	29.8
من 40 - 49 سنة	43	34.7
50 سنة فأكثر	26	21.0
المجموع	124	100.0

يبين جدول رقم (1) أن 55.7 % من عينة الدراسة تتجاوز أعمارهم الأربعين عام وهذا يتفق مع الجدول رقم (5) والذي أشار إلى أن 58% ترتفع سنوات الخبرة لديهم عن 11عام فأكثر مما يشير بوضوح أن أفراد العينة لديهم إلمام جيد بالمهنة.

2- المؤهل العلمي:

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	89	71.8
ماجستير	35	28.2
المجموع	124	100.0

يبين جدول رقم (2) أن 71.8% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " بكالوريوس " ، و 28.2% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " ماجستير " . ويتضح من هذه النتائج أن أفراد العينة حصلوا على التعليم الكافي والملائم، وهذا يعني أن النسبة الأكبر من أفراد العينة لديهم خبرة كافية في مجال تدقيق الحسابات كما هي موضحة في الجدول رقم 4.

4- الشهادات المهنية:

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	التكرار	النسبة المئوية
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA	48	38.7
أمريكية CPA	10	8.1
بريطانية ACCA, CA	3	2.4
أخرى	10	8.1
لا يوجد	53	42.7
المجموع	124	100.0

يبين جدول رقم (3) أن 38.7% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة " المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA " ، وهي نسبة جيدة للدلالة على أن العاملين في مكاتب التدقيق لديهم شهادات مهنية تزيد من كفاءتهم في العمل بمجال التدقيق.

5- المسمى الوظيفي

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
46.8	58	صاحب أو شريك مكتب المراجعة
29.0	36	مدير تدقيق
24.2	30	مساعد مدقق
100.0	124	المجموع

يبين جدول رقم (4) أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " صاحب أو شريك مكتب المراجعة " ، ثم يليها " مدير تدقيق " ، وبعدها " مساعد مدقق " . وتعتبر هذه النتائج على أن هناك مؤشر جيد بأن العينة التي شملتها الدراسة لديها إلمام جيد بمهنة التدقيق ويضفي على البيانات المجمعة درجة من المصداقية.

6- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق
16.9	21	أقل من 5 سنوات
25.0	31	من 5-10 سنوات
25.8	32	من 11-15 سنة
26.6	33	من 16-20 سنة
5.6	7	من 21 سنة فأكثر
100.0	124	المجموع

يبين جدول رقم (5) أن ما نسبته 83% من عينة الدراسة لديهم خبرة في مجال التدقيق لما يزيد عن 5 سنوات وأن النسبة المئوية الأكبر لديهم خبرة كبيرة في مجال التدقيق وهذا يعبر على وجود عدد جيد من ذوي الخبرة الذين يعتمد عليهم في مجال التدقيق.

7.الجنس:

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	115	92.7
أنثى	9	7.3
المجموع	124	100.0

يبين جدول رقم (6) أن 92.7% من عينة الدراسة من " الذكور " ، و 7.3% من عينة الدراسة من " الإناث " وهذا يدل أن اقبال "الذكور" على مهنة تدقيق الحسابات هي أكبر من "الإناث".

4-4 أداة الدراسة :

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- 1- إعداد استبانة أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2- عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
- 3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
- 6- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، ولقد تم تقسيم

الاستبانة إلى جزأين كما يلي:

- ◀ الجزء الأول : يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 7 فقرات
- ◀ الجزء الثاني يتناول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية وهي دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة ، وتم تقسيمه إلى ستة محاور كما يلي:

- 1- دور لجنة التدقيق يتكون من 5 فقرات
- 2- وجود فترة التهدئة "cooling off period" يتكون من 7 فقرات

- 3- المصالح المالية المرتبطة يتكون من 7 فقرات
- 4- عدم دفع الأتعاب يتكون من 9 فقرات
- 5- الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley (مثل خدمات مسك الدفاتر) يتكون من 7 فقرات
- 6- التفاضل بين المراجع والعميل يتكون من 10 فقرات

وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات كما في جدول رقم (7)

جدول رقم (7)
مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

4-5 صدق وثبات الاستبانه:

تم تقنين فقرات الاستبانه وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:
❖ صدق فقرات الاستبانه : تم التأكد من صدق فقرات الاستبانه بطريقتين.

4-5-1 الصدق الظاهر في الاستبانه :

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة و الإدارة والإحصاء وقد استجابت الباحثة لآراء السادة المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

2-5-4 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 30 مفردة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي.

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: دور لجنة التدقيق

جدول رقم (8) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (دور لجنة التدقيق) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (8)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : دور لجنة التدقيق

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعد وجود لجنة المراجعة متطلبا مهما لسهولة تغيير مراجع الحسابات الخارجي وذلك حفاظا على استقلاليته	0.548	0.002
2	يتم استشارة لجنة المراجعة للتحقق من توافر كافة الحقائق المناسبة للتوصل إلى رأي مهني عن الأمور المطلوب التقرير عنها عند الرجوع للمراجعة في نفس الشركة بعد انقضاء فترة التهدئة حفاظا على استقلاله	0.640	0.000
3	إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق تساهم في تسهيل تغيير المراجع الخارجي وتعزز استقلاله	0.533	0.002
4	مدى قدرة لجان المراجعة على تحليل مخاطر إعداد تقارير مراجع الحسابات الخارجي يساعد في تغييره ويحافظ على استقلاله	0.402	0.028
5	التغيير الدوري لمراجع الحسابات بمساعدة اللجنة يعمل على تحسين تقنيات الإفصاح لديه ويحافظ على استقلاله	0.681	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: وجود فترة التهدئة "cooling off period"

جدول رقم (9) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (وجود فترة التهدئة "cooling off period") والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) ، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361 ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه

جدول رقم (9)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: وجود فترة التهدئة "cooling off period"

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	بقاء المراجع مدة محددة لمراجعة حسابات نفس العميل مع وجود فترة تهدئة يحد من الفهم السليم لجوانب عمله	0.466	0.009
2	وجود المراجع لمدة طويلة في نفس شركة المراجعة مع فترة تهدئة قصيرة نسبياً يساعده على إصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاله	0.524	0.003
3	رجوع المراجع بعد مضي فترة التهدئة يجعل العمل أكثر كفاءة وقريب من الإبداع مما يؤثر إيجاباً على الاستقلالية	0.572	0.001
4	معاودة تعاقد المراجع الخارجي مع العميل بعد فترة تهدئة يحد من العلاقات الشخصية التي من الممكن أن تؤثر على الاستقلالية	0.631	0.000
5	رجوع مراجع الحسابات بعد انقضاء فترة التهدئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاله	0.620	0.000
6	وجود فترة التهدئة يساهم في توازن قوى السوق من ناحية العرض والطلب على المراجعة ويزيد من استقلالية المراجع	0.631	0.000
7	تساعد فترة التهدئة على مقارنة سلوك المراجع في فترتي ما قبل التغيير وما بعده من ناحية الأخطاء الجوهرية التي قد يتضمنها التقرير ويعزز ذلك من استقلاله	0.536	0.002

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: المصالح المالية المرتبطة

جدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (المصالح المالية المرتبطة) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) ، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: المصالح المالية المرتبطة

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يساهم تغيير مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز فهم العلاقات المالية غير المسموح بها وعدم ممارستها حفاظا على الاستقلالية	0.700	0.000
2	تغيير مراجع الحسابات الخارجي في ظل المنافسة الحادة يساهم في قبول عملاء لهم علاقة مباشرة مع صاحب مكتب المراجعة دون تأثير الاستقلالية	0.714	0.000
3	يتوطد مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقرب له من الدرجة الأولى مما يعزز من استقلاليته	0.509	0.004
4	إن تغيير المراجع الخارجي يسمح له بتكوين علاقات استثمارية كامتلاك أسهم مع عملاء المكتب دون تأثير قاعدة الاستقلالية	0.738	0.000
5	إن حدوث تغيير لمراجع الحسابات الخارجي يساهم في منعه من تكوين علاقة مالية (كالإقراض) مع العميل ويعزز من استقلاله	0.620	0.000
6	إن حصول المراجع الخارجي على نسبة من أرباح شركة العميل يؤثر سلبا على استقلاله وتلحق به سمعة سيئة عند تغييره	0.479	0.007
7	تغيير المراجع يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز استقلاله	0.715	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: عدم دفع الأتعاب

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (دفع الأتعاب) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: دفع الأتعاب

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يساهم تغيير المراجع في دفع الأتعاب بصورة منتظمة له مما يغزز من استقلاليته	0.589	0.001
2	قد يؤجل دفع الأتعاب من قبل عميل المراجعة عند حدوث عملية التغيير مما يؤثر على استقلالية المراجع	0.742	0.000
3	تزيد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي لزيادة تكاليف المراجعة الأولية بسبب دورات تغيير المراجع	0.656	0.000
4	تغيير المراجع الخارجي في حال عدم وجود حد أدنى للأتعاب يؤثر بصورة سلبية على استقلاليته	0.670	0.000
5	إن تغيير المراجع الخارجي يساهم في زيادة الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاله	0.731	0.000
6	إن تغيير المراجع الخارجي يؤثر على نوع التقرير الذي يصدره مما يقلل من أتعابه ويؤثر سلباً على استقلاله	0.678	0.000
7	إن تغيير مراجع الحسابات يؤثر سلباً على أتعابه في ظل عدم وجود تشريعات ومعايير تحدد أتعابه مما يؤثر على استقلاله	0.779	0.000
8	يساهم تغيير المراجع الخارجي في زيادة الوقت والجهد للمراجع الجديد مما يؤثر سلباً على استقلاله	0.761	0.000
9	يساهم تغيير مراجع الحسابات في تطوير النظم المحاسبية للعميل ويزيد من أتعابه مما يحافظ على استقلاله	0.792	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley (مثل خدمات مسك الدفاتر)

جدول رقم (12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley (مثل خدمات مسك الدفاتر)) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تغيير المراجع الخارجي يساهم في الحد من ممارسة الخدمات المحظورة وفقاً ل SOX كخدمات مسك الدفاتر للعميل بحيث أنه لا يؤثر على الاستقلالية	0.694	0.000
2	تغيير المراجع الخارجي يؤدي إلى فهم أفضل وخبرة أوسع للخدمات المحظورة وفقاً ل SOX كتسجيل وترحيل العمليات المالية في دفاتر يومية العميل مما يعزز استقلاليته	0.826	0.000
3	عند تغيير المراجع يجب عليه عدم القيام بأي دور وظيفي أو إداري للعميل حسب ما جاء في الخدمات المحظورة وفقاً ل SOX لما له من أثر سلبي على استقلاله	0.621	0.000
4	إن تطبيق مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة الملاجئ الضريبية التي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلاله	0.705	0.000
5	يساهم تغيير المراجع الخارجي في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاله	0.663	0.000
6	يعتبر تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله	0.901	0.000
7	إن مساعدة العميل في إعداد أية تقارير مالية خاصة بشركته تؤثر سلباً على استقلاله وتساهم في تغييره	0.775	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس: التفاضل بين المراجع والعميل

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس (التفاضل بين المراجع والعميل) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور السادس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس: التفاضل بين المراجع والعميل

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	إن رفع القضايا بين مراجع الحسابات الخارجي والعميل يؤثر على استقلالية المراجع سلباً وبالتالي على وجوب تغييره	0.532	0.002
2	إن التفاضل بين المراجع والعميل بسبب تقصيره في عملية مراجعة سابقة يؤثر سلباً على استقلالية المراجع و تغييره	0.446	0.014
3	إذا قاضى مكتب المراجعة عميله بسبب ارتكابه الغش أو الاحتيال فإن الحياد لن يكون موجوداً في هذه الحالة	0.472	0.008
4	يتغير مراجع الحسابات بصورة إلزامية إذا حدث بين العميل والمراجع قضايا تتعلق بالضريبة ويتأثر استقلاله سلباً	0.477	0.008
5	يتم تغيير مراجع الحسابات دورياً خوفاً من عمليات التفاضل المحتملة بسبب طبيعة عمل العميل وحفاظاً على استقلاله	0.816	0.000
6	قد يكون العقاب القانوني الموقع من المحكمة على تغيير مراجع الحسابات الخارجي والذي يمكن أن يشمل إدانة جنائية للمراجع حافزاً للحفاظ على استقلاله	0.661	0.000
7	يساهم تغيير مراجع الحسابات الخارجي في توازن قوى السوق من ناحية تكاليف التفاضل والتقييم السلبى للمراجع ويزيد استقلاله	0.797	0.000
8	التزام مراجع الحسابات ببنود ميثاق السلوك المهني يسهل تغييره بصورة دورية ويجنب العميل رفع قضايا ضده مما يعزز استقلاله	0.811	0.000
9	نشر القوائم المالية معززة بتقرير المراجع الخارجي يساهم في تغييره بصورة سلسة ويبعده عن عمليات التفاضل المحتملة	0.790	0.000

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.748	تغيير المراجع الخارجي الذي يصاحبه اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية يحد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله	10

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

• صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361

جدول رقم (14)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	عنوان المحور	المحور
0.001	0.576	دور لجنة التدقيق	الأول
0.000	0.784	وجود فترة التهدئة "cooling off period"	الثاني
0.000	0.924	المصالح المالية المرتبطة	الثالث
0.000	0.923	عدم دفع الأتعاب	الرابع
0.000	0.891	الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley (مثل خدمات مسك الدفاتر)	الخامس
0.000	0.863	التقاضي بين المراجع والعميل	السادس

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

4-6 ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (15) أن هناك معاملات

ثبات كبيرة نسبياً لفقرات الاستبيان وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبانة " 0.9112 " باستخدام طريقة التجزئة النصفية مما يطمئن الباحثة من استخدام أداة الدراسة في عملية البحث.

جدول رقم (15)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

التجزئة النصفية				عنوان المحور	المحور
مستوى المعنوية	معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط	عدد الفقرات		
0.000	0.8594	0.7534	5	دور لجنة التدقيق	الأول
0.000	0.9261	0.8624	7	وجود فترة التهدئة "cooling off period"	الثاني
0.000	0.8976	0.8142	7	المصالح المالية المرتبطة	الثالث
0.000	0.8205	0.6956	9	عدم دفع الأتعاب	الرابع
0.000	0.8523	0.7426	7	الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley (مثل خدمات مسك الدفاتر)	الخامس
0.000	0.9030	0.8232	10	التقاضي بين المراجع والعميل	السادس
0.000	0.9112	0.8368	45	جميع المحاور	

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (16) أن معاملات الثبات مرتفعة، وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبانة باستخدام طريقة كرونباخ " 0.9367 " مما يطمئن الباحثة من استخدام أداة الدراسة في عملية البحث.

جدول رقم (16)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المقياس	عنوان المقياس	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	دور لجنة التدقيق	5	0.8827
الثاني	وجود فترة التهدئة "cooling off period"	7	0.9457
الثالث	المصالح المالية المرتبطة	7	0.9135
الرابع	عدم دفع الأتعاب	9	0.8426
الخامس	الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley (مثل خدمات مسك الدفاتر)	7	0.8764
السادس	التقاضي بين المراجع والعميل	10	0.9264
	جميع المحاور	45	0.9367

4-7 المعالجات الإحصائية:

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات
- 2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- 3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
- 4- معادلة سبيرمان براون للثبات
- 5- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا
(1- Sample K-S)
- 6- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test
- 7- اختبار t للفرق بين متوسطي عينتين مستقلتين
- 8- اختبار تحليل التباين الأحادي

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

❖ تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

5-1 تمهيد

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل واختبار الفرضيات، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة البحث واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها والوقوف على متغيرات البحث التي اشتملت على (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة البحث، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج البحث التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

5-2 اختبار التوزيع الطبيعي

سنعرض اختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (17) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل مقياس اكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (17)

اختبار التوزيع الطبيعي

المقياس	عنوان المقياس	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	دور لجنة التدقيق	5	0.719	0.679
الثاني	وجود فترة التهدئة "cooling off period"	7	1.170	0.129
الثالث	المصالح المالية المرتبطة	7	1.060	0.211
الرابع	عدم دفع الأتعاب	9	1.182	0.122
الخامس	الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley (مثل خدمات مسك الدفاتر)	7	1.171	0.129
السادس	التقاضي بين المراجع والعميل	10	1.300	0.068
	جميع المحاور	45	0.980	0.292

3-5 تحليل فقرات و فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98 (أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -1.98(أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها اكبر من 0.05.

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير لمعدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية في مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة عند مستوى دلالة 0.05 وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1-3-5 الفرضية الأولى: يوجد أثر لدور لجنة المراجعة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (دور لجنة التدقيق) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 3 " بلغ الوزن النسبي " 81.29%" ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق تساهم في تسهيل تغيير المراجع الخارجي وتعزز استقلاله " .

2. في الفقرة رقم " 4 " بلغ الوزن النسبي " 81.29%" ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على أن " قدرة لجان المراجعة على تحليل مخاطر إعداد تقارير مراجع الحسابات الخارجي يساعد في تغييره ويحافظ على استقلاله كبيرة " .

3. في الفقرة رقم " 5 " بلغ الوزن النسبي " 80.16% " ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " التغيير الدوري لمراجع الحسابات بمساعدة اللجنة يعمل على تحسين تقنيات الإفصاح لديه ويحافظ على استقلاله " .
4. في الفقرة رقم " 1 " بلغ الوزن النسبي " 78.87% " ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " وجود لجنة المراجعة يعد مطلباً مهماً لسهولة تغيير مراجع الحسابات الخارجي وذلك حفاظاً على استقلاليته " .
5. في الفقرة رقم " 2 " بلغ الوزن النسبي " 78.55% " ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على أنه " يتم استشارة لجنة المراجعة للتحقق من توافر كافة الحقائق المناسبة للتوصل إلى رأي مهني عن الأمور المطلوب التقرير عنها عند الرجوع للمراجعة في نفس الشركة بعد انقضاء فترة التهدئة حفاظاً على استقلاله " .

جدول رقم (18)

تحليل فقرات المحور الأول (دور لجنة التدقيق)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يعد وجود لجنة المراجعة مطلباً مهماً لسهولة تغيير مراجع الحسابات الخارجي وذلك حفاظاً على استقلاليته	3.94	0.641	78.87	16.381	0.000
2	يتم استشارة لجنة المراجعة للتحقق من توافر كافة الحقائق المناسبة للتوصل إلى رأي مهني عن الأمور المطلوب التقرير عنها عند الرجوع للمراجعة في نفس الشركة بعد انقضاء فترة التهدئة حفاظاً على استقلاله	3.93	0.600	78.55	17.199	0.000
3	إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق تساهم في تسهيل تغيير المراجع الخارجي وتعزز استقلاله	4.06	0.794	81.29	14.935	0.000
4	مدى قدرة لجان المراجعة على تحليل مخاطر إعداد تقارير مراجع الحسابات الخارجي يساعد	4.06	0.741	81.29	16.004	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	في تغييره ويحافظ على استقلاله					
5	التغيير الدوري لمراجع الحسابات بمساعدة اللجنة يعمل على تحسين تقنيات الإفصاح لديه ويحافظ على استقلاله	4.01	0.879	80.16	12.773	0.000
	جميع الفقرات	4.00	0.573	80.03	19.452	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "123" تساوي 1.98

تعليق الباحثة:

من جدول رقم (18) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرتين 3 و 4 "إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق تساهم في تسهيل تغيير المراجع الخارجي وتعزز استقلاله" و"مدى قدرة لجان المراجعة على تحليل مخاطر إعداد تقارير مراجع الحسابات الخارجي يساعد في تغييره ويحافظ على استقلاله" يساوي 4.06 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 81.29 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، وعليه تعتبر هاتين الفقرتين ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 وهذا يعني أن هناك موافقة كبيرة جدا على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة " التغيير الدوري لمراجع الحسابات بمساعدة اللجنة يعمل على تحسين تقنيات الإفصاح لديه ويحافظ على استقلاله" يساوي 4.01 أي أن الوزن النسبي 80.16 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وعليه تعتبر هذه الفقرة أيضا ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 وهذا يعني أن هناك موافقة كبيرة جدا على هذه الفقرة.

- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (دور لجنة التدقيق) تساوي 4.00 ، و الوزن النسبي يساوي 80.03 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 19.452 هي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد أثر لدور لجنة المراجعة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

نتيجة الفرضية:

تم قبول الفرضية القائلة "يوجد أثر لدور لجنة المراجعة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية"

وتطابقت هذه النتائج مع بعض الدراسات الأجنبية والعربية كدراسة (Kunitake، 1983) ودراسة (الخزدار، 2007).

2-3-5 الفرضية الثانية: يوجد أثر لفترة التهدئة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (وجود فترة التهدئة "cooling off period") مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "77.42%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن "رجوع مراجع الحسابات بعد انقضاء فترة التهدئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاله".
2. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "77.26%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن "وجود فترة التهدئة يساهم في توازن قوى السوق من ناحية العرض والطلب على المراجعة ويزيد من استقلالية المراجع".
3. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "76.94%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن "تساعد فترة التهدئة على مقارنة سلوك المراجع في فترتي ما قبل التغيير وما بعده من ناحية الأخطاء الجوهرية التي قد يتضمنها التقرير ويعزز ذلك من استقلاله".
4. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "75.65%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن "معاودة تعاقد المراجع الخارجي مع العميل بعد فترة تهدئة يحد من العلاقات الشخصية التي من الممكن أن تؤثر على الاستقلالية".
5. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "74.68%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن "رجوع المراجع بعد مضي فترة التهدئة يجعل العمل أكثر كفاءة وقريب من الإبداع مما يؤثر إيجاباً على الاستقلالية".

6. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "68.71%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " وجود المراجع لمدة طويلة في نفس شركة المراجعة مع فترة تهدئة قصيرة نسبياً يساعده على إصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاله".

7. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "66.29%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " بقاء المراجع مدة محددة لمراجعة حسابات نفس العميل مع وجود فترة تهدئة يحد من الفهم السليم لجوانب عمله".

جدول رقم (19)

تحليل فقرات المحور الثاني (وجود فترة التهدئة "cooling off period")

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	بقاء المراجع مدة محددة لمراجعة حسابات نفس العميل مع وجود فترة تهدئة يحد من الفهم السليم لجوانب عمله	3.31	0.655	66.29	5.349	0.000
2	وجود المراجع لمدة طويلة في نفس شركة المراجعة مع فترة تهدئة قصيرة نسبياً يساعده على إصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاله	3.44	0.641	68.71	7.569	0.000
3	رجوع المراجع بعد مضي فترة التهدئة يجعل العمل أكثر كفاءة وقريب من الإبداع مما يؤثر إيجاباً على الاستقلالية	3.73	0.664	74.68	12.309	0.000
4	معاودة تعاقد المراجع الخارجي مع العميل بعد فترة تهدئة يحد من العلاقات الشخصية التي من الممكن أن تؤثر على الاستقلالية	3.78	0.870	75.65	10.011	0.000
5	رجوع مراجع الحسابات بعد انقضاء فترة التهدئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاله	3.87	0.710	77.42	13.668	0.000
6	وجود فترة التهدئة يساهم في توازن قوى السوق من ناحية العرض والطلب على المراجعة ويزيد من استقلالية المراجع	3.86	0.779	77.26	12.333	0.000
7	تساعد فترة التهدئة على مقارنة سلوك المراجع	3.85	0.733	76.94	12.864	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	في فترتي ما قبل التغيير وما بعده من ناحية الأخطاء الجوهرية التي قد يتضمنها التقرير ويعزز ذلك من استقلاله					
	جميع الفقرات	3.69	0.423	73.85	18.247	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "123" تساوي 1.98

تعليق الباحثة:

من جدول رقم (19) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "رجوع مراجع الحسابات بعد انقضاء فترة التهيئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاله" يساوي 3.87 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 77.42% أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وأن درجة الموافقة كبيرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "وجود فترة التهيئة يساهم في توازن قوى السوق من ناحية العرض والطلب على المراجعة ويزيد من استقلالية المراجع" يساوي 3.86 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 77.26% أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وأن درجة الموافقة كبيرة.

- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (وجود فترة التهيئة "cooling off period") تساوي 3.69 ، و الوزن النسبي يساوي 73.85 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 18.247 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد أثر لفترة التهيئة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

نتيجة الفرضية :

تم قبول الفرضية القائلة بوجود أثر لفترة التهيئة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.

وتطابقت هذه النتائج مع نتائج دراسة (Firth et. al، 2010) والتي تقضي بضرورة وجود فترة التهدئة عند تغيير المراجع كما اتفقت مع دراسة (جربوع، 2007) والتي تناولت جانباً منها وهو أن طول الفترة التعاقدية ينقص من موضوعية واستقلالية المراجع. ومن جهة أخرى تناقضت هذه الدراسة مع دراسة (Mayers, et. al، 2005)، والتي خلصت إلى عدم ضرورة وجود فترة التهدئة.

3-3-5 الفرضية الثالثة: يوجد أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (المصالح المالية المرتبطة) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "83.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على أنه " يتوطد مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب له من الدرجة الأولى مما يعزز من استقلاليته".
2. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "81.61%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " تغيير مراجع الحسابات الخارجي في ظل المنافسة الحادة يساهم في قبول عملاء لهم علاقة مباشرة مع صاحب مكتب المراجعة دون تأثر الاستقلالية".
3. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "80.16%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " تغيير مراجع الحسابات الخارجي يساهم في تعزيز فهم العلاقات المالية غير المسموح بها وعدم ممارستها حفاظاً على الاستقلالية".
4. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "77.74%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على " إن حصول المراجع الخارجي على نسبة من أرباح شركة العميل يؤثر سلباً على استقلاله وتلحق به سمعة سيئة عند تغييره".
5. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "76.77%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " تغيير المراجع يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز استقلاله".

6. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "76.29%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن حدوث تغيير لمراجع الحسابات الخارجي يساهم في منعه من تكوين علاقة مالية (كالإقراض) مع العميل ويعزز من استقلاله".

7. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "75.16%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن تغيير المراجع الخارجي يسمح له بتكوين علاقات استثمارية كامتلاك أسهم مع عملاء المكتب دون تأثير قاعدة الاستقلالية".

جدول رقم (20)

تحليل فقرات المحور الثالث (المصالح المالية المرتبطة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يساهم تغيير مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز فهم العلاقات المالية غير المسموح بها وعدم ممارستها حفاظا على الاستقلالية	4.01	0.791	80.16	14.188	0.000
2	تغيير مراجع الحسابات الخارجي في ظل المنافسة الحادة يساهم في قبول عملاء لهم علاقة مباشرة مع صاحب مكتب المراجعة دون تأثير الاستقلالية	4.08	0.942	81.61	12.772	0.000
3	يتوطد مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب له من الدرجة الأولى مما يعزز من استقلاليته	4.18	0.807	83.55	16.248	0.000
4	إن تغيير المراجع الخارجي يسمح له بتكوين علاقات استثمارية كامتلاك أسهم مع عملاء المكتب دون تأثير قاعدة الاستقلالية	3.76	1.039	75.16	8.126	0.000
5	إن حدوث تغيير لمراجع الحسابات الخارجي يساهم في منعه من تكوين علاقة مالية (كالإقراض) مع العميل ويعزز من استقلاله	3.81	0.849	76.29	10.679	0.000
6	إن حصول المراجع الخارجي على نسبة من أرباح شركة العميل يؤثر سلبا على استقلاله	3.89	0.939	77.74	10.522	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	وتلحق به سمعة سيئة عند تغييره					
7	تغيير المراجع يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز استقلاله	3.84	0.905	76.77	10.318	0.000
	جميع الفقرات	3.94	0.557	78.76	18.745	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "123" تساوي 1.98

تعليق الباحثة:

من جدول رقم (20) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "يتوطد مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب له من الدرجة الأولى مما يعزز من استقلاليته" يساوي 4.18 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 83.55% أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 ، وأن درجة الموافقة كبيرة جداً.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "تغيير مراجع الحسابات الخارجي في ظل المنافسة الحادة يساهم في قبول عملاء لهم علاقة مباشرة مع صاحب المكتب دون تأثر الاستقلالية" يساوي 4.08 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 81.61% أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وأن درجة الموافقة كبيرة جداً.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (المصالح المالية المرتبطة) تساوي 3.94 ، و الوزن النسبي يساوي 78.76% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 18.745 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05.

نتيجة الفرضية :

تم قبول الفرضية القائلة بوجود أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.

وتطابقت هذه النتائج مع نتائج دراسة (Firth et. al، 2010) ودراسة (الخزندار، 2007) والتي تناولت جانبا منها وهو أن وجود العلاقات المالية بين المراجع والعميل له أثر سلبي على الاستقلالية.

5-3-4 الفرضية الرابعة: يوجد أثر لدفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الرابع (عدم دفع الأتعاب) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "83.71%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن تغيير المراجع الخارجي يساهم في زيادة الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاله".
2. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "81.13%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن تغيير المراجع الخارجي في حال عدم وجود حد أدنى للأتعاب يؤثر بصورة سلبية على استقلاليته".
3. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "80.65%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن تزيد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي لزيادة تكاليف المراجعة الأولية بسبب دورات تغيير المراجع".
4. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "78.71%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن تغيير مراجع الحسابات يساهم في تطوير النظم المحاسبية للعميل ويزيد من أتعابه مما يحافظ على استقلاله".
5. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "74.19%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن تغيير المراجع الخارجي يساهم في زيادة الوقت والجهد للمراجع الجديد مما يؤثر سلبا على استقلاله".

6. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "70.16%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " تغيير المراجع يساهم في دفع الأتعاب بصورة منتظمة له مما يغرز من استقلاليته " .

7. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "69.84%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن تغيير مراجع الحسابات يؤثر سلباً على أتعابه في ظل عدم وجود تشريعات ومعايير تحدد أتعابه مما يؤثر على استقلاله " .

8. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "64.68%" ومستوى الدلالة "0.011" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على أنه " قد يؤجل دفع الأتعاب من قبل عميل المراجعة عند حدوث عملية التغيير مما يؤثر على استقلالية المراجع " .

9. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "55.28%" ومستوى الدلالة "0.006" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " إن تغيير المراجع الخارجي لا يؤثر على نوع التقرير الذي يصدره ولا من أتعابه ولا يؤثر سلباً على استقلاله " .

جدول رقم (21)

تحليل فقرات المحور الرابع (دفع الأتعاب)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يساهم تغيير المراجع في دفع الأتعاب بصورة منتظمة له مما يغرز من استقلاليته	3.51	0.958	70.16	5.903	0.000
2	قد يؤجل دفع الأتعاب من قبل عميل المراجعة عند حدوث عملية التغيير مما يؤثر على استقلالية المراجع	3.23	1.012	64.68	2.571	0.011
3	تزيد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي لزيادة تكاليف المراجعة الأولية بسبب دورات تغيير المراجع	4.03	0.892	80.65	12.886	0.000
4	تغيير المراجع الخارجي في حال عدم وجود حد أدنى للأتعاب يؤثر بصورة سلبية على استقلاليته	4.06	0.858	81.13	13.707	0.000
5	إن تغيير المراجع الخارجي يساهم في زيادة الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	4.19	0.779	83.71	16.936	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاله					
6	إن تغيير المراجع الخارجي يؤثر على نوع التقرير الذي يصدره مما يقلل من أتعابه ويؤثر سلباً على استقلاله	2.76	0.933	55.28	2.803-	0.006
7	إن تغيير مراجع الحسابات يؤثر سلباً على أتعابه في ظل عدم وجود تشريعات ومعايير تحدد أتعابه مما يؤثر على استقلاله	3.49	0.915	69.84	5.986	0.000
8	يساهم تغيير المراجع الخارجي في زيادة الوقت والجهد للمراجع الجديد مما يؤثر سلباً على استقلاله	3.71	0.935	74.19	8.451	0.000
9	يساهم تغيير مراجع الحسابات في تطوير النظم المحاسبية للتعامل ويزيد من أتعابه مما يحافظ على استقلاله	3.94	0.943	78.71	11.041	0.000
	جميع الفقرات	3.66	0.582	73.15	12.571	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "123" تساوي 1.98

تعليق الباحثة:

من جدول رقم (21) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "إن تغيير المراجع الخارجي يساهم في زيادة الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاله" يساوي 4.19 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 83.71% أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وأن درجة الموافقة كبيرة جداً.
- بينما تعتبر الفقرة السادسة "إن تغيير المراجع يؤثر على نوع التقرير الذي يصدره مما يقلل من أتعابه ويؤثر سلباً على استقلاله" غير دالة إحصائياً نظراً لأن المتوسط الحسابي 2.76 أي أن الوزن النسبي 55.28% مما يدل أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة متوسط.

- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (دفع الأتعاب) تساوي 3.66 ، و الوزن النسبي يساوي 73.15 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.571 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98 ، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد أثر لدفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05 .
نتيجة الفرضية :

تم قبول الفرضية القائلة بوجود أثر لدفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.

وتطابقت هذه النتائج مع نتائج دراسة (حسين، 2008)، بينما تعارضت مع دراسة (Harris، 2012) والتي خلصت نتائجها إلى أن تكاليف تطبيق قانون دوران المراجع سوف تفوق منافعه مع عدم تأثير ذلك على الأتعاب.

5-3-5 الفرضية الخامسة: يوجد أثر للخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال SEC في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الخامس (الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:-

1. في الفقرة رقم " 6 " بلغ الوزن النسبي " 79.68% " ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل يعتبر من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله " .
2. في الفقرة رقم " 1 " بلغ الوزن النسبي " 79.35% " ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " تغيير المراجع الخارجي يساهم في الحد من ممارسة الخدمات المحظورة وفقاً ل SOX كخدمات مسك الدفاتر للعميل بحيث أنه لا يؤثر على الاستقلالية " .
3. في الفقرة رقم " 3 " بلغ الوزن النسبي " 78.71% " ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " عند تغيير المراجع يجب عليه عدم القيام بأي

دور وظيفي أو إداري للعميل حسب ما جاء في الخدمات المحظورة وفقاً لـ SOX لما له من أثر سلبي على استقلاله ."

4. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "78.06%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن "تغيير المراجع الخارجي يساهم في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاله ."

5. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "75.48%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن "تغيير المراجع الخارجي يؤدي إلى فهم أفضل وخبرة أوسع للخدمات المحظورة وفقاً لـ SOX كتسجيل وترحيل العمليات المالية في دفاتر يومية العميل مما يعزز استقلاليته".

6. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "74.35%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن مساعدة العميل في إعداد أية تقارير مالية خاصة بشركته تؤثر سلباً على استقلاله وتساهم في تغييره".

7. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "71.45%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن تطبيق مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة الملاجئ الضريبية التي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلاله ."

جدول رقم (22)

تحليل فقرات المحور الخامس (الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تغيير المراجع الخارجي يساهم في الحد من ممارسة الخدمات المحظورة وفقاً لـ SOX كخدمات مسك الدفاتر للعميل بحيث أنه لا يؤثر على الاستقلالية	3.97	0.775	79.35	13.905	0.000
2	تغيير المراجع الخارجي يؤدي إلى فهم أفضل وخبرة أوسع للخدمات المحظورة وفقاً لـ SOX كتسجيل وترحيل العمليات المالية في دفاتر يومية العميل مما يعزز استقلاليته	3.77	0.825	75.48	10.452	0.000
3	عند تغيير المراجع يجب عليه عدم القيام بأي	3.94	0.730	78.71	14.277	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	دور وظيفي أو إداري للعميل حسب ما جاء في الخدمات المحظورة وفقاً لـ SOX لما له من أثر سلبي على استقلاله					
4	إن تطبيق مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة الملاجئ الضريبية التي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلاله	3.57	0.061	71.45	6.012	0.000
5	يساهم تغيير المراجع الخارجي في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاله	3.90	0.811	78.06	12.407	0.000
6	يعتبر تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله	3.98	0.954	79.68	11.483	0.000
7	إن مساعدة العميل في إعداد أية تقارير مالية خاصة بشركته تؤثر سلباً على استقلاله وتساهم في تغييره	3.72	0.933	74.35	8.564	0.000
	جميع الفقرات	3.84	0.613	79.73	15.185	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "123" تساوي 1.98

تعليق الباحثة:

من جدول رقم (22) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "يعتبر تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله" يساوي 3.98 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 79.68% أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وأن درجة الموافقة كبيرة.

- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس (الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley تساوي 3.84، و الوزن النسبي يساوي 76.73% وهي

أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 15.185 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد أثر للخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال SEC في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

نتيجة الفرضية :

تم قبول الفرضية القائلة بوجود أثر للخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال SEC في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

وتطابقت هذه النتائج مع نتائج دراسة (Ebimbowei & Keretu، 2011)، والتي أكدت من خلال النتائج التي توصلت إليها أن تغيير مراجع الحسابات الخارجي يعتبر وسيلة فعالة لإزالة صراعات المصالح المالية.

5-3-6 الفرضية السادسة: يوجد أثر للتقاضي في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور السادس (التقاضي بين المراجع والعميل) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 10 " بلغ الوزن النسبي " 80.81% " ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن " تغيير المراجع الخارجي الذي يصاحبه اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية يحد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله " .

2. في الفقرة رقم " 2 " بلغ الوزن النسبي " 79.35% " ومستوى الدلالة " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على إن التقاضي بين المراجع والعميل بسبب تقصيره في عملية مراجعة سابقة يؤثر سلباً على استقلالية المراجع و تغييره " .

3. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "79.19%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن رفع القضايا بين مراجع الحسابات الخارجي والعميل يؤثر على استقلالية المراجع سلباً وبالتالي على وجوب تغييره".
4. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "78.39%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن نشر القوائم المالية معززة بتقرير المراجع الخارجي يساهم في تغييره بصورة سلسة ويبعده عن عمليات التقاضي المحتملة".
5. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "77.90%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن تغيير مراجع الحسابات الخارجي يساهم في توازن قوى السوق من ناحية تكاليف التقاضي والتقييم السلبي للمراجع ويزيد استقلاله".
6. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "77.90%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن التزام مراجع الحسابات ببنود ميثاق السلوك المهني يسهل تغييره بصورة دورية ويجنب العميل رفع قضايا ضده مما يعزز استقلاله".
7. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "73.55%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إنه قد يكون العقاب القانوني الموقع من المحكمة على تغيير مراجع الحسابات الخارجي والذي يمكن أن يشمل إدانة جنائية للمراجع حافزاً للحفاظ على استقلاله".
8. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "71.45%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إن مراجع الحسابات يتغير بصورة إلزامية إذا حدث بين العميل والمراجع قضايا تتعلق بالضريبة ويتأثر استقلاله سلباً".
9. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "71.13%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إنه يتم تغيير مراجع الحسابات دورياً خوفاً من عمليات التقاضي المحتملة بسبب طبيعة عمل العميل وحفاظاً على استقلاله".
10. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "66.94%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي اقل من 0.05 مما يدل على الموافقة على "إنه إذا قاضى مكتب المراجعة عميله بسبب ارتكابه الغش أو الاحتيال فإن الحياد لن يكون موجوداً في هذه الحالة".

جدول رقم (23)

تحليل فقرات المحور السادس (التقاضي بين المراجع والعميل)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	إن رفع القضايا بين مراجع الحسابات الخارجي والعميل يؤثر على استقلالية المراجع سلباً وبالتالي على وجوب تغييره	3.96	0.810	79.19	13.185	0.000
2	إن التقاضي بين المراجع والعميل بسبب تقصيره في عملية مراجعة سابقة يؤثر سلباً على استقلالية المراجع و تغييره	3.97	0.883	79.35	12.206	0.000
3	إذا قاضى مكتب المراجعة عميله بسبب ارتكابه الغش أو الاحتيال فإن الحياد لن يكون موجوداً في هذه الحالة	3.35	0.937	66.94	4.119	0.000
4	يتغير مراجع الحسابات بصورة إلزامية إذا حدث بين العميل والمراجع قضايا تتعلق بالضريبة ويتأثر استقلاله سلباً	3.57	0.818	71.45	7.792	0.000
5	يتم تغيير مراجع الحسابات دورياً خوفاً من عمليات التقاضي المحتملة بسبب طبيعة عمل العميل وحفاظاً على استقلاله	3.65	0.868	71.13	7.141	0.000
6	قد يكون العقاب القانوني الموقع من المحكمة على تغيير مراجع الحسابات الخارجي والذي يمكن أن يشمل إدانة جنائية للمراجع حافزاً للحفاظ على استقلاله	3.68	0.898	73.55	8.404	0.000
7	يساهم تغيير مراجع الحسابات الخارجي في توازن قوى السوق من ناحية تكاليف التقاضي والتقييم السلبي للمراجع ويزيد استقلاله	3.90	0.873	77.90	11.425	0.000
8	التزام مراجع الحسابات ببنود ميثاق السلوك المهني يسهل تغييره بصورة دورية ويجنب العميل رفع قضايا ضده مما يعزز استقلاله	3.90	0.873	77.90	11.425	0.000
9	نشر القوائم المالية معززة بتقرير المراجع	3.92	0.880	78.39	11.637	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	الخارجي يساهم في تغييره بصورة سلسة ويبعده عن عمليات التقاضي المحتملة					
10	تغيير المراجع الخارجي الذي يصاحبه اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية يحد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله	4.04	0.878	80.81	13.196	0.000
	جميع الفقرات	3.78	0.569	75.66	15.338	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "123" تساوي 1.98

تعليق الباحثة:

من جدول رقم (23) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة "تغيير المراجع الخارجي الذي يصاحبه اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية يحد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله" يساوي 4.04 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 87.81% أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وأن درجة الموافقة كبيرة جداً.

- كما يوضح الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "إن التقاضي بين المراجع والعميل بسبب نقصه في عملية مراجعة سابقة يؤثر سلباً على استقلالية المراجع وتغييره" يساوي 3.97 (الدرجة الكلية من 5) أي أن الوزن النسبي 79.35% أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وأن درجة الموافقة كبيرة جداً.

- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور السادس (التقاضي بين المراجع والعميل) تساوي 3.78 ، و الوزن النسبي يساوي 75.66% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 15.338 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على

أنه يوجد أثر للتفاضل في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05.

نتيجة الفرضية :

تم قبول الفرضية القائلة بوجود أثر للتفاضل في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

وتطابقت هذه النتائج مع نتائج دراسة (حسين، 2008)، ودراسة (الفضل، 2003).

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير لمعدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية في مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة عند مستوى دلالة 0.05

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة مجتمعة ويتبين بصفة عامة أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسة تساوي 3.80 ، و الوزن النسبي يساوي 76.01% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 20.382 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98 ، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد تأثير لمعدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية في مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة عند مستوى دلالة 0.05

جدول رقم (24)

تحليل محاور الدراسة (تأثير لمعدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية في مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
الأول	دور لجنة التدقيق	4.00	0.573	80.03	19.452	0.000
الثاني	وجود فترة التهدئة "cooling off period"	3.69	0.423	73.85	18.247	0.000
الثالث	المصالح المالية المرتبطة	3.94	0.557	78.76	18.745	0.000
الرابع	عدم دفع الأتعاب	3.66	0.582	73.15	12.571	0.000
الخامس	الخدمات المحظورة وفقا لقانون Sarbanes Oxley (مثل خدمات مسك	3.84	0.613	76.73	15.185	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	(الدفاتر)					
السادس	التقاضي بين المراجع والعميل	3.78	0.569	75.66	15.338	0.000
	جميع الفقرات	3.80	0.437	76.01	20.382	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "123" تساوي 1.98

5-3-7 الفرضية السابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزي للمتغيرات الشخصية التالية (المؤهل العلمي ، الشهادات المهنية ، المسمى الوظيفي ، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق).

وينبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

7-1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المؤهل العلمي .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين إجابات الباحثين حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المؤهل العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (25) و يتبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 2.289 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في آراء أفراد العينة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المؤهل العلمي والفروق لصالح الفئة " ماجستير "

جدول رقم (25)

نتائج اختبار t للفروق بين إجابات المبحوثين حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المؤهل العلمي .

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	المحور
0.024	2.289-	0.429	3.745	89	بكالوريوس	جميع المحاور (مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية)
		0.432	3.942	35	ماجستير	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية " 122 " تساوي 1.98

2-7 توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى الشهادات المهنية.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى الشهادات المهنية عند مستوى دلالة 0.05. والنتائج مبينة في جدول رقم (26) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.919 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.45 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.024 وهي اقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى الشهادات المهنية ويبين اختبار شففيه رقم (27) إن الفروق بين فئتي " يوجد لديهم شهادات مهنية أخرى " و " عدم وجود شهادات مهنية " و الفروق لصالح الفئة " عدم وجود شهادات مهنية " .

جدول رقم (26)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى الشهادات المهنية

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F " القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	بين المجموعات	2.102	4	0.526	2.919 0.024

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F " الاحتمالية	القيمة
(مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية)	داخل المجموعات	21.432	119	0.180		
	المجموع	23.534	123			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 119" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.45

رقم (27)

اختبار شفبه للفروق بين المتوسطات حسب متغير الشهادات المهنية

الفرق بين المتوسطات	المجمع العربي للمحاسبين ACPA القانونيين	أمريكية CPA	بريطانية ACCA, CA	أخرى	لا يوجد
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA		0.270	0.220	0.448	0.165
أمريكية CPA	0.270-		0.050-	0.178	0.105-
بريطانية ACCA, CA	0.220-	0.050		0.227	
أخرى	0.448-	0.178-	0.227-		
لا يوجد	0.165-	0.105	0.055	0.283	

3-7 توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في آراء أفراد عينة الدراسة حول

مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المسمى

الوظيفي .

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة 0.05 . والنتائج مبينة في جدول رقم (28) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.048 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.07، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.953 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المسمى الوظيفي .

جدول رقم (28)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات الباحثين حول مدى تأثير معدل دوران

مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المسمى الوظيفي

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F " الاحتمالية	القيمة

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F " الاحتمالية	القيمة
جميع المحاور (مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية)	بين المجموعات	0.019	2	0.009	0.048	0.953
	داخل المجموعات	23.515	121	0.194		
	المجموع	23.534	123			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 121" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.07

4-7 توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى سنوات الخبرة في مجال التدقيق عند مستوى دلالة 0.05. والنتائج مبينة في جدول رقم (29) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.913 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.45، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.459 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى سنوات الخبرة في مجال التدقيق.

جدول رقم (29)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات الباحثين حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى سنوات الخبرة في مجال التدقيق

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F " الاحتمالية	القيمة
جميع المحاور (مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية)	بين المجموعات	0.701	4	0.175	0.913	0.459
	داخل المجموعات	22.833	119	0.192		
	المجموع	23.534	123			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 119" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.45

الفصل السادس

❖ النتائج

❖ التوصيات

❖ الدراسات المستقبلية

6-1 النتائج:

في ضوء تحليل النتائج ومناقشتها تستنتج الباحثة أن تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية مبني على عدة مسببات وعوامل مؤثرة، وبناءً على التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها لتحقيق أهداف ومشكلة الدراسة، وبناءً على ما أسفر عليه اختبار الفرضيات الرئيسية للدراسة يمكن القول بأن نتائج الدراسة تتلخص في النقاط التالية:

1- أظهرت نتائج اختبار الفرضية الأولى بأن دور لجنة التدقيق في تغيير مراجع الحسابات الخارجي له أثر على الاستقلالية، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بدور لجنة التدقيق هو إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق بنسبة وصل تأثيرها إلى 81.29%. أما أقل العوامل تأثيراً فكانت "يتم استشارة لجنة المراجعة للتحقق من توافر كافة الحقائق المناسبة للتوصل إلى رأي مهني عن الأمور المطلوب التقرر عنها عند الرجوع للمراجعة في نفس الشركة بعد انقضاء فترة التهدة". وبصفة عامة تبين أن هناك أثر لدور لجنة التدقيق بوزن نسبي يصل إلى 80.03%.

2- أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثانية بأن هناك أثر لوجود فترة التهدة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بوجود فترة التهدة هو "رجوع مراجع الحسابات بعد انقضاء فترة التهدة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاله" بنسبة 77.42%. أما أقل العوامل تأثيراً فكانت "بقاء المراجع مدة محددة لمراجعة حسابات نفس العميل مع وجود فترة تهدة ويحد من الفهم السليم لجوانب عمله بوزن نسبي يصل إلى 66.29%.

3- أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثالثة بأن هناك أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بالمصالح المالية هو البند القائل " يتوطد مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدفق لهم كأقارب له من الدرجة الأولى مما يعزز استقلاله" بوزن نسبي وصل إلى 83.55%. أما أقل العوامل تأثيراً فكانت " إن تغيير المراجع الخارجي يسمح له بتكوين علاقات استثمارية كامتلاك أسهم مع عملاء المكتب دون تأثر قاعدة الاستقلالية" بوزن نسبي 75.16%.

4- أظهرت نتائج اختبار الفرضية الرابعة بأن هناك أثر لدفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بدفع الأتعاب هو البند القائل " إن تغيير المراجع الخارجي يساهم في زيادة الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة

مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاله" بوزن نسبي بلغ 83.71% . أما أقل العوامل والتي أظهرت عدم وجود أثر على دفع الأتعاب هو إن " إن تغيير المراجع الخارجي يؤثر على نوع التقرير الذي يصدره مما يقلل من أتعابه ويؤثر سلباً على استقلاله" بوزن نسبي بلغ 55.28%، مما يدل على الموافقة على أن تغيير المراجع الخارجي لا يؤثر على نوع التقرير الذي يصدره ولا على أتعابه.

5- أظهرت نتائج اختبار الفرضية الخامسة بأن هناك أثر للخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال SEC في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بهذه الخدمات هو " إن تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل يعتبر من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله" بوزن نسبي بلغ 79.68%. أما أقل العوامل كانت في البند القائل "إن تطبيق مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة الملاجئ الضريبية التي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلاله" بوزن نسبي بلغ 71.45%

6- أظهرت نتائج اختبار الفرضية السادسة بأن هناك أثر للتقاضي في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بالتقاضي هو " إن تغيير المراجع الخارجي الذي يصاحبه اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية يحد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله" بوزن نسبي بلغ 80.81%. أما أقل العوامل تأثيراً فكان البند القائل "إذا قاضى مكتب المراجعة عميله بسبب ارتكابه الغش أو الاحتيال فإن الحياد لن يكون موجوداً في هذه الحالة" بوزن نسبي 66.94%.

7- أظهرت نتائج اختبار الفرضية السابعة بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى للمتغيرات الشخصية التالية (المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة):

أ- لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين إجابات الباحثين حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المؤهل العلمي و تبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 2.289 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في آراء أفراد العينة حول مدى

تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المؤهل العلمي والفروق لصالح الفئة " ماجستير".

ب- تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى الشهادات المهنية و تبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.919 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.45 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.024 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى الشهادات المهنية وبين اختبار شفاه رقم (29) إن الفروق بين فئتي " يوجد لديهم شهادات مهنية أخرى " و " عدم وجود شهادات مهنية " و الفروق لصالح الفئة " عدم وجود شهادات مهنية "

ج- تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة 0.05. وتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.048 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.07، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.953 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المسمى الوظيفي.

د- تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى سنوات الخبرة في مجال التدقيق عند مستوى $\alpha = 0.05$. وتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.913 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.45 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.459 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية تعزى إلى سنوات الخبرة في مجال التدقيق.

6-2 التوصيات :

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإن الباحثة توصي بما يلي:

- 1- ضرورة أن يتولى المجلس التشريعي وضع قانون عملي ينص على دوران مراجع الحسابات الخارجي كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظا على استقلاليته.
- 2- عدم قبول مكاتب التدقيق لأي عملية تدقيق قد تؤدي إلى التعارض مع مصالحها المالية كوجود عملاء يدقق لهم مثل الأقارب من الدرجة الأولى.
- 3- ضرورة تفعيل الدور المشترك بين لجنة المراجعة ومراجع الحسابات الخارجي فيما يخص تسهيل دوران المراجع وإشراف اللجنة على ذلك.
- 4- ضرورة تفعيل دور الجمعيات المهنية في تثقيف المراجع فيما يخص اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية مما يحد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله.
- 5- العمل على توعية الشركات والمؤسسات التجارية بأهمية دوران مراجع الحسابات الخارجي لما في ذلك من مزايا للطرفين.
- 6- ضرورة التعريف بأهمية وجود فترة التهدئة -cooling off period- لما لها من أثر واضح في الحد من الممارسات والضغوطات التي قد تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات الخارجي وتحديدها بعدد سنوات مناسب.
- 7- ضرورة التعريف بالخدمات المحظورة في قانون مزاولة المهنة والابتعاد عنها حفاظا على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي والارتقاء بمهنة التدقيق.
- 8- تفعيل البرامج التدريبية في مكاتب التدقيق لتعريف وتدريب المراجعين على الدوران سواء كان من خلال المراجعين في نفس المكتب أو الدوران للمكاتب المختلفة.
- 9- ضرورة تغيير القوانين والتشريعات المنظمة لمزاولة مهنة التدقيق وذلك لعدم ملاءمتها للتطورات التي يشهدها القطاع المالي في قطاع غزة، وتوفير قواعد بيانات كاملة ومنشورة لهذا التغيير.
- 10- كما ونوصي الجمعيات العالمية العربية منها والأجنبية بضرورة النظر بجدية لقانون Sarbanes Oxley ومحاولة تطويره بما يخدم مهنة مراجعة الحسابات في كل مكان، والاتفاق العالمي على ماهية الخدمات المحظورة لمراجع الحسابات الخارجي.

3-6 الدراسات المستقبلية:

توصي الباحثة باستمرار إجراء الدراسات والبحوث في هذا المجال والتي تأخذ بالاعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات التي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة، والتي يمكن أن تلقي مزيداً من الضوء على موضوع دوران مراجع الحسابات، لذلك يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية:

- 1- دراسة أثر سلوك المراجع الخارجي في فترتي ما قبل الدوران وما بعده على الاستقلالية.
- 2- آليات الحد من التأثير السلبي لدوران مراجع الحسابات الخارجي.
- 3- مدى تأثير مدة فترة التهدئة على تغيير مراجع الحسابات الخارجي.
- 4- مدى تأثير ضغوطات العمل على تغيير مراجع الحسابات الخارجي.

المراجع العربية:

- 1- أبو القمصان، محمد أسامة (العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 2- أرينز، ألفين و لوبك، جيمس (المراجعة مدخل متكامل)، ترجمة د.محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية، 2008.
- 3- بوتين، محمد (المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق)، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2003 .
- 4- توماس، وليام وهنكي أمرسون (المراجعة بين النظرية والتطبيق)، تعريب ومراجعة د. أحمد عجاج ود. كمال الدين سعيد، درا المريخ للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1989.
- 5- جربوع، يوسف محمود، (مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية)، الطبعة الأولى، فبراير، غزة، فلسطين، 2002.
- 6- جربوع، يوسف وشاهين، علي (العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل - دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة)، بحث مشترك مقدم لجامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والتمويل والتأمين، 2011.
- 7- جربوع، يوسف (مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس، العدد الأول، ص 757-794 ، الجامعة الإسلامية، 2007.
- 8- جمعة، أحمد حلمي (التدقيق الحديث للحسابات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.
- 9- جمعة، أحمد حلمي، (المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث - الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

10- جمعة، أحمد حلمي، (دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

11- حسين، هاشم حسن، (تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية - دراسة ميدانية-)، دراسة مقدمة من رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية، كلية دجلة الجامعة الأهلية، العراق، 2008.

12- دليل الحاكمية المؤسسية للبنوك في الأردن، التقرير السنوي للبنك المركزي الأردني، كتيب إرشادات، ص 10، 2007.

13- زريقات عمر محمد، محمود رأفت سلامة، كلبونة أحمد يوسف، (علم تدقيق الحسابات النظري)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010.

14- زريقات عمر محمد، محمود رأفت سلامة، كلبونة أحمد يوسف، (علم تدقيق الحسابات العملي)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010.

15- سعيد، عهد علي، (الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2009.

16- سليمان، محمد مصطفى، (حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة)، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2006.

17- عليان، حازم فؤاد، (أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2010.

18- قريط، عصام (الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008.

19- قطب، أحمد (العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - دراسة تحليلية ميدانية)، رسالة ماجستير، قطر، 2008.

20- محمد، علي وسرور، جمال (العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في الجمهورية اليمنية)، مجلة المحاسب القانوني، العدد 8، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، 2009.

21- مسواك، علي (العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي - دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية)، رسالة ماجستير، جامعة أسيوط، مصر، 2008.

22- مشتهى، صبري ماهر صبري، (تأثير خصائص لجنة المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة عمان)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2008.

23- منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO)، (تقييد مدة منصب المراجع الخارجي)، لجنة المالية، الدورة السابعة بعد المائة، FC-107/11، روما، مايو/أيار، 2004.

24- البحيصي، عصام، (نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 9/2004)، ورقة عمل قدمت لليوم الدراسي "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها"، الجامعة الإسلامية، غزة، مارس 2007.

25- الجعافرة، محمد مفلح (مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2008.

26- الجفري، فوزية والعنقري، حسام (اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والادارة، مجلد 21، العدد 2، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، 2007.

27- الخزندار، آية (مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

28- الذنبيات، علي عبد القادر، (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق)، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2010.

29- السلطة الوطنية الفلسطينية، "قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لعام 2004"، مجلة الوقائع الفلسطينية، العدد رقم 52، 2005.

30- الصوص، إياد سعيد، (مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي - دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، 2012.

31- الفضل، مؤيد (تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق - دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين)، رسالة ماجستير، جامعة القادسي العراق، 2003.

32- المزحاني، حسين (العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية)، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن، 2010.

33- المطارنة، غسان فلاح، (تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.

34- الوقاد سامي محمد، وديان لؤي محمد، (تدقيق الحسابات 1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.

المراجع الأجنبية:

- 1-Ada, Benito Arrui, (**Mandatory Rotation of Company Auditors: A Critical Examination**), report, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, Spain, 2010.
- 2- Arens Alvin, Elder randal and Beasley Mark (**Auditing and Assurance Services-An integrated Approach**), 13 edition, 2010.
- 3- Arrunada, Benito,(**Mandatory Rotation of Company Auditors: A Critical Examination**), study given to Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, Spain, 2007.
- 4- Barbadillo, Emiliano and Carrera Nieves, (**Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain**), Journal of Practice & Theory 28 (1), 113, 2009.
- 5- Boynton, W. C., Johnson, R. N. and Kell, W. G. (**Modern Auditing**), John Wiley and Sons Inc., USA, 2006.
- 6- Cameran Mara, Di Vincenzo Dino and Merlotti Emilia, (**The Audit Firm Rotation Rule: A Review of the Literature**), SDA research to Bocconi School of Management& Accounting, Milan, Italy, sep. 2005.
- 7- Chasan, Emily, (**European Auditor Debate Hits Costs-Benefit Concerns**), CFP Report, CFO Journal, September, 2012.
- 8- Daugherty, Brian and Dickins, Denise and Higgs, Julia, (**Audit Partner Rotation: An Analysis of Benefits and Costs**), east California University, department of accounting, and University of Wisconsin – Milwaukee, integrated research, USA, 2010.
- 9- Deloitte, LLP's, (**Public Meeting on Auditor Independence and Audit Firm Rotation**), public meeting, March, 2012.
- 10- Ebimobowei, Appah and Keretu, Oyadonghan James (**Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria**), Master thesis, Yenagoa Bayelsa State Nigeia, 2011.

11- Elder, Randal and Harris, David and Zhou, Jian (**Tax Consulting and Reported Weaknesses in internal Control**), integrated report, Syracuse University, New York, USA, 2002.

12- Firth Michael, Oliver Rui, Xi Wu (**Rotate back or Not after Mandatory Audit partner Rotation**), integrated research, Department of Finance and Insurance, Lingana University, Chinese University of Hong Kong, Hong Kong, China, June 2010.

13- Harris, Dathleen, (**Mandatory Audit Rotation: An International Investigation**), research, Bauer college of Business, The University of Houston, April, 2012.

14- Hatfield, Richard and Jackson Scott and Vandervelde, Scott, (**The Effects of Auditor Rotation and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments**), University of Alabama & University of South Carolina, integrated research, USA, 2007.

15- Helsinki, Pablo, (**Mandatory Rotation of Audit Firms**), SDA, Universita Bocconi, Italy, July 2005.

16- Kunitake, Walter (**Auditor Changes by Audit Committees and Outside Directors**), Business and Economic Review, (Fall 1983), Vol. (14), No. (3), PP. 1-48, 1983.

17- Mustafa, Diana and Hussien, Magda, (**The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study for Egypt**), working paper, Faculty of Management Technology, German University in Cairo –GUC-, November, 2010.

18- Myers James, Myers Linda and Palmorose Zoe-vonna (**The Length of Auditor-Client Relationships and Financial Statement Restatements**), Texas A&M University, University of Southern California, 2005.

19- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (**Auditor Rotation Limits**), public meeting report, March, 2011.

20- PCAOB, (**Current Status of the PCAOB's Auditor Rotation Dialogue**), PCAOB Flash Report, published by Potiviti, Risk & Business Consulting Internal Audit, April, 2011.

21- Tread way, J. C.,(Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting), AICPA, New York, 1987.

22- Velte, Patrick and Stiglbauer, Markus, (Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A Critical Analysis of The EC Regulation Draft), International conference, April 19, 2012.

23- Zeff, S. A. , (Du Pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms), Journal of Accounting and Public Policy, 2003, Vol. (22), PP. 3-5, 2003.

المراجع الالكترونية:

مجلة التايم البريطانية (Time Magazine) ، (vol 124- No 26) ، تاريخ الزيارة

www.timemagazine.com

.2012/8/15

ملحق رقم (1)
استبانة الدراسة
بسم الله الرحمن الرحيم
استبانة



الجامعة الإسلامية - غزة
كلية الدراسات العليا
ماجستير محاسبة وتمويل

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة حفظه/ها الله
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة
والتمويل، بعنوان :

"مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية"
(دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة)

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة، حيث أن صحة نتائج
هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.
مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث
العلمي فقط.

شاكرين لكم حُسن تعاونكم ،،،
مع فائق الاحترام والتقدير

الباحثة
نسرین محمد منصور

الجزء الأول: معلومات شخصية

يرجى التكرم بوضع (√) أمام البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1- العمر:

أقل من 30 سنة من 30-39 من 40-49 50 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

3- التخصص:

محاسبة إدارة أعمال اقتصاد أخرى حددها _____

4- الشهادات المهنية

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أمريكية CPA بريطانية ACCA, CA أخرى حددها لا يوجد

5- المسمى الوظيفي

صاحب أو شريك مكتب المراجعة مدير تدقيق مساعد مدقق أخرى حددها _____

6- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

أقل من 5 من 5-10 من 11-15 من 16-20 من 21 فأكثر

7- الجنس

ذكر أنثى

الجزء الثاني:

ضع/ ضعي علامة (√) أمام الاختيار المناسب :

الفرضية الأولى: يوجد أثر لدور لجنة المراجعة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.					
#	البند	موافق بدرجة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة جداً
8	يعد وجود لجنة المراجعة متطلباً مهماً لسهولة تغيير مراجع الحسابات الخارجي وذلك حفاظاً على استقلاليته				
9	يتم استشارة لجنة المراجعة للتحقق من توافر كافة الحقائق المناسبة للتوصل إلى رأي مهني عن الأمور المطلوب التقرير عنها عند الرجوع للمراجعة في نفس الشركة بعد انقضاء فترة التهدئة حفاظاً على استقلاله				
10	إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق تساهم في تسهيل تغيير المراجع الخارجي وتعزز استقلاله				
11	مدى قدرة لجان المراجعة على تحليل مخاطر إعداد تقارير مراجع الحسابات الخارجي يساعد في تغييره ويحافظ على استقلاله				
12	التغيير الدوري لمراجع الحسابات بمساعدة اللجنة يعمل على تحسين تقنيات الإفصاح لديه ويحافظ على استقلاله				

ملاحظة: " فترة التهدئة - cooling off period - هي الفترة التي تقع بين ترك المراجع الخارجي للشركة التي يراجع حساباتها والرجوع لها بعد فترة 5 سنوات حسب قانون ساربينز أوكسلي".

الفرضية الثانية: يوجد أثر لوجود فترة التهدئة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية

#	البند	موافق بدرجة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة جداً
13	بقاء المراجع مدة محددة لمراجعة حسابات نفس العميل مع وجود فترة تهدئة يحد من الفهم السليم لجوانب عمله				
14	وجود المراجع لمدة طويلة في نفس شركة المراجعة مع فترة تهدئة قصيرة نسبياً يساعده على إصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاله				
15	رجوع المراجع بعد مضي فترة التهدئة يجعل العمل أكثر كفاءة وقريب من الإبداع مما يؤثر إيجاباً على الاستقلالية				

					16	معاودة تعاقد المراجع الخارجي مع العميل بعد فترة تهدئة يحد من العلاقات الشخصية التي من الممكن أن تؤثر على الاستقلالية
					17	رجوع مراجع الحسابات بعد انقضاء فترة التهدئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاله
					18	وجود فترة التهدئة يساهم في توازن قوى السوق من ناحية العرض والطلب على المراجعة ويزيد من استقلالية المراجع
					19	تساعد فترة التهدئة على مقارنة سلوك المراجع في فترتي ما قبل التغيير وما بعده من ناحية الأخطاء الجوهرية التي قد يتضمنها التقرير ويعزز ذلك من استقلاله

الفرضية الثالثة: يوجد أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية						
#	البند	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
20	يساهم تغيير مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز فهم العلاقات المالية غير المسموح بها وعدم ممارستها حفاظاً على الاستقلالية					
21	تغيير مراجع الحسابات الخارجي في ظل المنافسة الحادة يساهم في قبول عملاء لهم علاقة مباشرة مع صاحب مكتب المراجعة دون تأثير الاستقلالية					
22	يتوطد مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب له من الدرجة الأولى مما يعزز من استقلاليته					
23	إن تغيير المراجع الخارجي يسمح له بتكوين علاقات استثمارية كامتلاك أسهم مع عملاء المكتب دون تأثير قاعدة الاستقلالية					
24	إن حدوث تغيير لمراجع الحسابات الخارجي يساهم في منعه من تكوين علاقة مالية (كالإقراض) مع العميل ويعزز من استقلاله					
25	إن حصول المراجع الخارجي على نسبة من أرباح شركة العميل يؤثر سلباً على استقلاله وتلحق به سمعة سيئة عند تغييره					
26	تغيير المراجع يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز استقلاله					

الفرضية الرابعة: يوجد أثر لدفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية					
#	البند	موافق بدرجة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة
27	يساهم تغيير المراجع في دفع الأتعاب بصورة منتظمة له مما يغزز من استقلاليته				
28	قد يؤجل دفع الأتعاب من قبل عميل المراجعة عند حدوث عملية التغيير مما يؤثر على استقلالية المراجع				
29	تزيد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي لزيادة تكاليف المراجعة الأولية بسبب دورات تغيير المراجع				
30	تغيير المراجع الخارجي في حال عدم وجود حد أدنى للأتعاب يؤثر بصورة سلبية على استقلاليته				
31	إن تغيير المراجع الخارجي يساهم في زيادة الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاله				
32	إن تغيير المراجع الخارجي يؤثر على نوع التقرير الذي يصدره مما يقلل من أتعابه ويؤثر سلباً على استقلاله				
33	إن تغيير مراجع الحسابات يؤثر سلباً على أتعابه في ظل عدم وجود تشريعات ومعايير تحدد أتعابه مما يؤثر على استقلاله				
34	يساهم تغيير المراجع الخارجي في زيادة الوقت والجهد للمراجع الجديد مما يؤثر سلباً على استقلاله				
35	يساهم تغيير مراجع الحسابات في تطوير النظم المحاسبية للعميل ويزيد من أتعابه مما يحافظ على استقلاله				

الفرضية الخامسة: يوجد أثر للخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley وأحكام هيئة سوق رأس المال SEC في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية					
#	البند	موافق بدرجة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة
36	تغيير المراجع الخارجي يساهم في الحد من ممارسة الخدمات المحظورة وفقاً لـ SOX كخدمات مسك الدفاتر للعميل بحيث أنه لا يؤثر على الاستقلالية				
37	تغيير المراجع الخارجي يؤدي إلى فهم أفضل وخبرة أوسع للخدمات المحظورة وفقاً لـ SOX كتسجيل وترحيل العمليات				

					المالية في دفاتر يومية العميل مما يعزز استقلاليته
38					عند تغيير المراجع يجب عليه عدم القيام بأي دور وظيفي أو إداري للعميل حسب ما جاء في الخدمات المحظورة وفقاً لـ SOX لما له من أثر سلبي على استقلاله
39					إن تطبيق مفهوم تغيير المراجع بصورة دورية يساهم في زيادة الملاجئ الضريبية التي قد يلجأ لها المراجع ويعزز من استقلاله
40					يساهم تغيير المراجع الخارجي في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاله
41					يعتبر تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله
42					إن مساعدة العميل في إعداد أية تقارير مالية خاصة بشركته تؤثر سلباً على استقلاله وتساهم في تغييره

الفرضية السادسة: يوجد أثر للتقاضي في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية					
#	البند	موافق بدرجة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة
43	إن رفع القضايا بين مراجع الحسابات الخارجي والعميل يؤثر على استقلالية المراجع سلباً وبالتالي على وجوب تغييره				
44	إن التقاضي بين المراجع والعميل بسبب تقصيره في عملية مراجعة سابقة يؤثر سلباً على استقلالية المراجع و تغييره				
45	إذا قاضى مكتب المراجعة عميله بسبب ارتكابه الغش أو الاحتيال فإن الحياد لن يكون موجوداً في هذه الحالة				
46	يتغير مراجع الحسابات بصورة إلزامية إذا حدث بين العميل والمراجع قضايا تتعلق بالضريبة ويتأثر استقلاله سلباً				
47	يتم تغيير مراجع الحسابات دورياً خوفاً من عمليات التقاضي المحتملة بسبب طبيعة عمل العميل وحفاظاً على استقلاله				
48	قد يكون العقاب القانوني الموقع من المحكمة على تغيير مراجع الحسابات الخارجي والذي يمكن أن يشمل إدانة جنائية للمراجع حافزاً للحفاظ على استقلاله				
49	يساهم تغيير مراجع الحسابات الخارجي في توازن قوى السوق من ناحية تكاليف التقاضي والتقييم السلبي للمراجع ويزيد استقلاله				

					50	التزام مراجع الحسابات ببنود ميثاق السلوك المهني يسهل تغييره بصورة دورية ويجنب العميل رفع قضايا ضده مما يعزز استقلاله
					51	نشر القوائم المالية معززة بتقرير المراجع الخارجي يساهم في تغييره بصورة سلسة ويبعده عن عمليات التقاضي المحتملة
					52	تغيير المراجع الخارجي الذي يصاحبه اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية يحد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله

مع شكر الباحثة / نسرين محمد منصور

ملحق رقم (2) قائمة بأسماء المحكمين

الرقم	الإسم	الوظيفة	جهة العمل
1	أ. د. علي عبد الله شاهين	مساعد نائب الرئيس للشئون الإدارية عضو هيئة تدريسية مشرف على طلاب الماجستير	الجامعة الإسلامية - غزة
2	د. ماهر موسى درغام	عضو هيئة تدريسية مشرف على طلاب الماجستير	الجامعة الإسلامية - غزة
3	د. سالم عبد الله حلس	عضو هيئة تدريسية مشرف على طلاب الماجستير	الجامعة الإسلامية - غزة
4	د. عصام محمد البحيصي	عضو هيئة تدريسية مشرف على طلاب الماجستير	الجامعة الإسلامية - غزة
5	د. صبري ماهر مشتهى	عضو هيئة تدريسية مشرف على طلاب الماجستير	جامعة القدس المفتوحة
6	د. نافذ محمد بركات	عضو هيئة تدريسية	الجامعة الإسلامية - غزة
7	د. جبر إبراهيم الداغور	عضو هيئة تدريسية أستاذ محاسبة مشارك	جامعة الأزهر - غزة
8	أ. حسام سعيد أبو وطفة	مدقق رئيس شريك	شركة الوفاء وشركاهم للاستشارات والتدقيق - غزة
9	أ. منير محمد (علي حسن)	مدير تدقيق	مجموعة طلال أبو غزالة وشركاه
10	أ. عدنان رشيد عوض	مدير تدقيق	مكتب سابا وشركاه للتدقيق بغزة

ملحق رقم (3)

مكاتب المراجعين المعتمدة بجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

م	إسم المكتب	إسم صاحب المكتب	العنوان	رقم الهاتف	عدد الأعضاء
1	مكتب نبيل فروانة للمحاسبة والمراجعة	نبيل سالم سعيد فروانة	غزة الصبرة ش عثمان بن عفان ص ب 5207	ت: 2820995 ج: 714726	1
2	مكتب النور للمحاسبة والمراجعة	زهير وجيه السقا	غزة الزيتون ش دير اللتين	ت: 2828152 ج: 790240	1
3	مكتب الهدى للمحاسبة والمراجعة	منذر غزي البردويل	رفح ش البحر	ت: 2147735 ج: 407340	1
4	مكتب دار المحاسبة للمحاسبة والمراجعة	رفعت حمودة قويدر عبد الناصر الاسي	ش عمر المختار عمارة فهيم أبو شعبان مقابل سوق فراس	ت: 2867192 ج: 415373	2
5	مكتب الخطيب للمحاسبة والمراجعة	زياد سليم علي الخطيب	غزة الدرج ش الوحدة	ت: 2841399	1
6	مكتب الوحدة للمحاسبة والمراجعة	محمد عيد / أحمد حسن حتحت	غزة البلد ش الوحدة	ت: 2843309 ج: 737098	1
7	مكتب الأهرام للمحاسبة والمراجعة	مخيمر محمد خليل أبو زيد	غزة الرمال عمارة كاظم ط5	ت: 2841015 ج: 407134	1
8	مكتب اليرموك للمحاسبة والمراجعة	وليد عطا محمد البياض	غزة الرمال مقابل برج القدس	ت: 2838753	1
9	الوفاء وشركائهم للمحاسبة والمراجعة	عبد الحكيم محمد أبو دغيم	تل الهوى عمارة بيروت مقابل التربية والتعليم	ت: 2824662 ج: 408734 ج: 408739	4
10	مكتب المختار للمحاسبة والمراجعة	باسم سعود شعبان الرئيس	غزة الرمال ش عمر المختار	ت: 2822689 فاكس 2860211	1
11	مكتب بدر الدين للمحاسبة والمراجعة	شحادة مصطفى بدر الدين	غزة الرمال مركز نعمة التجاري	ت: 2820855 ج: 407494	3
12	مكتب حسام الدين عويضة للمحاسبة والمراجعة	حسام الدين إبراهيم عويضة	غزة البلد ش الوحدة قرب مدرسة الزهراء	ت: 2807346 ج: 864107	1
13	مكتب الرباط للمحاسبة والمراجعة	نائل فتحي محمود النديم	برج نعمة التجاري	ت: 2839703 ج: 415905	1
14	مكتب عبد الحكيم العلمي للمحاسبة والمراجعة	عبد الحكيم عبد اللطيف العلمي	غزة الرمال عمارة ضيا زادة	ت: 2865242 ج: 741087	1
15	مكتب سبيل للمحاسبة والمراجعة	حسين علي حسن أبو سلمية	غزة الرمال ش عبد القادر الحسيني	ت: 2820995 ج: 413719	1
16	مؤسسة حمادة للمحاسبة والمراجعة	نهاد أحمد عبد المعطي حمادة	غزة	ت: 2824335 ج: 717787	1
17	المكتب العصري للمحاسبة والمراجعة	فارس محمد عبد الرحمن كريزم	غزة الرمال ش الثلاثيني	ت: 2826726 ج: 409976	1
18	مكتب علاء الدين للمحاسبة والمراجعة	علاء الدين عبد الحميد البليبيسي	غزة الرمال مقابل أبو خضرة	ت: 2834483 ج: 405789	2

مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية / إعداد الباحثة: نسرين محمد منصور

19	مكتب الغول للمحاسبة والمراجعة	صلاح علي الغول	رفح مقابل الجندي المجهول	ت: 2835370	1
20	مكتب صافي وأبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	وليد عوني أبو شعبان خالد محمد صافي	غزة الرمال مقابل الجندي المجهول	ت: 2848253 ج: 404335	2
21	مكتب سلسبيل للمحاسبة والمراجعة	أحمد محمد صالح	غزة الصيرة ش أبو بكر الصديق	ت: 2849524 ج: 401419	1
22	مكتب أبو العوف للمحاسبة والمراجعة	يحي أحمد أبو العوف	غزة البلد مقابل سوق العملة	ت: 2830493 ج: 404371	1
23	مكتب فلسطين للمحاسبة والمراجعة	سهام عبد الحكيم غزال	غزة ش الجلاء عمالة غزال	ت: 2838839	1
24	مكتب تيسير داوود للصايغ للمحاسبة والمراجعة	تيسير داوود الصايغ	غزة الرمال عمارة ضبيط	ت: 2860064	1
25	مكتب عبد المالك صيام للمحاسبة والمراجعة	عبد المالك سالم صيام	غزة الرمال مسجد العباس	ت: 2863307 ج: 413245	1
26	مكتب الخبراء العرب للمحاسبة والمراجعة	ماجد حسين كريمة	غزة ش عمر المختار عمارة السقا	ت: 2822564 ج: 405500	2
27	مكتب أبو خليل الخروبي للمحاسبة والمراجعة	خليل يوسف خليل الخروبي هنادي يوسف الخروبي	غزة الدرج بني عامر خلف مدرسة الزهراء	ت: 2804318 ج: 716091	2
28	مكتب عطية قرمان للمحاسبة والمراجعة	عطية مسلم قرمان	النصيرات	ت: 2530799 ج: 250128	1
29	مكتب المنار للمحاسبة والمراجعة	فوزي محمود حسين صالح	غزة الرمال ش عمر المختار عمارة السوسي	ت: 2864395	1
30	مؤسسة الحاطوم للمحاسبة والمراجعة	زهير محمد حسن الحاطوم	غزة ش الوحدة مقابل كوارع أبو سيدو	ت: 2805872 ج: 488963	1
31	شركة مؤسسة فلسطين للمحاسبة والمراجعة	جهاد عمر علي الطويل مروان عطية الشيخ	غزة الزيتون	ت: 2833822	2
32	مكتب شعاع للمحاسبة والمراجعة	صلاح خليل علي الأشقر	غزة البلد ش عمر المختار	ت: 2848177 فاكس: 2869462	1
33	المكتب القانوني سلامة القيشاوي للمحاسبة والمراجعة	سلامة عبد الغفور القيشاوي سليم عبد الغفور القيشاوي	غزة الرمال تقاطع ش الوحدة مع النصر منزل رقم 54/218	ت: 2828513 2866127 ج: 881879	2
34	شركة طلال أبو غزالة وشركاؤه للمراجعة	زهير كامل الناظر	غزة دوار أنصار عمارة الأوقاف	ت: 282513 ج: 420120	5
35	شركة نشوان للمحاسبة والمراجعة	إسكندر محمود نشوان	غزة الرمال عمارة غرناطة بجوار مول غزة	ت: 2827304 ج: 2847062	2
36	مكتب خبراء الزيتون للمحاسبة والمراجعة	فوزي جمعة حامد الخولي	غزة الزيتون عسقلية ش البساتين	ت: 2849183 ج: 769010	1
37	مكتب عبد الجليل شعلان للمحاسبة والمراجعة	عبد الجليل إبراهيم شعلان	غزة الشيخ رضوان	ت: 2858406 ج: 110005	1
38	مكتب القدس للمحاسبة والمراجعة	أحمد سليمان أبو سعادة	خانينونس مقابل بلدية	ت: 2068279	1

مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية / إعداد الباحثة: نسرين محمد منصور

	ج: 9780936	خانيونس	محمد عامر أبو موسى		
39	ت: 2833698 ج: 834747	غزة الرمال قرب مسجد العباس	فرج الله فهمي مرتجى	مكتب العباس للمحاسبة والمراجعة	
40	ت: 2553814 ج: 771660	النصيرات المخيم الجديد	محمد عبد الرحمن غراب	مكتب محمد غراب للمحاسبة والمراجعة	
41	ت: 2845636 ج: 406849 ج: 410758	غزة الرمال ش الشهداء برج فلسطين ط5 شقة 27	إيهاب أنور الترك سفيان حمادة الترك محمد كمال زين الدين	مكتب الشرق الأوسط (ترك وشركاه) للمحاسبة والمراجعة	
42	ت: 2841786 فاكس: 2841786	غزة البلد ش فهمي بك	نبيل محمود الجماسي	مكتب المجد للمحاسبة والمراجعة	
43	ت: 2842105 ج: 738175	غزة الرمال ش القادسية	عبد الرؤوف موسى غبن	مكتب حنين للمحاسبة والمراجعة	
44	ت: 2837663 فاكس: 2823746	غزة مركز نعمة التجاري	عدنان رشيد عوض	سابا وشركاهم للمراجعة	
45	ت: 2855948 ج: 745843	غزة النصر ش كمال ناصر خلف مستشفى العيون	علي عبد الرحمن الأعرج	مجموعة الأعرج للمحاسبة والمراجعة	
46	ت: 2065160	خانيونس ش جمال عبد الناصر	حسني شعبان حسن صادق	مكتب إيهاب للمحاسبة والمراجعة	
47	ت: 2850603	غزة الشيخ رضوان ش الجلاء	حسن محمود نصار	مكتب نصار للمحاسبة والمراجعة	
48	ت: 2841871 ج: 774010	غزة الرمال ش الشهداء	هيام سليم عبد القادر عكيبة	مكتب عكيبة للمحاسبة والمراجعة	
49	مغلق	غزة الزيتون شارع كشكو	إبراهيم أبو سمرة	مكتب أبو سمرة للمحاسبة والمراجعة	
50	ت: 2051470 فاكس: 2052221	خانيونس ش مدرسة هارون الرشيد	حسام نعيم حسن النفار	مكتب الرحمة للمحاسبة والمراجعة	
51	ت: 2827877 ج: 548447 ج: 500520	غزة الرمال مقابل الشفاء	يحي مصطفى رجب أبو جيل كمال إبراهيم المدينة	مجموعة الغد للمحاسبة والمراجعة	
52	ت: 2840083 ج: 742696	غزة الرمال	هشام إبراهيم كريم	مؤسسة البراق للمحاسبة	
53	ت: 2844914 ج: 410845	غزة الرمال ش الصناعة	أحمد ماهر عبد الرافع أبو شعبان	مكتب ماهر أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	
54	ت: 2130891	رفح بجوار الجوازات	ماجد محمد نصر الله الشيخ عبد	مكتب الشرق للمحاسبة والمراجعة	
55	ت: 2825163 ج: 733854	غزة الدرج ش الصحابية	حسن خليل مصطفى قويدر	مكتب قويدر للمحاسبة والمراجعة	
56	050353402	دير البلح ش العام	علي إسماعيل محمود كباجة	مكتب العودة للمحاسبة والمراجعة	

مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية / إعداد الباحثة: نسرين محمد منصور

57	مكتب محمد أبو شعبان للمحاسبة والمراجعة	محمد شعبان أبو شعبان	غزة الثلاثيني ش الرئيس بجوار المحافظة	ت: 2863632 ج: 402872	1
58	مكتب أبو يوسف للمحاسبة والمراجعة	محمد عبد الله علي أبو يوسف	خانيونس حي الأمل ش. المدرسة	ت: 2065052 ج: 2053442	1
59	مكتب غرناطة للمحاسبة والمراجعة	محمد عبد العزيز محمد دهليز	رفح ش العام مقابل البلدية عمارة زعرب	ت: 2137868 ج: 314999	1
60	مؤسسة كنعان للمحاسبة والمراجعة	بسام محمود محمد أحمد	غزة ميدان الجلاء ش القنال	ت: 2823628 ج: 404596	1
61	مكتب الخروبي وشركاه للمحاسبة والمراجعة	نبيل حسن شعبان النونو صبحي رشدي الخروبي	غزة الصبرة خلف سينما النصر	ت: 2867317 ج: 714212	1
62	مؤسسة أبو القمصان للمحاسبة والمراجعة	محمد أسامة أبو القمصان	غزة الرمال مقابل البنك العربي	ت: 2842020 ج: 410440	1
63	مكتب البراء للمحاسبة والمراجعة	حسن عوني عاشور	غزة النصر ش محمد يوسف النجار	ت: 2854174	1
64	شركة أنور أبو دون وشريكه	أنور محمد أبو دون ابراهيم محمد لولو	غزة الرمال ش الشهداء	ت: 2854174	2
65	مكتب حيفا للمحاسبة	سعيد مصطفى معروف	غزة بيت لاهيا حي الأمل	ت: 2479618	1
66	مكتب طيبة للمحاسبة والمراجعة	نعيم اسماعيل حسني عزارة	الرمال الجنوبي	ت: 2878048 ج: 0599483016	1
67	مكتب القدس للمحاسبة والمراجعة	ناهض عثمان حيوش	غزة، عمر المختار	ت: 2838705	1
68	مكتب الوليد للمحاسبة والمراجعة	خالد أبو صويس	غزة الرمال عمر المختار	ت: 2835719	1
69	مكتب طلال الزين للمحاسبة والمراجعة	طلال الزين	جباليا شارع القدس	ت: 2452062	1
70	مكتب العالمية للمحاسبة والمراجعة	صلاح عبد الله حسان فاتن قابل أبو حزين/حسان	مقابل السرايا	ت: 2886249	3
71	شركة أبو غزالة للخدمات الاستشارية والمالية	ريا زياد منيب أبو غزالة	الصبرة		1
72	مكتب الأسعد للمحاسبة	أسعد عبد الرحمن كلاب	خانيونس البلد		1
73	مكتب الميزان للمحاسبة	أمين محمود يوسف صالح	جباليا شارع البحر		1
74	مكتب أورينت للمحاسبة	جودت منذر الرئيس	غزة خلف محافظة غزة	ج: 0599529989	1
75	شركة مطير وعلمي وشركاهم	رأفت حسن مطير محمود نافذ العلمي	غزة شارع عمر المختار عمارة أبو ثريا	ج: 0599153101	1
76	مكتب اللؤلؤة للمحاسبة	سعاد عبد الكريم عزيز	غزة النصر شارع جامعة القدس المفتوحة	ج: 0599166191	1
77	مكتب كيدار للمحاسبة	محمد سعيد مطر	غزة الرمال شارع الوحدة	ت: 2864953 ج: 0599666112	1
78	مكتب المحاسبون المتحدون	أمين عبد الجواد حميد	غزة شارع عز الدين	ج:	1

مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية / إعداد الباحثة: نسرين محمد منصور

	0599768864	القسام مفترق حميد			
1	ج: 9761807	غزة	نائل عيسى الحداد لؤي عبد الله علي	شركة الراي للمحاسبة	79
1	ت: 2885866 ج: 333858	غزة الرمال برج نعمة ط2 بجوار مسجد الكنز	محمد فايق الحايك	مكتب ابن خلدون الدولية للاستشارات	80
1	ت: 2051558 ج: 850254	خان يونس، حي الأمل شارع الترنس	سماح أبو غلوة	مكتب أبو غلوة للمحاسبة والتدقيق	81
1	ج: 0599420204	خان يونس، البلد شارع جلال	منار خلف الله	مكتب المتميز للمحاسبة	82
1	ج: 0599882438 ج: 0598911092	غزة الصبرة، شارع جمال عبد الناصر	نادر عدنان سكيك	مكتب سكيك للمحاسبة	83
1	ت: 2851760 ج: 0599300572	غزة الكرامة، شارع الزهور	علي يوسف محمد عطوة	مكتب عطوة للمحاسبة	84
1	ت: 2889995 ج: 0595660922	غزة، منتزه البلدية، عمر المختار	حاتم محمد مطير	مكتب بيت المقدس للمحاسبة	85
1	ت: 2533847 ج: 0597118926	دير البلح، الشارع العام	حسين محمد حسين الهباش	مكتب الهباش للمحاسبة والمراجعة	86
1	ت: 2532611 ج: 0595447220	دير البلح، الوسطى، الشارع العام	أحمد محمد عبد الرحمن شاهين	مكتب شاهين للمحاسبة	87
4	ت: 2821231 ج: 0599603296	غزة، تل الهواء، شارع بيروت	صلاح عبد أبو وطفة هاني خليل حسام أبو وطفة	الوفاء وشركاه للمحاسبة والمراجعة	88
2	28201790	غزة السرايا بجانب بنك فلسطين	ابراهيم احمد صباح	شركة آدم للمحاسبة	89
2	ت: 2821004 ج: 7/930156	غزة برج الجلاء ط3 مكتب 307	يحي اللولو	ارنست ويونغ	90
2	ت: 2835595 ج: 7/528285	غزة مقابل أبو خضرة برج مشتهي ط4	محمد جرهد نصار خالد محمد نصار	شركة محمد نصار وأبنائه للمحاسبة والتدقيق	91
1	ت: 2822689	الرمال مقابل برج الشروق	باسم سعود شعبان الرئيس	مكتب الرئيس للمحاسبة والتدقيق	92
124					

ملحق رقم (4)

قانون ساربينز أوكسلي (Sarbanes Oxley – SOX)

تم توقيع قانون Sarbanes-Oxley تشريعياً بتاريخ 30 يوليو 2002، وهو يعتبر من أكثر تشريعات الأوراق المالية أهمية منذ قانوني الأوراق المالية 1933، 1934. يتم تطبيق أحكام ذلك القانون على الشركات العامة ومشآت المحاسبة العامة التي تقوم بمراجعتها في أمريكا، وكان من النتائج الرئيسية لهذا القانون هو خلق مجلس الإشراف المحاسبي للشركات العامة PCAOB الذي بدوره يقوم على إقرار معايير المراجعة بجانب المعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية وغيرها.

البند الرئيسية لقانون Sarbanes Oxley:

- 1- تشكيل مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة ومنحه سلطات واسعة متضمنا سلطة وضع معايير المراجعة واختيار ما إذا كان يتم وضع معايير محاسبة أم لا.
- 2- متطلب أن يشهد المدير التنفيذي والمدير المالي CEO and CFO على القوائم المالية والإفصاحات في تلك القوائم.
- 3- متطلب أن توفر الشركات تقرير شامل عن ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي وأن يقوم مراجعوها بالتقرير عن تلك الضوابط الرقابية.
- 4- إعطاء لجان المراجعة سلطات واسعة باعتبارها عميل المراجعة، حيث يجب أن توافق على أي خدمات بخلاف المراجعة يتم تأديتها عن طريق منشآت المحاسبة العامة، كما يجب أن تقوم لجان المراجعة أيضا بالتقرير علانية إلى الرأي العام.
- 5- يجب أن يكون ضمن تشكيل أعضاء لجنة المراجعة شخص واحد على الأقل يعتبر أحد الخبراء الماليين، كما يجب أن تفصح عن اسم وخصائص ذلك الفرد، كما يجب أن يكون الأعضاء الآخرين ذو معرفة وإلمام بالمحاسبة المالية بالإضافة إلى الرقابة.
- 6- يجب أن يتم تدوير Rotated Off الشركاء المسؤولين عن تكاليفات المراجعة بالإضافة إلى كافة الشركاء أو المديرين الآخرين الذين لديهم دورا هاماً في المراجعة كل خمس أعوام.
- 7- يجب أن تكون هناك فترة تجميد Cooling off قبل أن يستطيع أحد الشركاء أو المديرين أن يحصل على وظيفة في مستوى مرتفع لدى أحد عملاء المراجعة، بدون تعريض استقلالية منشأة المحاسبة العامة للخطر.
- 8- الإفصاح المتزايد عن المعاملات أو الاتفاقيات خارج الميزانية العمومية والتي قد يكون لها أثر مادي حالي أو مستقبلي على الموقف المالي للشركة، ويتعين على البورصة أن تقوم بدراسة تلك الاتفاقيات على المعاملات وتطوير نظام محسن للمساءلة المحاسبية.

وفيما يلي ملخص لبعض المتطلبات الرئيسية لقانون Sarbanes Oxley :-

مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (Public Company Accounting Oversight Board)

- Sec 101 التشكيل والمتطلبات الإدارية.
- Sec 102 التسجيل مع المجلس.
- Sec 103 المراجعة ورقابة الجودة ومعايير وقواعد الاستقلالية.
- Sec 104 الفحوصات ومنشآت المحاسبة العامة المسجلة.
- Sec 105 التحريات والدعاوى التأديبية.
- Sec 106 منشآت المحاسبة العامة الأجنبية.
- Sec 107 إشراف اللجنة على المجلس.
- Sec 108 معايير المحاسبة.
- Sec 109 التمويل.

استقلالية المراجع Auditor Independence

- Sec 201 الخدمات خارج نطاق ممارسة المراجعين.
- Sec 202 متطلبات التعيين المسبق.
- Sec 203 تدوير شريك المراجعة.
- Sec 204 تقارير المراجع إلى لجان المراجعة.
- Sec 205 تعديلات الالتزام.
- Sec 206 تعارضات المصلحة.
- Sec 207 دراسة التدوير الإلزامي لمنشآت المحاسبة العامة المسجلة.
- Sec 208 سلطة اللجنة.
- Sec 209 اعتبارات عن طريق السلطات التنظيمية الملائمة بالولاية.

المصدر: لطفي، أمين (المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes Oxley)، الدار الجامعية، 2008.