



The impact of legislation on the auditor's turnover in the objectivity of his profession

أثر تشريع دوران مدقق الحسابات الخارجي في موضوعية مهنيته
*م. عبدالوهاب عبدالرزاق حسن شويلية

Abstract This study aims at identifying the effect of mandatory rotation of the external auditor in improving the quality of auditing process and to confirm his objectivity and independence. To realize these objectives, a questionnaire has been designed, consisted from (6) parts, depending on theoretical and previous studies, distributed to external auditors and the managers of corporation companies. The questionnaires were (64) , the replied of The questionnaires were (49), which represent (76%).

The researcher uses the statistical package for social sciences in analyzing the questionnaire and statistical tests for this purpose.

The study introduces many results, the most important from it:

* There is a robust relationship of applying the mandatory rotation of the external auditor and its effect on the professional specialization in the client's industry and audit quality, also to confirm his objectivity and independence.

* There is an enervated relationship of applying the mandatory and its effect on the quality, cost and audit fees, and to improve the quality of auditing and to confirm his objectivity and independence.

The study introduces many recommendations, the most important from it:

* To make studies and researchers concerning the mandatory rotation of the external auditor at the corporation companies, in order to measure and test the effect of accounting education programs for the possibility of applying the professional specialization strategy in the client's industry.

* To study the effect of information technology and to use the electronic data processing in operating financial information in auditing by applying the professional specialization in the client's industry.

* To study the use of corporate governance rules to develop the professional specialization strategy in the client's industry.

* The need to know the importance of a _ cooling off period _ because of their obvious impact in reducing of the practices and pressures that may be exercised by the administration on the external auditor and determine them with appropriate years.

المستخلص:- تهدف هذه الدراسة إلى توضيح جوهر تأثير التغيير الإجباري (الدوران) لمدقق الحسابات الخارجي من غير خلل في الأداء أو طعن في الخصال في تحسين جودة عملية التدقيق وتوثيق مهنيته وكفاءة أدائه وتأكيد تخصصه . ولتحقيق أهداف الدراسة تم عمل استبانة ، اعتمادا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، وزعت على العاملين في مجال التدقيق والرقابة والحسابات بلغ عددها (٦٤) استبانة، أعيد منها (٤٩) استبانة، أي بنسبة توفيق (٧٦%) . فضلا عن استخدام البرنامج الاحصائي "SPSS" في تحليل الاستبانة ، استخدمت التحليلات الإحصائية التي تفي والهدف من هذه الدراسة .

قدمت الدراسة مجموعة من النتائج أنجلها :

- (١) العلاقة فاعلة بين تطبيق دوران (التغيير) مدقق الحسابات الخارجي وبين أثره على عمومية العمل دون التخصص المهني لمدقق الحسابات الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها العميل .
- (٢) العلاقة خاملة عند تطبيق دوران (التغيير) مدقق الحسابات الخارجي وبين أثره على جودة وكلفة وأتعاب عملية التدقيق وبالتالي تحسين جودة أداء عملية التدقيق وتوثيق موضوعيته واستقلاله. وأردفت الدراسة حصيلتها بمجموعة من التوصيات أبرزها ما للتخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق :
- (١) إجراء دراسات وبحوث في مجال التغيير الإلزامي (دوران) مدقق الحسابات الخارجي بالشركات المساهمة والمتعلقة بقياس واختبار اثر برامج التعليم المحاسبي على إمكانية تطبيق الاستراتيجية أعلاه .
- (٢) دراسة اثر تكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسبات الالكترونية في تشغيل البيانات المالية في عملية التدقيق باستخدام الآلية المنوه عنها في أعلاه
- (٣) دراسة استخدام قواعد حوكمة الشركات المساهمة كإحدى آليات تطوير الاستراتيجية المزبورة .
- (٤) التعريف بأهمية وجود فترة التبريد - cooling off period - لما لها من أثر واضح في الحد من الممارسات والضغطات التي قد تمارسها الإدارة على مراقب الحسابات الخارجي وتحديدتها من السنوات أقلها .

المقدمة : تشهد مهنة تدقيق الحسابات حاضراً ثلثة من التوجهات المعاصرة سببها التغيرات والتطورات في البيئة المحيطة _ وقد أناخت بثقلها عند سوق خدمات التدقيق _ إذ نهضت ظاهرة الزيادة بل المطالبة المطردة في حالات تغيير مدققي الحسابات الخارجيين بما قد يثير الكثير من الشكوك حول مسألة حياده واستقلاله فضلا عن موضوعية مهنيته أو تحسين جودة أدائه . باعتبار أن تقرير مدقق الحسابات الخارجي أصبح سلعة تباع وتشتري وأن الوحدات الاقتصادية أضحت تبتاع لأجل الحصول على تقرير نظيف خالٍ من أية تحفظات جوهرية، الأمر الذي شكل دافعاً قوياً لدى الباحثين والمنظمات الحكومية والمهنية، سيما الدول الناهضة، كالولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة- لتحليل وتفسير هذه الظاهرة (المسواك، ٢٠٠٩) .

خلال العقدين المنصرمين كثر السجال عن نطاق الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات الخارجي ، ففي ظل وجود طلبات متباينة من العملاء بتوسيع نطاق تلكم الخدمات ، تبرز ثمة جهات ترى أن تقديم المدقق الخارجي الخدمات الادارية والاستشارية يعتبر تهديداً حقيقياً لاستقلاله واستهلاكاً لجودة أدائه ، بينما ترى لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه يفضل أن يقوم المدقق الخارجي بتقديم خدمات التدقيق بجانب الخدمات الادارية

والاستشارية شريطة أن يكون القصد من ذلك ؛ تقديم النصيحة وليس المساهمة في إصدار القرارات ؛ كأن يكون المدقق مدققاً خارجياً للوحدة الاقتصادية وأن يكون في نفس الوقت عضواً في مجلس الإدارة ففي هذه الحالة يعتبر مشاركاً في إصدار القرارات الصادرة عن مجلس الإدارة وحيث يوجد رأيان فيما يتعلق بتغيير المدقق الخارجي:-

الرأي الأول : يحبذ تغيير مدقق الحسابات الخارجي إجبارياً وحبته في ذلك حدّ المدقق الخارجي من التحيز للعميل. (جربوع ، ٢٠٠٩) أيضاً (طلبة ، ٢٠٠٠)

الرأي الثاني : لا يحبذ تغيير مدقق الحسابات الخارجي إجبارياً وحبته في ذلك أن تغيير المدقق الخارجي سوف يزيد من مخاطر التدقيق للمدقق الجديد ، فضلاً عن الزيادة في التكاليف . (AICPA,1992) ، أيضاً (Solomon, et.al.2015) .

فالأول (AICPA) يرى أن الكلفة المصاحبة للالتزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المدقق الخارجي و عميله تفوق المنافع المتوقع الحصول عليها من جراء ذلك . سيما ضعف المعلومات التي تتوافر عند المدقق البديل عن عميله ، قد تؤدي إلى فشل عملية الفحص والتقصي أو في الحد الأدنى إغفالها لبعض التحريفات الجوهرية التي يكون قد حددها وحصر مسبباتها المدقق الأقدم ، فمعرفة المدقق الخارجي بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وعمليات التشغيل، تشكل أمورا حاسمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية التي تحويها القوائم المالية، وهذه المعرفة لا يكتسبها المدقق الخارجي إلا من خلال طول علاقته التعاقدية مع عميله، وذا يعني أن طول أمد العلاقة تقلل من اعتماد المدقق الخارجي على تقديرات العميل ويجعله أكثر استقلالا عن إدارته وذا ما ذهب إليه الثاني (Solomon et al.) والتي يتخوف فيها (طلبة) من أن تخلق تلك الحقبة نوعا من العلاقة الشخصية التي قد تفسد عملية الفحص الانتقادي .

١ _ الفصل الأول الدراسة التمهيديّة

١ _ ١ _ المبحث الأول .. إطار المنهجية

١ _ ١ _ ١ مشكلة البحث

تنبع مشكلة البحث من أهمية مهنة مدقق الحسابات الخارجي والتي تتأثر بالحساسية العالية نتيجة المسؤوليات الملقاة على عاتقه إذ تتطلب درجة كبيرة من الاستقلال والحياد في عمله والكفاءة العلمية والعملية، بغية الوصول إلى تحقيق درجة الثقة المطلوبة وجاء هذا البحث لينظر أبعاد تأثير تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الاستقلالية والسلوكية المهنية له بغير علة يانت عليه أو حجة وردت عليه .

إذ تتمحور مشكلة البحث حول تحليل ودراسة الجوانب المتعلقة بتغيير مدقق الحسابات الخارجي وتأثير ذلك على استقلاليته وفاعلية أدائه لمتطلبات عمله ، وذا أمر يهم أصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية محل الفحص والتدقيق والتي بدورها تضع السياسات اللازمة لتعيين أو تغيير المدقق . ويمكن صياغة مشكلة البحث عند الوفاق الآتي ..

ما هو تأثير تشريع المنظمات الراعية دوران مدقق الحسابات الخارجي على استقلاليته وموضوعية أدائه المهني ؟ لنجد أنفسنا نقف عند عتبة التنظير الآتي ..

- (١) وجود لجنة التدقيق ودورها في دعم أو هدم دوران المدقق الخارجي ،
- (٢) مبررات إقرار فترة التبريد (التجميد) (Cooling off period) عند تغيير المدقق الخارجي ،
- (٣) أثر تهديدات الاستقلالية عن الألفة (Related Parties Interests) لضرورة دوران المدقق الخارجي ،

(٤) أثر ممارسة بعض الخدمات المحظورة وفقا لقانون (Sarbanes Oxley) وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في دوران (تغيير) المدقق الخارجي .

١ _ ٢ أهمية البحث ...

يخوض البحث غمار يم استمرارية المدقق الخارجي لفحص وتقصي صدق وعدالة المركز المالي وشفافية القوائم المالية لذات الوحدة الاقتصادية التي انتظم عمله وركن جهده فيها متواليا بتعاقب السنين أم أن ذا يُعد تهديدا لاستقلالته وطعنا في أدائه ومهنيته ، فضلا عن تبيان (البحث) المحاسن والمآخذ لتغيير مدقق الحسابات الخارجي والتي يتبعها مجموعة من النتائج الهامة لصالح العميل والمدقق على حد سواء خاصة فيما يتعلق بالثقة والمصادقية .

وقد ترد أهمية هذه النظرية البحثية أيضا في استطلاع آراء المدققين والعاملين في مهنة الحسابات ومديريات ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعينة عشوائية من مراقبي الحسابات ممن تطالهم يد الباحث ، عله تسهم هذه الدراسة في تقديم مادة فقهية وموضوعية توعوية لأولئك العاملين في مجالي المحاسبة والتدقيق والأخير أخص للتخلص لا للتملص من داء الطعن والتجريح والتجريح في مخرجات عملية التدقيق .

١ _ ٣ هدف البحث ...

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل وتقييم أثر الإلزام بتغيير مدقق الحسابات على تحسين جودة عملية التدقيق و تعزيز موضوعية ومهنية وكفاية أداء مراقب الحسابات واستقلاله فضلا عن تبيان ذلك الأثر على التخصص المهني له والمعرفة الكافية بطبيعة نشاط العميل والصناعة التي ينتمي إليها .

١ _ ٤ فرضيات البحث

سترد فرضيات البحث عند محطات الإشكالية والهدف بما يأتي ...

- (١) لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي ، وتحسين جودة عملية التدقيق و تعزيز موضوعيته ومهنيته وكفاية أدائه واستقلاله ،
- (٢) العلاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التغيير الإلزامي الحضيف لمدقق الحسابات الخارجي وأثره على زيادة تراكم الخبرة والمعرفة بالصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق ،
- (٣) لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية للخدمات المحظورة وفقا لقانون (Sarbanes Oxley -5)^١ وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تنفيذ دوران مدقق الحسابات الخارجي لإعسار إضرارها بشروط الاستقلالية ،
- (٤) " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية عند إبرام مُهلة التسكين (التجميد) في دوران مدقق الحسابات الخارجي اتفاقا مع النزعة الإنسانية و خلجات النفس البشرية . "

١ _ ٢ المبحث الثاني ... دراسات سابقة

١ _ ٢ المدونة باللغة العربية

^١ قانون ساربينز أوكسلي لعام ٢٠٠٢ (SOX) هو قانون أصدره الكونغرس الأمريكي في ٢٠٠٢ لحماية المستثمرين من احتمال قيام المؤسسات بالأعمال المحاسبية الاحتيالية، واقتضى قانون ساربينز أوكسلي إصلاحات صارمة لتعزيز الإقرارات المالية من المؤسسات ولتجنب الاحتيال المحاسبي. وتم إصدار قانون ساربينز أوكسلي استجابة لسوء الممارسة المحاسبية في بدايات الألفينات عندما أضربت ثقة المستثمر في التقارير المالية بسبب الفضائح العامة مثل فضيحة شركة إنرون و تايكو الدولية بي إل سي و وورلدكوم وطلبوا بالإصلاح في المعايير الرقابية.

(أ) دراسة (الفضل، ٢٠٠٣) 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 المحاسب القانوني وأهميتها بالنسبة لكل من إدارة الوحدة الاقتصادية والمحاسب القانوني . وقد أجريت هذه الدراسة على عينة مؤلفة من ٢١ شركة حدث فيها عملية تغيير المدقق الخارجي خلال الفترة الممتدة من ١٩٩٥ إلى ٢٠٠٠ وكذلك على ٢٨ مراقب حسابات جرت عليهم عملية التغيير في تلك المدة . وقد تم استخدام استبانة لجمع البيانات إذ تضمنت ١٨ عاملا من العوامل المؤدية إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي مبوبة في ثلاث محاور، يرتبط المحور الأول بالشركة، و يرتبط المحور الثاني بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، أما المحور الأخير فارتبط بمكتب التدقيق. وقد جاءت نتائج الدراسة متفقة إلى حد كبير مع نتائج الدراسات المدونة لاحقا ، وذا يعني 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 المدققين .

(ب) دراسة (باسودان ، وآخرون، ٢٠٠٤) بعنوان: "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع

الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" ،

هدفت الدراسة إلى تقصي العوامل المؤثرة في تغيير المدقق الخارجي في الشركات المساهمة السعودية. وقد استخدمت الدراسة الاستبانة أداة لجمع البيانات وفق مقياس ليكرت، وقسمت الدراسة العوامل المؤثرة في تغيير المدقق إلى قسمين : العوامل الفنية وهي المتعلقة بأداء المدقق لعملية التدقيق وعددها ثلاثة عشر عاملا، والعوامل غير الفنية وهي ما عدا ذلك من أسباب تغيير المدقق وعددها اثنا عشر عاملا ، وتوصلت الدراسة إلى أهمية العوامل الفنية وتقدمها في الترتيب من حيث الأهمية على العوامل غير الفنية لدى عيني الدراسة، ومن العوامل الفنية : اتباع المكتب لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، وسمعة المكتب، وخبرته السابقة في أعمال التدقيق، والتأهيل العلمي والمهني لكل من شريك ومدير ومنتسبي مكتب التدقيق. بينما جالت العوامل غير الفنية التي حظيت باهتمام عيني الدراسة حول أتعاب عملية التدقيق، وعدم موافقة المدقق على التنازل عن تحفظاته، وعدم مساعدة الشركة في الخدمات الضريبية. فضلا عن اهتمام مديري مكاتب التدقيق بعوامل أخرى مثل : وجود التحفظات في تقرير المدقق أو الامتناع عن إبداء الرأي، وعدم تقديمه للخدمات الاستشارية ، وعدم مساعدته للشركة في إعداد القوائم المالية السنوية، وتغيير أعضاء لجان التدقيق . يرى الباحث أن بعض تلك النتائج يثير القلق حيث يخشى من تأثيرها في استقلال مدقق الحسابات الخارجي وحياده. سيما وأن الدراسة أقرت وجود اختلاف في الرأي بين أعضاء لجان التدقيق ومديري مكاتب التدقيق في خمسة من العوامل ، عامل فني واحد وأربعة عوامل غير فنية . مع العرض إن هذه الدراسة جعلت من تغيير المدقق الخارجي أمراً مفروغا منه .

(ت) دراسة (الخرندار، ٢٠٠٨) بعنوان "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في

تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله"

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى تأثير التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله، بالتطبيق على مكاتب التدقيق والشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، تكون مجتمع الدراسة من ٨٥ مكتبا للتدقيق بالإضافة إلى ١٠٠ شركة مساهمة في القطاع.

لقد قدمت الدراسة مجموعة من النتائج التي نراها هامة تتعلق بوجود علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وأثره على التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل

والألعاب وفرضية استمرارية الشركة ورأي أصحاب الشركات المساهمة وبين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله.

أوصت الدراسة بالزام الشركات المساهمة في قطاع غزة بتغيير مراقبي حساباتها بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى ، وضرورة التزام المراقب بمعايير التدقيق وأخلاق المهنة فضلا عن استمرار إجراء الدراسات والبحوث في هذا المجال .^٢ -

ث) دراسة (حسين، ٢٠٠٨) 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 والإدارة 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 مدققي الحسابات الخارجيين في مراقبة عمل المدققين والعمل على إقامة الدورات التدريبية لرفع المستوى المهني والتعريف بتغيير المدقق الخارجي وإيجابيات التغيير.

يرى الباحث أن سابقه قد حسم أمر تغيير مراقب الحسابات بالإقرار ، فوسم البحث بـ (تحليل العوامل المؤثرة ...) إنما في خباياه يضم موافقة الباحث الابتدائية لأمر التغيير وبذا كانت النتائج إيجابية لما يراه هو .

ج) دراسة (قطب، ٢٠٠٨) بعنوان " العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - دراسة تحليلية ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الجوانب المختلفة لعملية تغيير مدققي الحسابات الخارجيين من الجانب النظري، ثم إجراء دراسة ميدانية في دولة قطر بغرض التوصل إلى العوامل التي تؤثر في تغيير المدققين الخارجيين من وجهة نظر المدققين ذاتهم وتلك التي يراها عميل التدقيق أي الوحدات الاقتصادية محل الفحص والنقسي ، ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك العديد من العوامل التي اتفق مدققو الحسابات الخارجيون والمديرون الماليون أن لها ارتباط بعملية تغيير المدقق الخارجي ، وأهم تلك العوامل (من واقع المتوسط الحسابي للدراسة) هي العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق والتي حصلت على متوسط حسابي أعلى من أربع درجات ، وهي (١) مكتب التدقيق الذي يقدم أعمالاً وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى أقل احتمالاً للتغيير و(٢) مكتب التدقيق ذو الجودة العالية أقل احتمالاً للتغيير، و(٣) عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة

^٢ تزامنت هذه الرسالة مع بحث للأستاذ الدكتور يوسف محمود جربوع ، عنوانه " مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله " ، {دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين} ، نشرت له مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير ٢٠٠٨ ، قدمها للنشر في نيسان ٢٠٠٧ وقيل للنشر في أيار من السنة ذاتها ، من التوصيات التي أوردتها البحث : ضرورة أن يمارس المدقق الخارجي الشك المهني عند تدقيق حسابات عميله، والذي يتطلب منه استخدام الاستجابات العقلية حيث إن فقده الشك المهني عند أداء التدقيق يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات، كما أوصى البحث بضرورة إلزام مراقبي الحسابات بالشركات المساهمة في قطاع غزة لتغيير المراقبين لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى وذلك بقصد الابتعاد بخدمات التدقيق عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المدقق إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة عملية التدقيق وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية . مع العرض فإن السيد يوسف محمود أشرف عن إتمام هذه الرسالة . ولم يقف الباحث عند أيهما أسبق في الظهور .

من مكتب التدقيق تؤدي إلى تغييره ، و (٤) مكتب التدقيق ذو السمعة والشهرة يكون أقل احتمالاً للتغيير .

يرى الباحث أن الدرجة الأولى تناقض في الأداء الموضوعي ما أوردته الدرجة الثالثة وقد كانت النتيجة لها تحصيل حاصل ، فما هو كنهه {الخدمات المميزة} التي قد تضع مدقق الحسابات الخارجي النزيه في دائرة الطعن في استقلاله ومهنيته ، ثم إن تميز مكتب ما بخدمات متميزة يضعه في إطار من مخالفة لقواعد السلوك المهنية التي هي فيصل المنظمات الراعية للتقاضي .

(ح) دراسة (المساوك، ٢٠٠٩) بعنوان " العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي بالتطبيق على الشركات المساهمة اليمنية ، و بينت الدراسة العوامل التي تؤثر على تغيير المدقق والانعكاسات الناتجة عن قرار تغيير المدقق فضلاً عن قياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل وذلك من وجهتي نظر إدارات الشركات والمدققين . وقد قدمت دراسة "المساوك" العديد من التوصيات أهمها :

- إن ظاهرة تغيير المدقق 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 المدقق في الشركات، فقد تبين أنها لم تمنح المدقق حق مناقشة قرار تغييره ، كذلك لم تتضمن إلزام الشركات المساهمة بتكوين لجان التدقيق فيها التي قد يكون لها دوراً كبيراً في حل الخلافات بين مراقبي الحسابات والشركات .

- تمثل ظاهرة تغيير المدقق في بيئة التدقيق اليمنية نسبة ليست قليلة ، حيث بلغت (٥٦ %) من العينة .

يرى الباحث إن احترام الذات البشرية لا تمنع من إمضاء القرارات المتعلقة بتغييره فيما لو أقرتها المنظمات الراعية وجعلت لها ضوابط تنظمها معلومة لطرفي التعاقد ، وبالتالي يكون قرار تغيير مراقب الحسابات من المسلمات التي يوطن مراقب الحسابات نفسه لتقبلها والعمل على وفقها كأى قاعدة من قواعد السلوك المهنية التي يلتزم نهجها ووفقها .

(خ) دراسة (مبارك ، ٢٠١٠) - " التغيير الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة دراسة - تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية " ،

اعتمدت هذه الدراسة بتحليل أثر التغيير الدوري الإلزامي للمدققين على جودة عملية التدقيق، وذلك بالتطبيق على الشركات المساهمة في البيئة السعودية، معتمدة في تحليل أثر هذا التغيير على استخدام نسبة نموذج " Miller " لتحديد مدى وجود المستحقات التقديرية كمؤشر لوجود إدارة أرباح، واشتملت الدراسة على ٩١ شركة مساهمة سعودية مسجلة في سوق الأسهم السعودية من عام ٢٠٠١ _ ٢٠٠٩ ، تم جمع هذه البيانات عن طريق الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة بين جودة عملية التدقيق وطول زمن التعاقد، كما أنه لا توجد علاقة بين جودة عملية التدقيق والمتغيرات المستقلة الأخرى المستخدمة في الدراسة، وعليه أوصى الباحث بإجراء المزيد من البحوث على تأثير التغيير الإلزامي للمدققين على احتكار مهنة التدقيق في البيئة السعودية.

(د) دراسة (مشتفي ، ٢٠١٤) ، " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي " ،

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين ، وتحليل أثر هذه العلاقة على رأي مدقق الحسابات

الخارجي . ولتحقيق أهداف الدراسة قدرت العلاقة من خلال اختبار (logistic Regression) ، حيث إن بيانات الدراسة عبارة عن (Pooled Data Regression) وهي عبارة عن بيانات مقطعية (Cross Section Data) لـ ٣٨ شركة ، خلال سلسلة زمنية ممتدة من عام ٢٠٠٦ حتى العام ٢٠١١ (Time Series data) ، كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية الملائمة . وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المدقق الخارجي والشركة محل التدقيق تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات ، كما تبين أيضا أن طول الفترة التعاقدية للمدقق الخارجي مع الشركة محل التدقيق تسهم في توجه المدقق نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف) بغض النظر عن جودة عملية التدقيق ، باعتبار أن تقارير المدقق مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة الخدمة المقدمة . وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على إصدار تشريعات ملزمة من قبل هيئة سوق رأس المال تلزم بها الشركات المساهمة العامة المدرجة على التدوير الإجمالي للمدقق الخارجي كل فترة زمنية معينة، لما لذلك من أثر على تحسين استقلاليته وجودة الخدمات المؤداة . كما أوصت الدراسة أيضا بضرورة العمل على إيجاد مجلس إشرافي للشركات المساهمة يتولى الإشراف على أعمال المدقق الخارجي في تدقيق الشركات المساهمة العامة على نظير (PCAOB)^٣ في الولايات المتحدة الأمريكية.

مع أن عنوان الدراسة يشير إلى " تحليل العلاقة " بيد أن ميل مقدم الدراسة يومض باتجاه التغيير .. وذا ما أثبتته من خلال طريقة دراسته الإحصائية التي أجاد توظيفها . الباحث

١_٢_٢ المدونة باللغة الانكليزية^٤

1) Study of (Hatfield, Jackson and Vandervelde , 2007), titled " The Effects of Auditor Rotation and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments" .

قامت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية على عينة تقدر بـ ١٢٠٠ مدقق مهني، رجع منها ٢٠٨ وألغي ١٨، أي ما نسبته ٨١% إستجابة .

قيمت هذه الدراسة "الزامية دوران المدقق" وقد أكدت نتائجها أن تحسين نوعية وجودة الأرباح سوف لن يكون متاحا لمدقق الحسابات الخارجي الرديف، إذ أن فرض إلزامية دوران

³ Public Company Accounting Oversight Board : also known as the PCAOB) is a private-sector, nonprofit corporation created by the Sarbanes-Oxley Act of 2002 to oversee accounting professionals who provide independent audit reports for publicly traded companies.

شركة من القطاع الخاص غير هادفة لتحقيق الربحية أنشأت على وفق متطلبات قانون ساربنز أوكسلي لعام ٢٠٠٢ للإشراف على مراقبي الحسابات الذين يقدمون تقارير رقابية مستقلة للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية .

^٤ ثلثة من الدراسات لم يشأ الباحث أن يظهرها في متن دراسته وارتأى أن يشير لها اعترافا بأولويتها وإتماما لسرد مكنونها . وما استثناءه لهن إلا كونها نهضت في أمد قد يعنبر زمن ماضي ... منها

1. Study of Kemp, R. S., Reckers, P. M. J. and Arrington, C. E., "Bank Credibility: The Need to Rotate Auditors", Journal of Retail Banking, 5 , (1983).
2. Study of Kunitake, Walter (Auditor Changes by Audit Committees and Outside Directors), Business and Economic Review, Vol (14), No. (3) , (Fall 1983) .
3. . Study of Copley, P. and Doucet M. S., "Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits", Public Budgeting & Finance 13, (1993) .
4. Study of Elitzur, R. and Haim, F., "Planned Audit Quality", Journal of Accounting and Public Policy, 15 (3), (1996) .
5. Study of Walker, P.L., Lewis B.L. and Casterella J.R., " Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence", Accounting Enquiries 10 (2) , (2001).

المدقق قد يكون لها أثر سلبي على نوعية الأرباح. كذلك أكدت الدراسة أنه إذا كان يعتقد أن نوعية التدقيق والقرارات الإدارية المفيدة يجب أن تبلغ عن الأداء المالي فالنتائج تشير إلى أن هذا التناوب الإلزامي قد يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق .

وخلصت الدراسة إلى أن ضغط العميل يقلل من تعديل التدقيق المقترح وأن لدوران المدقق أثر ليس له مغزى على ضغط العميل في تعديل عملية التدقيق المرجوة .

وإذا ما يذهب إليه الباحث وتراه نظريته ، فالقانون المدني العراقي في المادة (٣) ينص " ما ثبت على خلاف القياس فغيره لا يقاس عليه " وعند المادة (٦) ينص " الجواز الشرعي ينافي الضمان ، فمن استعمل حقه استعمالاً جائزاً لم يضمن ما ينشأ عن ذلك من الضرر. " ، ثم " لا عبء بالدلالة في مقابلة التصريح. " المادة (١٥٧) ، فالالتزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير وقواعد السلوك المهني يكفلان للجمهور تقريراً صادقاً وبخلافه فهي جريمة من الجرائم التي ترتكب بباعث أناني دنيء^٥ . ولذا فالباحث مع الدراسة الصادرة عن المكتب العام للمحاسبة في أمريكا (GAO) بعدم فرض إلزامية دوران المدقق ، في ذات الوقت مواصلة النظر في تأثير طول زمن العلاقة بين المدقق والعميل .

2) Study of (Sandra K. Gates, D. Jordan Lowe, Philip M.J. Reckers, 2007) titled "Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation" .

هدفت الدراسة إلى الوقوف على أثر التغيير للمدقق و أو شريك مكتب التدقيق على ثقة العميل في نوعية البيانات المالية المدققة ، اتبع المؤلفون دراستان سلوكية منفصلتان أجريتا مع المشاركين الذين يمثلوا رجال الأعمال والقانون من طلاب المحاسبة وطلاب القانون . في كل دراسة، تم استخدام تحليل أحادي الاتجاه من التباين لدراسة وجهة النظر تبعاً للموضوع . حيث استخدم التغيير الإلزامي للمدقق كمتغير مستقل، والمتغير التابع كان ردود المشاركين عن الأسئلة بخصوص أرباح الشركة، أضف لما تقدم أن المشاركين لم يتحملوا مسؤولية قراراتهم، ولم يكن هناك أي حافز لردودهم . ولقد أشارت النتائج إلى أن الثقة في التقارير المالية تتزايد مع تطبيق التغيير الإلزامي للمدقق ولم تظهر نفس الزيادة في الثقة عند تغيير الشريك المدقق.

مما سبق يرى الباحث أن التغيير من المسلمات أيضاً في هذه الدراسة كغالب قريباتها وبررت للتغيير الإلزامي ما يراه مستخدمو التقارير المالية بصدد أرباح مساهماتهم الحالية أو المرتقبة مع احتياطهم في عدم تحملهم لمسؤولية قراراتهم ، وهم بدأ يميلون عاظم الميل على مدقق الحسابات الخارجي وبالتالي رغبتهم في تغييره من غير اعتبار لمهنيته أو كينونته المجتمعية .

3) Study of (Firth, et. al , 2010) " Rotate back or Not after Mandatory Audit partner Rotation "

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح "مدى إلزامية رجوع الشريك أو لا بعد التغيير الإلزامي لشريك التدقيق (الرديف) "، وأوضحت الدراسة بأن العديد من الدول قد طبقت قوانين تغيير المدقق بعد مدة من عمله في الوحدة الاقتصادية وذلك لتعزيز استقلاليتها. وقد تم أخذ عينات الدراسة التاريخية من ٢٠٠٣ إلى ٢٠٠٦

طبقت هذه الدراسة في الصين بعد استخدام عدة بيانات تاريخية عن أمد التسكين (التجميد) ، وقاست مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجي على استئناف العمل لدى الوحدة السابقة بعد تركها لمدة عامين . خلصت الدراسة إلى أن شركاء التدقيق الذين كان لهم مدة عمل طويلة مع عميل سابق هي

^٥ قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل ، المادة (٢١) ... المنشور في الوقائع العراقية رقم العدد : ١٧٧٨ تاريخ العدد : ١٥-١٢-١٩٦٩ رقم الصفحة

الأكثر عرضة للتدوير (للتغيير). كما توصلت الدراسة إلى أن شركاء التدقيق 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 أمد التسكين .

يستقرأ الباحث أن هذه الدراسة تومض بالتغيير المشروط قصير الأمد ، لا بهدف تعزيز الاستقلالية مثلما أوما ، إنما بغية تطوير فريق عمل التدقيق لمهاراته وكي لا يبتعد المدقق الأول عن عمله ويترك الساحة إلى الرديف أكثر وبالتالي تقرير مطعون فيه أكثر وتكاليف أكثر يجني آثارها العميل . أيضا من باب التوسعة والاطلاع وتنمية مهارات الرديف .

4) Study of (Mustafa, et. al. , 2010 ,) titled " The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt)

هدف هذه الدراسة يدور في فلك توضيح الأسباب الحقيقية الكامنة وراء نقص استقلالية المدقق في مصر وكيفية التغلب عليها. وكان من أهم نتائجها : ١- أن التغلب على مشكلة نقص استقلالية المدقق يمكن أن تعالج بالدوران المتتابع للمدقق وذلك لكل الشركات التي أجريت عليها الدراسة ويتم ذلك بعد مرور مدة زمنية معينة. ٢ - تعاني مصر من نقص في الاستقلالية بسبب عدم تطور معايير التدقيق المصرية.

أوصت الدراسة بـ ١- ضرورة تطبيق قانون لدوران مراقب الحسابات الخارجي كحل لمشكلة نقص الاستقلالية على أساس شركة التدقيق وليس شريك التدقيق وكطريقة لتعزيز جودة التدقيق . ٢ - نقص في وجود قواعد أخلاقيات المهنة لممارسي المهنة في مصر .

يعجب الباحث من تقصير الدراسة للمدقق بسبب نقص في التشريع ويعالجه بتشريع يزيد في تهديدات الاستقلالية ويضر في كفايته الأدائية ، وبالتالي ما بني على باطل فهو باطل . فأين التقاضي والقضاء وأين ضبط المنظمات الراعية ورعايتها؟؟

هدف الدراسة يتمحور في فحص دور التغيير الإلزامي للمدقق على جودة التدقيق ، التكاليف والاستقلالية في أعماق جنوب نيجيريا إذ قام الباحثان بجمع البيانات الأولية والثانوية طريق استبيان وزع عند مدققي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والتدقيق مكون من ٢٥٠ مفردة رجع منها ١٧٢ .

أكدت نتائج الدراسة بأن هناك علاقة إحصائية موجبة بين التغيير الإلزامي للمدقق وجودة تقارير التدقيق وقدر معامل الارتباط ب ٠.٣٠٢ . كما أكدت أن هناك علاقة بين التغيير الإلزامي ومدقق الحسابات الخارجي واستقلالية التدقيق بمعدل ٠.٢٩٦ . وكانت النتائج مقارنة لنتائج (Moore et al.) والذي أكد أن التغيير الإلزامي هو وسيلة لتأكيد الاستقلالية وإزالة صراعات المصالح . أما بالنسبة للتكاليف فأثبتت الدراسة أن هناك علاقة ايجابية بمعدل ٠.٢٨٧ أي أن التغيير سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف خدمات التدقيق وقد استعمل معامل سبيرمان الترتيبي لقياس الارتباطات .

يجد الباحث في هذه الدراسة أن الباحثين قد أمسكا بالعصا من منتصفها ولم يقررا فيما إن كان التغيير أسلم أم الإبقاء ، وهنا نجد أن التشريع المدني العراقي " درء المفساد أولى من جلب المنافع " يتخذ له مجلسا وينصب له مقاما ، فالأولى الإبقاء ، فواحدة من خصائص أدلة الإثبات _ للسرد دون النوع _ أن لا تزيد كلفة الحصول عليه عن المنفعة المتأتية منه وذا مبدأ اقتصادي رشيد .

١ _ ٢ _ ٣ مزيدة البحث

الدراسات آنفة السوق أجريت في بلدانها العربية والأجنبية و بطبيعة الحال نلمس التباين في بيئاتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية عن البيئة العراقية لما تتصف به الأخيرة من خصوصية

خاصة بها ، نظرا للتعقيدات السياسية والاقتصادية المفروضة عليها من الخارج والداخل على حد مختلف ، مما أثر سلبا على نمو وتطور مهنة تدقيق الحسابات والذي يتجلى لنا من قصور النظم والتشريعات والمعايير الخاصة التي تتلاءم وتلك الظروف الخاصة بالبيئة العراقية ومحدودية دور المنظمات المهنية بمراقبة جودة أداء شركات ومكاتب التدقيق.^٦

ترجع الإضافة المتواضعة لهذا البحث في كونه يتماشى مع اهتمامات الفكر المحاسبي المعاصر، والتي تتركز حول معالجة مشاكل الفساد المالي والإداري ، ورفع قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية في محاولة لجذب ثقة المستثمرين المرتقبين والحاليين في الوحدات الاقتصادية من غير إذعان لرغبة أو خنوع لإرادة أو تذليل لكرامة أو التسليم لمشينة إنما إتمام المطلوب وإنجاح الهدف وإنجاز العمل على وفق المتطلبات المهنية المقبولة قبولاً عاماً ، إذ يرى الباحث أن الدوران بشكله المطروق وبمفهومه المذكور إنما هو مثلبة لمهنيته ومنقصة لموضوعيته ولكي يؤتى كل حقه ويستوفى نصيبه يصار إلى إعلام مدقق الحسابات الخارجي بماهية الإحلال (وليس التغيير أو الإبدال) وكنهه واعتباره سنة تقرأها التشريعات وقاعدة من قواعد السلوك المهني لا تزيد في أمدتها عن السنتين لاعتبارات :

١. إن تحديد أمد التغيير (الدوران) بخمسة سنوات يعدّ إيعاداً للمدقق الخارجي وليس طلباً للصالح والإصلاح إذ المعروف أن الـ (٥ سنوات) المدة الأصغر في الأجل الطويل ،
٢. إن مفهوم الدوران لا يتصرف إلى التشكيك في الموضوعية أو المهنية إنما يذهب إلى الإغناء وتطوير المعارف وتنمية وتهذيب وتشذيب المهارات والقدرات للأطراف المنتفعة من فعاليات التدقيق الخارجي .

٢ _ الفصل الثاني سياحة تاريخية ورياضة استطلاعية

٢ _ ١ تمهيد

وفقاً لهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية security exchange (SEC commission) يعرف التدوير أنه " تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالتدقيق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق " Daugherty, et.al , 2010 (30_35 :)^٧ ، وتوضيحاً لذلك عرف قانون (Sarbanes Oxley) دوران مدقق الحسابات الخارجي أنه "الحقبة المحددة من السنوات التي تقضيها شركة التدقيق في العمل لدى العميل ما قبل تركها لمدة معينة- فترة تهدئة - (Cooling-off) ومن ثم الرجوع للتدقيق في هذه الشركة" Harris (2 : 2012, Whisenant)

انطلقت رصاصة دوران (تغيير) المدقق الخارجي طوعاً بغير إلزام من بندقية شركة (Du Pont) الأمريكية والتي كانت تغير مدققيها سنوياً من عام ١٩١١ وحتى عام ١٩٢٧ وذلك اقتناعاً منها أن النتائج تكون أكثر كمالاً مع تغيير المدقق الخارجي سنوياً. وخلال المدة من عام ١٩٢٨ وحتى عام ١٩٥٤ استمرت الشركة في تغيير مدققها الخارجي ولكن ليس بشكل سنوي وإنما على أمد تراوحت بين سنتين إلى تسع سنوات. وبحلول عام ١٩٥٤ توقفت الشركة عن تطبيق تغيير المدقق ، فقد رأت الاستمرار مع شركة "Price Waterhouse and Company كمدقق خارجي إذ أثمرت جهود الأخيرة في تدقيق التعاملات الدولية لشركة (Du Pont) والتي تميزت بالانتشار والتعقيد في وضع النهاية لسياسة

^٧ وقد أورده أيضاً ، مشتهي ، ٢٠١٤ : ٢٣٣ . كذا منصور ، ٢٠١٣ : ٣٩ .
٤٠٦

تغيير المدققين التي كانت تتبعها الشركة واستمرت مع شركة Price Waterhouse and Company " كمدقق حسابات خارجي للشركة . (Allen and McDermott , 1993) .

٢ - ٢ إصابة الهدف في الدوران الإلزامي لمدقق الحسابات {

في عام ١٩٣٩ ظهر أول اقتراح بإلزام الشركات لدوران (تغيير) مدققها بسبب التلاعب الذي حدث في حسابات شركة "McKesson & Robbins" الذي مثل انتكاسة كبيرة لمهنة التدقيق في ذلك الوقت وهو ما دعا هيئة بورصة الأوراق المالية (SEC) إلى اختبار زيادة احتمال تغيير شركات التدقيق لتكون هناك نظرة متجددة تجاه إجراءات وسياسات التدقيق (Walter , Lewis and Casterell, 1999)

في عام ١٩٧٤ صدر قانون الشركات الإيطالي والخاص بتغيير شركات التدقيق كل (٩ تسع سنوات) ، والمدقق الفرد (أي المكتب الذي يتولاه شخص واحد) كل (٣) ثلاث سنوات . (SDA Universita Bocconi, 2002).

واستمرت المطارحات لاستصدار تشريع يلزم الوحدات الاقتصادية دوران (تغيير) مدققها لأمد متذبذب غايته ٥ سنوات ، وصار عقد الثمانينات والفسل المتلاحق للتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ، وفعلاً أعيد طرح فكرة الإلزام بدوران (تغيير) مدقق الحسابات الخارجي في عقد التسعينات بيد أن هذه الفكرة رُفِضت من الاتحاد الأوروبي واعتبرها (غير مرغوب فيها) (Catanch and Walker, 1999) ، وتككل هذا الرفض عام ١٩٩٢ حينما أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بياناً بالموقف تجاه الإلزام بتغيير شركات التدقيق أوضح فيه "أن الإلزام بتغيير شركات التدقيق لا يحقق جودة التدقيق ولا يزيد من ثقة المستثمرين تجاه موضوعية التدقيق " . (جربوع ، ٢٠٠٨ : ٧٦٦)

وعوداً على بدء وبعد ظهور تشريع (الخدع المحاسبية) التي مارسها " بنكي (Banco) (Economico and Banco Nacional) ، ومع انهيار شركة إنرون سنة ٢٠٠١ إحدى كبريات شركات الطاقة في العالم وما تبعه من انهيارات لشركات أخرى ، كثر الحديث في الولايات المتحدة وغيرها من دول العالم حول ضرورة إلزام الشركات المساهمة بإجراء دوران (تغيير) لمدققي حساباتها المستقلين كل فترة محددة وذلك لتعزيز موضوعيتهم واستقلالهم.. (GAO, 2003)

٢ _ ٣ نقاش في دوران مدقق الحسابات الخارجي

٢ _ ٣ _ ١ مؤيدو الدوران

يرى المؤيدون لدوران المدقق الخارجي بضرورة إلزام الشركات بتغيير مدققها لمعالجة الأثر السلبي على استقلال وموضوعية المدقق الناتجة عن طول أمد علاقته التعاقدية مع عميل التدقيق ، فمكاتب التدقيق في حاجة إلى التخلي عن عملائها بعد أمد ما لأجل تعزيز استقلالها وموضوعيتها (Benson , M , 2002)

فتغيير مدققي الحسابات الخارجيين بعد كل مدة دوريا من العلاقة التعاقدية مع عملائهم يجعلهم في وضع يقاومون فيه الضغوط التي تشكلها الإدارة عليهم وتسمح لهم بأداء عملهم بحرية وموضوعية واستقلالية أفضل . (جربوع ، ٢٠٠٨) أيضا (Hatfield, et al. , 2007) . ولقد أضاف (Velet , et al.) أن الدوران (التغيير) للمدقق الخارجي يعتبر من أدوات تعزيز جودة الأداء كونه يحد _ إن لم يمنع _ توطيد العلاقة بين المدقق والإدارة ، إذ أنه يجب التمييز بين مكاتب التدقيق الموجهة نحو سوق رأس المال، تلك الموجهة نحو سوق الخدمات .

ثم إن طول زمن العلاقة بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات الخارجي 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 أمد 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 استراتيجية التدقيق . (Velte , et al. , 2012)

يرى الباحث وجوب التوقف عند التمييز بين نوعي القطاع الاقتصادي محل الفحص والتقصي ، ففي قطاع الخدمات (الوحدات ليست بذات عائد على رأس المال) لا يرى (Velte , et al.) بأسا في الاستمرار دون التغيير بينما في قطاع المراجعة يريان " دوران المدقق أمر ملح للغاية " ، وبذا فهما يخلقان شخصين بل وجهين للمدقق في شروط ومهنية ومعايير وقواعد واحدة .. وذا أول وأخطر تهديد لاستقلاليته وكفاءة وضبط وجودة أدائه .

ولعل ما أورده منظمة الأغذية العالمية (FAO) يجد الباحث فيه مقبولة ومعقولة أكثر مما آنف ، بيد أن الأمر لا يعدو من باب تنفيذ المعايير باعتبار المعايير الشخصية (العامة) وليس باتهام أو طعن أو تشكيك ؛ فلقد ذكرت عددا من المزايا المعلنة في أغلب الأحيان للدوران المنتظم ملخصة فيما يلي (منصور ، ٢٠١٣ : ٤٥) ، (10_11 : 2004 ، FAO) (أ) الاستقلال في الفكر وفي المظهر

بسبب من التواصل طويل الأمد ، قد يترتب عنه فقدان الموضوعية والشك المهني، ولعل مستخدمي القوائم المالية الخارجيين قد يفسرون الدوران المنتظم للمدقق باعتباره ضمانا للاستقلال. (ب) كفاءة وفعالية التدقيق

إذ في رأي بعض دعاة تغيير المدقق أن نظرة جديدة على العمل قد تؤدي إلى اتباع طرائق مبتكرة للتدقيق ولتحسين كفاءة أداء عملية التدقيق . كما أن المدقق الذي يعين حديثا قد يرفض اعتراضات أو مجالات مخاطر لم ترفض من قبل نتيجة الاعتياد الذي درج عليه أو عزوفه عن تغيير آراء أبدت من قبل .

(ج) توفير فرص عمل أكثر التغيير المنتظم للمدقق يكفل إشراك مجموعة واسعة من مدققي الحسابات عبر السنوات. وتتيح هذه الفرصة للمنظمة العملية للانتفاع من خبرات مختلف المدققين الخارجيين ، كما قد يشجع على تطوير مهنة التدقيق .

تتعد مزايا وفوائد التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي، وراحت الدراسات تثني عند هذه المزايا فبدا لـ (Ewelt-Knauer, et.al., 2012 : 6) أن يوجزها في الآتي ...

- * زيادة استقلالية المدقق ، حيث أن طول الفترة التعاقدية مع المدقق ينتج عنها تشابه وتقارب في المصالح بين العميل والمدقق، وهذا يؤثر بشكل سلبي على جودة وإجراءات التدقيق .
- * زيادة الاستقلال الظاهري ، مما ينعكس ايجاباً هند ثقة مستخدمي القوائم المالية بجودة عملية التدقيق ودرجة اعتمادهم على تقارير المدقق ونتائجه .
- * تحسين قدرة وجودة شركات التدقيق في تقديم خدماتها في بيئة تدقيق تتميز بالمنافسة التامة، مما يعطي لشركات التدقيق الصغيرة الفرصة في تحسين أدائها بالمنافسة.

٢ _ ٣ _ ٢ معارضو الدوران

لكل نظرية مؤيدوها ومعارضون . وكما تقدم في التأييد نسوق في الآتي من يعارض بل يضاد فكرة الدوران ويقف عند تغيير المدقق موقف المرتاب الحذر .. والغريب أن من ساق التأييد

يردّفه بالرفض للتغيير والريب للدوران ، ولقد صدق من قال " أن المدقق الذي يعمل مع شركة العميل يكون على معرفة واسعة للأعمال والصناعة التي يقوم بها العميل وهذا 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. إن دوران المدقق يمكن أن يثير القلق حول احتمال صدور تقارير ذات تأكيد أقل " ، (Barbadillo , et al. , 2009 :113_135)

ولتأكيد ما تقدم فهذان (Velte) وصاحبه يريان أن دوران مدقق الحسابات الخارجي قد يخلق عيوباً جوهرية في النظام من ناحية تحمل المدقق تكاليف نقدية أعلى وتكاليف إضافية للتدقيق الأولي ، وذلك تبعاً لشكاوي واقتراحات مدققين من أزمان سابقة .

{التكليف الجديد يرتب على الوحدة الاقتصادية _ حكماً _ تكاليف مادية ومعنوية مضافة تتأتى من حادثة العمل وتنفيذ عملية التدقيق بخطواتها الأولى بحسب ما تملّيه معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وانخفاض هامش الأمان المتولد عن مخاطر الرقابة } .. الباحث .

وأما ما تقرره دراسة (Gallagher and Richason, 2012: 4) فإن سلبيات الدوران تتمحور في ما يلي :

* إمكانية إصدار تقارير مضللة : حيث إن فقدان الشركة لمدقق قد تراكت لديه المعرفة الواسعة حول عمليات الشركة وبيئة العمل والمخاطر التي تواجهها، واستبداله بمدقق جديد ليس لديه ذات المعرفة يمكن أن يؤدي إلى إصدار تقارير مضللة .

* انخفاض فعالية لجنة التدقيق : حيث إن تعيين واختيار المدقق الخارجي من أهم صلاحيات ومسؤوليات لجنة التدقيق، إلا أن إلزامية التغيير لشركات التدقيق يجبر لجنة التدقيق على اختيار مدقق قد لا تتوفر لديه الخبرة الكافية في الصناعة والمنطقة الجغرافية التي تمارس فيها الشركة أعمالها مثلما لدى الأصل .

* زيادة التكاليف : إن تغيير المدقق الخارجي ينطوي عليه تكاليف كبيرة ، سواء للعميل أو للمدقق ، فعملية طرح العطاءات والاختيار هي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً، حيث يكسر قدر كبير من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المدقق الجديد على التعرف على نظم وإجراءات المنظمة ، الأمر الذي يؤدي إلى اختلال في أنشطة أخرى وينتظر من المدقق نفسه تكريس موارد مماثلة .

يقول الباحث ، الدراسة أغفلت ما قد يصدر عن المدقق الرديف من مخاطر تدقيقية قد تفوق مخاطر التدقيق المقبولة وما ذاك إلا لحدثة عهده بالوحدة الاقتصادية محل الفحص والتقصي وليس لتقصير منه وبالتالي صدور تقرير يكون حجة ومحجة لمستخدمي التقارير المالية ومحلًا للطعن والركون إلى ثغرة الاستقراء والتعكز عند مضامها . ناهيك عن ردود الفعل المتأتية عن التضاد في رؤى المدقق الأول والرديف مما يحدث ربكة في التعاملات الميدانية نتيجة اليقينيّات الفردية للعاملين

وفي دراسة تتفق وما يراه الباحث من الاحتفاظ بسرية المعلومات والمساهمة في تنمية المهارات وتطوير القدرات وتذليل العقبات يرى المنظر أن " 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 بالاكْتفاء بالتغيير الدوري للكادر الذي يقوم بالعمل الميداني في عملية

التدقيق مع الحفاظ في الوقت نفسه على أولئك الذين يتولون مهمة الإشراف . " (سعيد ، ٢٠٠٩ : ٧٧) .

من استعراض ما تقدم نلمح جدلية العلاقة بين دوران المدقق (تغييره) وجودة وكفاءة التدقيق الخارجي وموضوعيته وشفافيته واستقلاله ، فمن مؤيد للإلزامية دوران المدقق باعتباره ذو أثر إيجابي على جودة التدقيق ، ومن معارض لها باعتبار آثارها سلبية ، وهناك الرأي الثالث الذي ينفي وجود علاقة تأثيرية أصلاً بين دوران وجودة التدقيق . وقد أورد الباحث جملة من التعقيبات عن الدراسات السابقة المزبورة عند استعراضها ، ويضيف ما قد يؤكد نظريته الموثقة للرأي الثالث بتحفظ من خلال القوانين والتعليمات التي يعمل في بيئتها وتحت ظلها وضمن إطارها مدقق الحسابات الخارجي ، فضلاً عن الاحتفاظ بسرية المعلومات والمساهمة في تنمية المهارات وتطوير القدرات وتذليل العقبات وهذا ما يميز الدراسة الحالية حيث تبحث وتحلل ما تناولته الدراسات السابقة للعلاقة بين دوران المدقق وجودة التدقيق، ولعلها تزيد في النظريات المقدمة نظرية بحثية في تحليل نتيجة هذه العلاقة وانعكاسها عند رأي بيئة الأعمال في ضوء غياب تشريعات وقوانين تأخذ بعين اللطف عرف دوران المدقق الخارجي .

٣ _ الفصل الثالث ... رشاد جدليات الاعتراض

٣ _ ١ جدلية آليات الحد من رفض الدوران

حاول المؤيدون لتغيير مدقق الحسابات الخارجي (دورانه) إيجاد علل التشريع فبات طول أمد علاقة المدقق بعميل التدقيق قد تؤدي به إلى الاعتقاد بأنه على علم تام بمشاكله (العميل) ، وبذلك يفقد أحد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي صفة { الشك المهني } والتي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها. إن فقد المدقق لهذه الصفة يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يكتشفها . وعلى ذلك يسمي المدقق ذو نظرة غير متجددة، فالتدقيق الاختباري الذي ينفذه يضحي تكراراً لما نفذ في السنوات المنصرمة وهو ما قد يعني توافر نزعة استباق النتائج، فثقلته بوسع معرفته ومديد اطلاعه تجعلانه معتمداً على وثائق وأوراق عمل السنوات السابقة. (Aloke and Moon , 2003) .

أقول إن ذا محض افتراء يدحضه وينفيه ما أورده (توماس وهنكي ، ١٩٨٩ : ٥١) في فروض نظرية التدقيق ، والفروض هي الأسس التي بنيت عليها عملية التدقيق . فهي المرجع عند الرغبة في التطوير وفي حالة وجود خلاف . وهذه ..

١ . " لأنه لا يوجد تعارض طويل الأمد بالضرورة بين المراجع و معدي القوائم المالية، فإن

المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه ،

٢ . ما كان صحيحاً في الماضي سوف يستمر كذلك إلا إذا ثبت العكس ،

٣ . القوائم المالية خالية من الأخطاء غير الطبيعية (النادرة) أو التواطؤ . إذ ليس هنالك

تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعديها ،

٤ . يتصرف المراجع أثناء عملية المراجعة كمراجع فقط ،

٥ . يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد . " (فَبَائِي حَدِيثٌ بَعْدَهُ يُؤْمَنُ)

(المرسلات/٥٠)

ومع قناعة مؤيدي الدوران أن الأخير لا يمكن تجنب آثاره السلبية .. بيد أنهم راحوا يضعون ما من شأنه أن يذلل تلك الآثار بحسب ما يرونه .. فبعض يرى أن تخفيف مدة الدوران وزيادة أمد التسكين 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.

ولاحظت PCAOB، أن هنالك عدد من أوجه القصور في معايير 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 مدة التجميد (التسكين) يشكل تحدٍ كبير في جودة واستقلالية عملية التدقيق لجميع الشركات من مختلف الأحجام (Daugherty, et al. , 2010) .

واقترحوا وضع آليات وصفوها {صارمة} للحد من التأثيرات السلبية للدوران وأمد التسكين (التجميد) (Daugherty, et al. , 2010) . يمكن إجمالها في الآتي ...

(١) يجب أن يكون شريك التدقيق لديه ضمان بأن يكون للمدقق التدريب الكافي والخبرة على الدوران .

(٢) يجب أن يكون لدى العميل سياسات تؤكد قبولها لقاعدة دوران المدقق .

(٣) 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 .

(٤) يجب تحديد مؤهلات الشريك المخصصة للتعاقد مع العميل .

(٥) قد تكون هناك حاجة لموافقة المكتب الإقليمي أو الوطني (نقابة المحاسبين والمدققين أو مجلس ممارسة المهنة في العراق) لمهام الشريك .

(٦) عدم السماح لعودة العميل للتدقيق لنفس الشركة إلا بعد انقضاء أمد التجميد، مع القبول بالاستثناء لظروف استثنائية .

يسجل الباحث عدم مراعاة الجوانب السلوكية في العلاقة بين الأصيل والرديف وفق قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وهي مجموعة من القواعد والمبادئ تمثل القيم الأخلاقية وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتعين على مدقق الحسابات التحلي بها عند مزاولته أعماله وفي علاقاته مع زملاء المهنة وعملائه وغيرهم (دليل قواعد سلوك وآداب المهنة ، ٢٠١٠) ومن قواعد السلوك التي حددها (AICPA) في ثانيا منها البند (أ) .. مراعاة زملاء المهنة (George and Robert, 2006,) .. واعتبار التمكين من ممارسة التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي وإغفال الجوانب المهنية والسلوكية التي أقرتها المنظمات الراعية للمهنة والتزم بشرائطها مدقق الحسابات .

٣ _ ٢ جدلية ضبط الجودة

تهافت المنظرون عند ضبط الجودة والتي تعكزوا عليها كمبررات للدوران .. مع السرد تشير جودة عملية التدقيق إلى مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، فضلا عن تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة (عيسى ، ٢٠٠٨ : ١٤) .

يرى الباحث أنه في مجال التدقيق تجلّى العديد من المترادفات التي ترد لوصف جودة عملية التدقيق، منها جودة التدقيق، رقابة الجودة، تأكيد (ضمان) الجودة ، ولكل من هذه المتفقات تفسير خاص وقد خلصت جمعية المحاسبين بـ (هونغ كونغ) ، الى أن تأكيد الجودة : عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة، فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة (حسنين وقطب ، ٢٠٠٣) ، ثم ما انفكت محل جدل ونقاش حتى إذا جاء معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) ووضع بصماته عند جودة التدقيق ، أشار إلى أنها " تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في شركة التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أدائها على وفق معايير التدقيق المتعارف عليها " ؛ في الوقت

الذي جعل فيه المعيار الدولي للتدقيق رقم (١) ضبط (رقابة) الجودة وكونها من أهم المبادئ التي تحكم عملية التدقيق إذ " على المدقق أن يستعين بأشخاص تتوافر لديهم الخبرة والكفاءة المقبولة والتدريب اللازم والكفاءة العلمية والمهارة المتخصصة " . (الاتحاد الولي للمحاسبين ، ٢٠٠٩) .^٨

أقول للحد من تأثير هذا المتغير يمكن استخدام (إدارة الأرباح) كمتغير (proxy variable) بالاستعاضة عن جودة التدقيق الخارجي، باعتبار أن ظاهرة إدارة الأرباح تعني (إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع ، أو لتغيير مدلولات القوائم المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق، وبالتالي عدم اكتشاف المدقق الخارجي لهذه التحريفات يشير إلى انخفاض جودة عملية التدقيق والعكس صحيح. وقد أشار (شاهين (٢٠١١) إلى أن إدارة الأرباح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات الشخصية .

وقد تم استخدام نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح (Dechow.et.al , 1995) ، حيث أشارت دراسة (Jean,et.al. 2004) إلى أنه الأقوى بين النماذج المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح ، كما أن (Subramanyam , 1996) قدم الدليل على أن المستحقات الاختيارية المقدرة بواسطة هذا النموذج يتم تسعيرها بواسطة السوق، إلا أن معامل المستحقات الاختيارية أقل قيمة من معامل المستحقات غير الاختيارية، وهذا يعني أن أطراف السوق تنظر إلى المستحقات الاختيارية باعتبارها عنصراً أقل موثوقية، مما يعني أن المستحقات الاختيارية أكثر عرضة لتلاعب المديرين وبالتالي هي مقياس صالح لإدارة الأرباح .

ولقياس المستحقات الاختيارية باستخدام النموذج في أعلاه يستلزم : (شاهين ، ٢٠١١ :

(١٤_١٣)

أولاً: قياس المستحقات الكلية والتي يمكن قياسها بطريقتين بديلتين، هما: طريقة التدفق النقدي التي تحتسب فيها المستحقات الكلية بالفرق بين صافي الربح التشغيلي والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية، وطريقة قائمة المركز المالي التقليدية (المستخدمة هنا) التي تحتسب فيها المستحقات الكلية من خلال نموذج جونز المعدل وفق الخطوات التالية :

١) قياس المستحقات الكلية المتمثلة في الفرق بين صافي الربح التشغيلي والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية من خلال النموذج الآتي ..

$$1) TACCI,t = \Delta CAI,t - \Delta CLI,t - \Delta Cash i,t + \Delta STDEBTi,t - DEPTNi,t$$

حيث أن:

$TACCI,t$ = المستحقات الكلية للوحدة الاقتصادية خلال المدة t ،
 $\Delta CAI,t$ = التغير في الأصول المتداولة للوحدة i خلال المدة t عدا النقدية ،
 $\Delta CLI,t$ = التغير في الالتزامات المتداولة للوحدة i خلال المدة t ،
 $\Delta Cash I,t$ = التغير في النقدية وما يعادل النقدية للوحدة i خلال المدة t ،
 $\Delta STDEBT i,t$ = التغير في الديون طويلة الأجل المدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للوحدة i خلال المدة t ، أو بعبارة أخرى الديون طويلة الأجل التي تضيح مستحقة في الأجل القصير (السلف المصرفية).

$DEPTNi,t$ = قسط الاندثار السنوي والإطفاء للوحدة i خلال المدة t .

^٨ الهبيي ، إسراء كاظم عبيد حسن و خلف ، صلاح نوري ، أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٣ _ الفصل الثاني _ لسنة ٢٠١٣ ، ص ٢٦٤

ثانياً: يتم تقدير معالم النموذج الذي سيتم من خلاله احتساب المستحقات الاختيارية $(DACi,t)^9$ من خلال معادلة الانحدار الآتية والتي تتم لمجموعة وحدات العينة في كل سنة على حدة :

$$2) TACCi,t / Ai, t-1 = \alpha_1 (1/Ai, t-1) + \alpha_2 (\Delta REVi,t - \Delta RECi,t) / Ai, t-1 + \alpha_3 PPEi,t / Ai, t-1 + Ei,t \dots\dots\dots$$

حيث أن :

$TACCi,t$ = المستحقات الكلية للوحدة الاقتصادية خلال المدة t

$\Delta REVi,t$ = التغير في إيرادات الوحدة i خلال المدة t ،

$\Delta RECi,t$ = التغير في حسابات تحت التحصيل للوحدة i خلال المدة t ،

$PPEi,t$ = العقارات والممتلكات والآلات للوحدة خلال المدة t ،

$Ai, t-1$ = إجمالي أصول الوحدة i عند نهاية المدة $(t-1)$ ،

Ei,t = الغلط العشوائي

ثالثاً : تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية $(NDACi,t)^{10}$ لكل وحدة من وحدات العينة على حدة وخلال كل سنة من سنوات الدراسة من خلال معالم النموذج السنوية المقدرة أعلاه $(\alpha 1$ و $\alpha 2$ و $\alpha 3)$ من خلال المعادلة التالية :

$$3) NDACi,t = \hat{\alpha}_1 (1/Ai,t-1) + \hat{\alpha}_2 (\Delta REVi,t - \Delta RECi,t) / Ai,t-1 + \hat{\alpha}_3 PPEi,t / Ai,t-1 \dots\dots\dots$$

رابعاً : يتم احتساب المستحقات الاختيارية $(DACi,t)$ لكل وحدة بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية.

$$4) DACi,t = TACi,t - NDACi,t \dots\dots\dots$$

خامساً : - يتم حساب متوسط المستحقات الاختيارية لكل وحدة اقتصادية على حدة وذلك لغرض المقارنة والتصنيف إلى وحدة ممارسة وغير ممارسة لإدارة الأرباح.

سادساً : تعتبر الوحدة الاقتصادية ممارسة لإدارة الأرباح إن كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في السنة تساوى أو تزيد عن قيمة متوسط مستحقاتها الاختيارية ، بينما تعتبر الوحدة غير ممارسة لإدارة الأرباح إذا انخفضت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في السنة عن قيمة متوسط مستحقاتها الاختيارية .

٤ _ الفصل الرابع الدراسة الميدانية

٤ _ ١ المبحث الأول ... منهج الدراسة

فضلاً عن المنهجين الوصفي التحليلي و العلمي اللذين تناولتهما الدراسة في إطارها النظري، فإن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي يتعلق في بيان أثر تشريع دوران مدقق الحسابات الخارجي في موضوعية مهنيته وكفاية أدائه وتعزيز استقلاليته وتكريس فكرة تخصصه - وهي دراسة تطبيقية، من خلال الاستبانة (Questionnaire) التي تم إعدادها لهذا الغرض ، وزعت على العاملين في مجال التدقيق والرقابة والحسابات وهذه تمثل المجتمع الأصلي، أي تم استخدام أسلوب الحصر

⁹ المستحقات الاختيارية Discretionary Accruals تعني المستحقات التي تنشأ من المعاملات أو المعالجات المحاسبية التي يتم اختيارها لغرض المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح، و تنشأ نتيجة اختيار الإدارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية البديلة والمتاحة أمامها بهدف تضخيم أو تخفيض الأرباح عن غير حقيقتها .

¹⁰ المستحقات الغير اختيارية : Non - Discretionary Accruals تعني المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية في المدة الحالية، و التي تعتبر طبيعية بالنسبة للوحدة ، بحيث تعكس مستوى أداء الوحدة الاقتصادية ، استراتيجيتها ، اتفاقيات العمل، الأحداث على المستوى الكلي، و العوامل الاقتصادية الأخرى . (القناني ، ٢٠١٠)

الشامل بلغ عددها (٦٤) استبانة ، أعيد منها (٤٩) استبانة ، أي بنسبة توفيق (٧٦ %) ، ولعمري تعد نسبة معقولة قياساً للأبحاث المماثلة . وقد زينت الدراسة استخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Science SPSS) في تحليل الاستبانة ، كذا استخدمت التحليلات الإحصائية التي تفي والهدف من هذه الدراسة .

٤ _ ١ _ ١ أداة الدراسة

استخدمت الاستبانة كونها إحدى الأدوات الدراسية ، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى أربعة ميادين تمحورت في الآتي

المحور الأول يبحث في العلاقة بين التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي، وتحسين جودة عملية التدقيق و تعزيز موضوعية ومهنية أدائه واستقلاله ، ويضم ١١ متغيراً ،

المحور الثاني يبحث في العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي وأثره على زيادة تراكم الخبرة والمعرفة بالصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق ، ويضم ١٠ متغيرات ،

المحور الثالث يبحث في أثر علاقة الخدمات المحظورة وفقاً لقانون (5- Sarbanes Oxley) وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تغيير (دوران) مدقق الحسابات الخارجي لإضرارها بشروط الاستقلالية ، ويضم ٧ متغيرات .

المحور الرابع يبحث في أثر علاقة وجود مدة التسكين (التجميد) في تغيير مدقق الحسابات الخارجي اتفاقاً مع النزعة الإنسانية وخلجات النفس البشرية . ويضم ٧ متغيرات .

٤ _ ١ _ ٢ صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة ...

احتساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها ٣٥ مفردة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل متغير والدرجة الكلية للمحور التابع له .

يبين الجدول رقم (١) أدناه مدى ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن محتوى كل مجال من مجالات الاستبيان له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (٠.٠٥) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل منها أقل من ٠.٠٥ ، وقيمة (r المحسوبة) أكبر من قيمة (r الجدولية) ، (عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية ٢٨) والتي تساوي ٠.٣٦١ وكما يلي؛

جدول رقم (١)
صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
١.	بين التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي ، وتحسين جودة عملية التدقيق	0.916	0.000
٢.	التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي وأثره على زيادة تراكم الخبرة	0.669	0.000
٣.	الخدمات المحظورة وفقاً لقانون (5- Sarbanes Oxley) وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تغيير (دوران)	0.891	0.000

		دوران) مدقق الحسابات الخارجي	
0.000	0.784	مدة التسكين (التجميد) في تغيير مدقق الحسابات الخارجي اتفاقا مع النزعة الإنسانية	٤.

٤ _ ١ _ ٣ ثبات فقرات الاستبانة

بهدف الوقوف عند ثبات أسئلة الاستبانة فقد تم الاستعانة بطريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient لذات العينة الاستطلاعية . إذ تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور من محاور الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط (Spearman-Brown Coefficient) باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية :

معامل الثبات $= \frac{2r}{1+r}$ حيث (r) معامل الارتباط، وقد بين الجدول رقم (٢) أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان إذ تراوحت بين 0.8205 و 0.9261 ، وقد بلغت قيمة معامل الثبات الكلي لجميع الفقرات 0.9030 مما يطمئن الباحث من استخدام أداة الدراسة بعد التوكل على الله في مواصلة منواه .

جدول رقم (٢) معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	محتوى المحور	التجزئة النصفية		
		عدد المتغيرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
١.	بين التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي ، وتحسين جودة عملية التدقيق	11	0.6956	0.8205
٢.	التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي وأثره على زيادة تراكم الخبرة	10	0.7534	0.8594
٣.	الخدمات المحظورة وفقا لقانون (Sarbanes Oxley -5) وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تغيير (دوران) مدقق الحسابات الخارجي	7	0.7426	0.8523
٤.	مدة التسكين (التجميد) في تغيير مدقق الحسابات الخارجي اتفاقا مع النزعة الإنسانية	7	0.8624	0.9261
مجموع المحاور		35	0.8232	0.9030

٤ _ ٢ نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها ..

٤ _ ٢ _ ١ اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمغوروف- سميرنوف) One-Sample "Kolmogorov Smirnov Test" ...^{١١}

يستعين الباحث بعد الله باختبار كولمغوروف- سميرنوف لمعرفة كون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه ، وهو اختبار يراه أهل التنظير ضروري في حالة اختبار الفرضيات ، حيث معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً . ويوضح الجدول التالي رقم (٣) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أكبر من 0.05 (sig. > 0.05) ، وهذا دليل لمن يطلب الدليل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبما يتيح استخدام الاختبارات المعلمية .

جدول رقم (٣)
اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	محتوى المحور	عدد المتغيرات	قيمة الاختبار Z	مستوى دلالة $\alpha = .05$
١.	بين التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات ، وتحسين جودة عملية التدقيق	11	0.891	0.401
٢.	التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات وأثره على زيادة تراكم الخبرة	10	1.014	0.256
٣.	الخدمات المحظورة وفقاً لقانون (Sarbanes Oxley -5) وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تغيير (دوران) مدقق الحسابات	7	1.171	0.129
٤.	مدة التسكين (التجميد) في تغيير مدقق الحسابات اتفاقاً مع النزعة الإنسانية	7	1.170	0.129
مجموع المحاور		35	0.987	0.282

٤ _ ٢ _ ٢ اختبار فرضيات الدراسة :

لأجل إتمام الدراسة النظرية ورफدها بما يعزز مفترضاها فقد استعين بعد الله باختبار T للعينه الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، والجدول التالي تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن و النسبي وقيمة (t) ومستوى الدلالة لكل فقرة ، وتكون الفقرة متوافقة بمعنى أن أفراد العينة يؤيدون ما ذهبوا إليه متغيراتها إذا كانت القيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي 1.6918 ، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05. والوزن النسبي أكبر من 60% ، وتكون الفقرة متخالفة بمعنى أن أفراد العينة لا يستجيبون لمتغيراتها إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أصغر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي 1.6918 - ، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05. والوزن النسبي أقل من 60% . وتكون آراء العينة في محتوى الفقرة محايدة إذا كانت قيمة مستوى المعنوية أكبر من 0.05 .

^{١١} اعتمد مضمونه من موقع ذكر في قائمة المصادر

٤ _ ٢ _ ٢ _ ١ تحليل متغيرات المحور الأول (الفرضية الأولى) " لا توجد علاقة
معنوية ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي ، وتحسين جودة عملية
التدقيق و تعزيز موضوعيته ومهنيته وكفاية أدائه واستقلاله ، "

الجدول رقم (٤) يبين نتائج تحليل متغيرات المحور الأول

ت	متغيرات المحور	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
i.	يمثل استقلال وموضوعية المدقق الخارجي عماد لمصادقية مهنة التدقيق وأحد أهم مصادرها	4.319	86.38	14.425	0.000
ii.	لا تتعقب جودة عملية التدقيق باستمرارية فحص حسابات الوحدة من قبل مدقق بذاته لأمد طويل .	3.618	73.62	7.177	0.000
iii.	التبرير وإه لبعض الإشكاليات المهنية أو الفنية بين المدقق وعمله إلى امتدادية زمن العلاقة بينهما في العمل .	3.4715	69.43	5.032	0.000
iv.	ليس لطول أمد العلاقة بين المدقق الخارجي وعمله أن تقضي إلى تآكل تدريجي لنزاهة وصدق المدقق مما يحد من جودة عملية التدقيق .	3.1715	63.69	1.736	0.000
v.	يرى البعض أن ليس لطول المدة التعاقدية بين المدقق وعمله حجة لتطابق المنافع بينهما مما لا يضر بعملية جودة التدقيق .	3.475	69.50	5.037	0.000
vi.	دوران المدقق أو تغييره إلزاميا لأكثر من ٥ سنوات لا يحسن من جودة عملية التدقيق .	3.6915	73.83	8.414	0.000
vii.	فكرة تغيير المدقق الخارجي بعد كل خمس سببه الانهيارات التي حدثت لكبريات الشركات العالمية في الولايات المتحدة وغيرها من الدول ليحول دون تكرار ذلك .	3.752	75.04	8.368	0.000
viii.	ريما تعتبر طول مدة الإبقاء على مدقق خارجي توكيدا في استقلاليته بسبب العلاقة الشخصية التي تزيد أوأصرها بمرور الزمن وبالتالي تؤثر إيجابا على عملية التدقيق .	3.532	70.64	5.413	0.000
ix.	طول مدة بقاء المدقق الخارجي مع عمله لا يجعل العمل التدقيقي روتينيا ، خالٍ من الإبداع .	3.6385	72.77	6.769	0.000
x.	مع طول أمد التعاقد يكون المدقق الخارجي أكثر توفيقا مع عمله بصدد القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير المالية	3.7625	75.25	10.294	0.000
xi.	هل ترى أن تغيير المدقق بعد كل خمس سنوات من العلاقة التعاقدية مع عميل التدقيق يجعله في وضع يستطيع معه مقاومة الضغوط التي تمارسها الإدارة عليه، وتسمح له بأداء عمله بحرفية وموضوعية أفضل ، مما يزيد من جودة عملية التدقيق .	4.014	80.28	13.289	0.000
إجمالي المحور		3.684	73.68	8.254	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 ودرجة حرية 34 تساوي 1.6918 .

في العموم يتبين أن الوسط الحسابي لجميع متغيرات المحور الأول (يوضح أثر التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق و تعزيز موضوعيته ومهنيته وكفاية أدائه واستقلاله) يساوي 3.684 (الدرجة الكلية ه على وفق مقياس ليكرت) والوزن النسبي يساوي 73.68% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ، وقيمة " t " المحسوبة تساوي 8.254 وهي أكبر من قيمة " t " الجدولية والتي تساوي 1.6918 ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وذا أقل من 0.05 ، فالخلاصة أن التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي كونه مدققا لحسابات عميل ما لا فاعلية له في تحسين جودة عملية التدقيق و تعزيز موضوعية ومهنية وكفاية أداء مدقق الحسابات واستقلاله وإن طال مدت التعاقد بينهما .. ويرجع الباحث أن النتائج من وجهة نظر العاملين في أنشطة التدقيق والرقابة والحسابات لا تعبر التغيير الإلزامي الأهمية التي زمر لها البعض وذا ناتج عن واقع التجربة العملية والتي وجد فيها مفردات العينة محل الدراسة أن طول المدة مع كونها قد تولد نوع من التآلف والعلاقات الشخصية المحبذة بيد أنها لا يحق بل لا يجوز لها أن تترك بصمات التأثير على استقلالية مدققي الحسابات وموضوعية المهنة ونزاهة أدائه .

ما ورد في أعلاه يخالف ما توصلت إليه دراستا د. يوسف محمود جربوع : 2008 ، و آية جار الله نعمان الخزندار : 2008 ، إذ اتفقت الدراستان عند أن طول المدة التعاقدية بين المدقق وعميله تنقص من موضوعيته واستقلاله، كذا دراسة Kemp Robert et al. : 1983 التي توصلت أن التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي يعد أمرا حيويا ، وتقاطعت مع Nashwa George : 2004 التي أيدت التغيير الإلزامي للمدققين كنتيجة لطول أمد العلاقة التعاقدية بين المدققين وعملائهم وذا من شأنه يقود إلى فساد الشك المهني عندهم وإضعاف حيادهم واستقلالهم ، كذلك دراسة Li and Wang : 2005 والتي توصلت إلى أن مدة خدمة المدقق تؤثر على استقلال المدقق وأن الشركات المدرجة في السوق عليها أن تطبق التغيير الإلزامي. ثم دراسة Copley and Doucet : 1993 وفيها يرى الباحثان أنه كلما طال مدة الارتباط بين المدقق والعميل زادت فرصة تدني كفاءة عملية التدقيق، ولقد أوصت الدراسة بضرورة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي .

،. بينما وردت دراستي Stephen A. Zeff، و Walker et al. في 2003 ، 2001 على الترتيب متوافقتي النتيجة مع ما ذهبت إليه افتراضية البحث في أعلاه وتوصلتا { أن التغيير الإلزامي غير ضروري لجودة عملية التدقيق } .

٤ _ ٢ _ ٢ تحليل متغيرات المحور الثاني (الفرضية الثانية) "العلاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق التغيير الإلزامي الحضيف لمدقق الحسابات الخارجي وأثره على زيادة تراكم الخبرة والمعرفة بالصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق . "

جدول رقم (٥) يبين نتائج تحليل متغيرات المحور الثاني

ت	متغيرات المحور	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
i.	ربتما تحسّن جودة عملية التدقيق توافر المعرفة التخصصية في صناعة عميل التدقيق لدى المدقق الخارجي	4.156	83.12	10.315	0.000
ii.	إن لم تكن الخبرة الفنية والمهارة العملية والفطنة الذاتية	4.1845	83.69	11.656	0.000

				ركنا مهما لما اعتبرت معيارا لممارسة المهنة .	
0.000	10.986	83.97	4.1985	اشترطت المعايير الدولية للتدقيق المقبولة قبولا عاما توافر المؤهلات العلمية لدى المدقق الخارجي كيما يحسن جودة عملية التدقيق ويعزز موضوعيته واستقلاله وكفاءته .	.iii
0.000	12.223	86.81	4.3405	لغرض تحديد الهدف من التدقيق يجب على مدقق الحسابات التعرف بل وتحديث التعرف بنشاط الوحدة الاقتصادية .	.iv
0.000	9.045	83.33	4.1665	جعل دليل التدقيق رقم (٦) المعرفة بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية كالعوامل الاقتصادية العامة وظروف الجهة القطاعية المؤثرة في أعمالها شرطا واجبا مما يشجع التخصص المهني للمدقق .	.v
0.000	8.214	81.56	4.078	فهم المدقق الخارجي للخطوات الإجرائية واستراتيجيات العمل للوحدة الاقتصادية يؤكد إيجابية الفحص المتعمق المبني على الخبرة والمهارة .	.vi
0.000	7.193	80.85	4.0425	التعرف على طبيعة العمل يساعد مدقق الحسابات الخارجي على تشخيص الأحداث والممارسات والمعلومات التي قد يكون لها تأثيرا أساسيا على البيانات المالية ... وهنا تفيد تراكم الخبرة في تقليص الوقت والجهد وبالتالي تخفيض التكاليف وتقليل المخاطر .	.vii
0.000	5.377	82.34	4.117	برنامج التدقيق يتطلب اجتهادا من المدقق الخارجي بعد الفهم والمعرفة الدقيقة بالنظام المحاسبي المطبق وتوظيف ما يراه الأوفق لإنجاح عملية التدقيق وذا يتطلب مهارة عالية منه .	.viii
0.000	12.858	86.60	4.33	ألا تعتقد بأهمية امتلاك المدقق الخارجي المهارة الكافية للإشراف على عمل المساعدين لتأمين تحقيق أهداف التدقيق وضمان القناعة المعقولة بكفاءة ما تم إنجازه من قبلهم .	.ix
0.000	8.210	80.71	4.0355	يتحدد نطاق التخطيط طبقا لحجم عملية التدقيق والخبرة المترابطة لمدقق الحسابات ومعلوماته عن الوحدة الاقتصادية وطبيعة نشاطها .	.x
0.000	10.673	83.30	4.1665	إجمالي المحور	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 ودرجة حرية 34 تساوي 1.6918 .
 مما ورد في أعلاه وفي العموم يتبين أن الوسط الحسابي لجميع متغيرات المحور الثاني
 (تطبيق التغيير الإلزامي الحضيف لمدقق الحسابات الخارجي وأثره على زيادة تراكم الخبرة
 والمعرفة بالصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق) يساوي (4.1665) والوزن النسبي
 يساوي (83.30%) وذا اكبر من الوزن النسبي الحيادي (60%) ، كما إن قيمة (t) المحسوبة
 عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية (34) تساوي (10.673) وهي أكبر من قيمة (t)

الجدولية والتي تساوي عند ذات المحددات (1. 6918) ، مما يدل على أن تطبيق التغيير الإلزامي (دوران المدقق) له أثره على التخصص المهني للمدقق الخارجي في صناعة عميل التدقيق ، والمعرفة الكافية بطبيعة نشاطه والصناعة التي ينتمي إليها في تحسين عملية التدقيق وتعزيز موضوعية واستقلال المدقق ، شريطة أن يكون لأجل إعادة التأهيل والاطلاع على المعارف المستحدثة وإتاحة الفرصة وفسح المجال في سوق العمل وبمدة محدودة لا تتجاوز السنتين .

ويرى الباحث أن النتائج تظهر اتفاق العاملين في أنشطة التدقيق والرقابة والحسابات عند أهمية تخصص المدقق في صناعة العميل لما ينتج عنها جودة في أداء المدقق الخارجي . فضلا عن أن اتفاق النتائج في أهمية التخصص المهني للمدقق الخارجي ومعرفة بصناعة العميل وطبيعة نشاطه والصناعة التي ينتمي إليها تعود إلى أن أداء المدقق يكون أكثر دقة وملائمة للعميل إن توافرت لديه المعرفة المسبقة بصناعة العميل وطبيعة أنشطته ، كذلك بإمكان المدقق أن يصل إلى فهم كامل للإحداث والعمليات والممارسات التي يمكن أن يكون لها تأثير على القوائم المالية وبالتالي على مدى نجاح الشركات المساهمة بيسر وأفق أوسع ومدارك أفضل .

تتوافق هذه النتائج مع التنظير الذي قدمه د. يوسف محمود جربوع : 2004 وفيها يرى إن أحد العوامل التي تفقد المدقق الخارجي موضوعيته واستقلاله تنهض عند عدم ممارسة الشك المهني في عملية التدقيق ، علاوة لنقص الكفاءة المهنية عنده ، وأيد هذا المذهب ما أورده يوسف عبدالله بأسودان وآخرون : ٢٠٠٤ في دراستهم أن العوامل التي تؤثر على استقلال المدقق الخارجي هي عوامل ذات علاقة بضعف التأهيل العلمي ، و عوامل بخدمات أخرى يقدمها المدقق خلاف خدمات التدقيق ، ثم دراسة " David B. Citron : 2003 " والتي أوصت بضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين .

٤ _ ٢ _ ٢ _ ٣ تحليل متغيرات المحور الثالث (الفرضية الثالثة) " لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية للخدمات المحظورة وفقا لقانون (5- Sarbanes Oxley) وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تنفيذ دوران مدقق الحسابات الخارجي لإعسار إضرارها بشروط الاستقلالية . "

جدول رقم (٦) يبين نتائج تحليل متغيرات المحور الثالث

ت	متغيرات المحور	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
i.	دوران المدقق الخارجي الرشيد قد يسهم في الحد من ممارسة الخدمات المحظورة وفقا لـ SOX كخدمات مسك الدفاتر للعميل .	3.9675	79.35	13.905	0.000
ii.	ألا ترى أن في تغيير مدقق الحسابات الخارجي إسهامة في فهم أفضل وخبرة أوسع للخدمات المحظورة وفقا لـ SOX كتسجيل وترحيل العمليات المالية في دفاتر يومية العميل .	3.774	75.48	10.452	0.000
iii.	عند تغيير المدقق الخارجي يجب عليه عدم القيام بأي دور وظيفي أو إداري للعميل حسب ما جاء في الخدمات المحظورة وفقا لـ SOX لما له من أثر سلبي على استقلاله .	3.9355	78.71	14.277	0.000
iv.	إن تطبيق مفهوم دوران المدقق دوريا لا يحد من	3.5725	71.45	6.012	0.000

				الملاذات (الملاجئ) الضريبية التي قد يركن إليها المدقق الخارجي .	
v.	3.903	78.06	12.407	0.000	أ لا تعتقد أنه في تغيير المدقق الخارجي توسيع لنطاق الخدمات المهنية المقدمة وابتعاد عن الخدمات المحظورة .
vi.	3.984	79.68	11.483	0.000	يعتبر تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظا على استقلاله .
vii.	3.7175	74.35	8.564	0.000	إن مساعدة العميل في إعداد أية تقارير مالية خاصة بالوحدة الاقتصادية المكلف بفحص بياناتها تؤثر سلباً على استقلاله وتسهم في تعجيل تغييره .
إجمالي المحور					
	3.9865	79.73	15.185	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " ٠.٥ . و درجة حرية ٣٤ تساوي ١.٦٩١٨

بنظرة شاملة نجد أن الوسط الحسابي لهذا المحور ضاماً لكل متغيراته (الخدمات المحظورة وفقاً لقانون Sarbanes Oxley) قد بلغ (3.9865) أي بوزن نسبي (79.93) يتبين أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس يساوي ٣.٨٤ ، و الوزن النسبي سيضحي ٧٦.٧٣ % وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.6918) ، و مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل من (0.05) بينما قيمة (t) المحسوبة عند ذات المستوى من المعنوية كان (15.185) ، وذا يعني صدق الفرضية الثالثة التي مفادها " لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية للخدمات المحظورة وفقاً لقانون (Sarbanes Oxley -5) وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC) في تنفيذ دوران مدقق الحسابات الخارجي لإعسار إضرارها بشروط الاستقلالية ."

لعله من المفيد الإشارة إلى أن نتيجة هذه الدراسة تقاطعت مع نتائج دراسة (2011 ، Ebimbowei & Keretu) والتي أكدت من خلال النتائج التي توصلت إليها أن تغيير مدقق الحسابات الخارجي يعتبر وسيلة فعالة لإزالة صراعات المصالح المالية. أيضاً دراسة (نسرين محمد منصور ، 2013) التي ترى أن لا مناص من وجود أثر "الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله " . بيد أن الباحث ومن خلال عينة بحثه تحسّل لديه أن المدقق أسمى من أن تغريه ملذات الحياة على حساب سمعته ومكانته المهنية والاجتماعية وتربيته وبيئته الإسلامية ، وإن لا تكاد الساحة تخلو من بضع ملتفين أو ممتننين وليسوا مهنيين .

٤_٢_٣ تحليل متغيرات المحور الرابع (الفرضية الرابعة) " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية عند إبرام مُهْلَة التسكين (التجديد) في دوران مدقق الحسابات الخارجي اتفاقاً مع النزعة الإنسانية وخلقجات النفس البشرية ."

جدول رقم (٧) يبين نتائج تحليل متغيرات المحور الرابع

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	
---------------	--------	--------------	---------------	--

i.	بقاء المدقق مدة محددة لفحص وتدقيق حسابات نفس العميل مع وجود زمن تجميد طويل الأمد يحد من الفهم السليم لجوانب عمله	3.3145	66.29	5.349	0.000
ii.	تعاقد المدقق لمدة طويلة لنفس الوحدة الاقتصادية مع وجود مدة تسكين قصيرة نسبياً يساعده على إصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاله	3.4355	68.71	7.569	0.000
iii.	عودة تكليف المدقق بعد انتهاء مدة التسكين يجعل العمل أكثر كفاءة وقريب من الإبداع مما يؤثر إيجاباً على الاستقلالية	3.734	74.68	12.309	0.000
iv.	معاودة تعاقد المدقق الخارجي مع العميل بعد مدة التسكين يحد أثر العلاقات الشخصية التي ربما من شأنها القبح في الاستقلالية	3.7825	75.65	10.011	0.000
v.	رجوع مدقق الحسابات بعد انقضاء مدة التسكين ربما يسهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الوحدة ويعزز مكانته .	3.871	77.42	13.668	0.000
vi.	وجود مدة التسكين يدعم توازن قوى السوق من ناحية العرض والطلب على فعاليات التدقيق ويقوي الأواصر المهنية .	3.863	77.26	12.333	0.000
vii.	تساعد مدة التجميد (التسكين) في مقارنة مهنية المدقق بين حقبتين ما قبل التغيير وما بعده من ناحية اكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد يتضمنها التقرير .	3.847	76.94	12.864	0.000
إجمالي المحور		3.6925	73.85	18.247	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05. ودرجة حرية ٣٤ تساوي 1.6918

خلاصة التحليل تقر الوسط الحسابي لجميع متغيرات المحور الرابع (إقرار إهمال ومدة توطيّن للنفس البشرية "cooling off period") قد ساوى 3.6925 ، وبالتالي فإن الوزن النسبي سيصبح 73.86% وهذه النسبة أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة (t) المحسوبة تساوي (18.247) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.6918) عند درجة معنوية (0.05) بينما مستوى الدلالة أضحي عند المتغيرات (0.00) .. عند ذلك ثمة إقرار فرضية البحث " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية عند إبرام مُهْلَة التسكين (التجميد) " ^{١٢} في دوران مدقق الحسابات الخارجي اتفاقاً مع النزعة الإنسانية وخلجات النفس البشرية ."

ومع ذا فإن ما زبر يخالف ما أوصت به الدراسة (الصادرة عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية في 2014/01/12) بتطبيق مفهوم تدوير مدققي الحسابات داخل الهيئات والمؤسسات المستقلة والشركات الحكومية وذلك حفاظاً على استقلاليّتهم في توصياتها رقم (٤) إذ جعلت المدة المنوه عنها مشروطة بأن يتولى مجلس الإدارة وضع سياسة تنص على تدوير وتغيير مراقبي الحسابات الخارجيين كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظاً على استقلاليّتهم، فأوردت "ضرورة التعريف بأهمية وجود فترة التهئة وهي الفترة التي تقع بين ترك مراقب الحسابات الخارجي

^{١٢} في رأي الباحث أن تكون الكلمة (توطيّن) بمعنى الهينة والإعداد النفسي أولى من (التسكين) بمعنى الهدة والتمكين أو (التجميد) والتي تستلزم الخلو من

الحركة أو التواصل فيها شيء من القسوة المعنوية .

للمؤسسة محل التدقيق قبل ان يسمح له بتقديم خدمات التدقيق مرة أخرى لنفس المؤسسة وقد حددها قانون Sarbanes Oxley الأمريكي بخمس سنوات . " <http://alwatan.kuwait.tt/article/details.aspx?id=330317> .

وهكذا جاءت دراسة (محمود رجب ياسين غنيم) بجعل تأثير طول أمد التعاقد بين المدقق الخارجي والوحدة الاقتصادية محل التدقيق سلبي على استقلاله المهني وما ذاك إلا نتيجة الألفة التي (قد) تتكون بينهم ، وأكثر ... تأثير سلبي على الشك المهني له ، نتيجة ما استقر في ذهن المدقق الخارجي من سمعة طيبة حول نظم وحدة العمل . بينما يرى (الرفاعي إبراهيم مبارك ، 2010) لا توجد علاقة بين جودة عملية التدقيق وطول زمن التعاقد .

٥ _ الفصل الخامس ... النتائج والتوصيات

٥ _ ١ النتائج

تقول العامة كل ورثة مصيرها الذبول والشمس لا بد لها من أفول ، وأقول كل بحث لا بد فيه من حلول وكل جهد يرفض أو يرفض القبول . وفي شاطئ الختام يضع الباحث علامات استخلصها من سير السرد والتطبيق يوجزها في الآتي ..

١. إن فكرة تغيير المدقق الخارجي تنهض حيثما أمست أزمة اقتصادية أو نكبة مالية ألمت بوحدة اقتصادية ما .. بسبب ما قد تواجهه من تدني في قيمة أسهمها في سوق التداول وبالتالي تتلاشى حقوق المساهمين أو تغادرها جماعة المستثمرين المرتقبين .

٢. يدور تباين الآراء بين مؤيد ومعارض لموضوع التغيير الإلزامي (الدوران) للمدققين الخارجيين ، بيد أن الأدلة المؤازرة لكل وجهة نظر قد تكون غير قاطعة أو أنها غير صالحة، و ما برحت القضية محل سجال وإشكالية مطروحة للبحث العلمي وتحتاج المزيد من التمحيص .

٣. الآراء المناصرة لموضوع الدوران ترى أن له تأثيراً إيجابياً على جودة عملية التدقيق، نتيجة التأثير الإيجابي على الاستقلال المهني والشك المهني (Professional skepticism) مما يدعم قدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية، فضلاً عن الثقة في القوائم المالية، وأسعار الأسهم في الشركة محل التدقيق . بينما الآراء الخاذلة لدوران المدقق ترى أن له تأثيره السلبي على جودة عملية التدقيق في الأجل القصير، نتيجة إتضاع حجم المعرفة وسفول التأهيل المهني أو التدريب العملي ثم ارتفاع التكاليف.

٤. مع إن موضوع استقلال وحياد المدقق الخارجي وموضوعيته يعتبر من الأمور الرفيعة التي يجب على المنظمات الراعية للمهنة والأساتذة المتبحرين والمنظرين الاهتمام بها _ وليس أدل على ذلك من اعتبارها معياراً من معايير التدقيق الشخصية _ كونها تمثل هامش أمان لمستخدمي التقارير المالية ومستخدمي المعلومات التي تعرضها الشركات في قوائمها المالية .

٥. استراتيجية التخصص المهني القطاعي توثق إيجاباً :

* منحى التعلم (عن طريق زيادة حجم المعرفة التكلفة الأولية لعملية التدقيق حيث

يتم تفادي الكثير من التكاليف التي يتحملها العميل والمدقق) ،

* الشك المهني للمدقق الخارجي، : الأمر الذي يحسن من قدرته على إجابة تقديرات المخاطر المحتملة.

* الاستقلال المهني للمدقق الخارجي : وعليه يحسن من قدرته على عمران قرارات تخطيط عملية التدقيق ،

وذا ينعكس بطريقة غير مباشرة عند تعزيز قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، ثم التقليل من احتمالية إعادة إعداد البيانات الجوهرية للقوائم المالية .

٦. تساؤل وجود تأثير لحجم مكتب التدقيق على العلاقة بين دوران المدقق الخارجي ورأي المدقق في ظل اختلاف جودة التدقيق، بمعنى أن لجوء الشركات لتدقيق قوائمها المالية من خلال شركات مقتدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية مقارنة مع مكاتب التدقيق الأخرى لا يؤثر على رأي المدقق في هذه الشركات وإنما الذي يؤثر عليه هو جودة البيانات المالية وخلوها من التحريفات .

٧. معظم الشركات المساهمة المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية لم تلتزم بتغيير مدقق حساباتها الخارجي كل خمس سنوات، حيث يستمر المدقق في تدقيق القوائم المالية لأكثر من خمس سنوات وذلك لغياب تشريعات وتعليمات ملزمة بالخصوص، فضلا عن محدودية شركات التدقيق المعتمدة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين .

٥ _ ٢ التوصيات ..

١. ضرورة أن يمارس المدقق الخارجي الشك المهني عند فحصه حسابات عميل التدقيق والذي يتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها، إذ أن المدقق الذي يفقد هذه الصفة (الشك المهني) يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات .
٢. إصدار تشريعات تمهد بها الشركات المساهمة المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية على التدوير الإجمالي للمدقق الخارجي كل مدة زمنية معينة ، ليس طعنا في مهنيته أو اتفاقا مع تبريرات إبعاده إنما مراعاة لسوق العمل ولإتاحة الفرصة أمام المدقق لتوسعة معارفه وتطوير مهاراته وإدراك ما لأثر إشراك الغير في عمل يؤديه بنفسه على أن لا يزيد بأي حال عن سنتين
٣. مراعاة أهمية تطبيق استراتيجية التخصص القطاعي للتغلب على الآثار السلبية الناتجة عن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي (منحى التعلم ، الكلفة الأولية لعملية التدقيق) ، ودعم الآثار الإيجابية لهذه السياسة (الشك المهني والاستقلال المهني) . والنظر إلى متغيرات مستقلة أخرى كالأنعاب ، حدة المنافسة ، والقدرة التفاوضية بجانب المتغيرات الواردة في الدراسة .
٤. العمل على إيجاد مؤشر رئيس عن جودة التدقيق وكفاءته ، بحيث يطلب من شركات التدقيق الإفصاح عنه ، على أن يتضمن هذا المؤشر العناصر الرئيسية المؤثرة في الجودة ، كتخصص المدقق في صناعة العميل ، والتزامه بمعايير رقابة الجودة . ومتابعة تجارب بعض الدول التي طبقت سياسة التغيير الإلزامي في الماضي والاستفادة من هذه التجارب والأسباب التي أدت إلى إلغاء هذه المتطلبات أو تعديلها .
٥. مواصلة تقديم الدراسات والبحوث في هذا المجال والتي تأخذ في الاعتبار العديد من الجوانب والمتغيرات الأخر والتي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة _ قد ذكر بعضها قبالا _ ، والتي يمكن أن تلقي مزيداً من الضوء على موضوع دوران مدقق الحسابات ، استكمالاً للتمهيد ومراعاة للتجديد وردء للتهديد ثم دفعا للوعد والوعيد ، منها ...
- ٥.١. دراسة أثار سلوك المدقق الخارجي في زمنين (ما قبل الدوران وما بعده) على الاستقلالية .
- ٥.٢. مدى تأثير مدة التسكين (التجميد والأولى التوطين) على المدقق والعميل .
- ٥.٤. تبيان تأثير ضغوطات العمل على وجوبية تغييره .
- ٥.٥. قياس واختبار أثر برامج التعليم المحاسبي على إمكانية تطبيق استراتيجية التخصص المهني في صناعة عميل التدقيق .
- ٥.٦. أثر المتغيرات الاقتصادية لبيئة الممارسة المهنية على تفعيل استراتيجية التخصص المهني .
- ٥.٧. دراسة أثر تكنولوجيا المعلومات واستخدام البرمجيات الحاسوبية في عملية التدقيق .

٥.٨. دراسة استخدام قواعد حوكمة الشركات المساهمة كونها من آليات تطوير استراتيجية التخصص المهني للمدقق في صناعة عميل التدقيق .

مراجع البحث

- (١) القرآن المجيد
- (٢) القانون المدني العراقي
- (٣) قانون العقوبات العراقي

مصادر البحث

أولا ... باللغة العربية ..

- (١) باسودان، يوسف عبدالله و مصطفى، صادق حامد والمعتاز، إحسان صالح، "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة السعودية"، دورية الإدارة العامة، المجلد (٤٤)، العدد (١)، ٢٠٠٤ .
- (٢) توماس ، وليم ، و هنكي ، امرسون ، " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ، ترجمة د/ احمد حامد حجاج و د/ كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر – الرياض ، ١٩٨٩
- (٣) جربوع ، يوسف محمود ، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله " {دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين} مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول ، كانون الثاني ٢٠٠٨ .
- (٤) حسنين ، طارق محمد ، وقطب ، أحمد سباعي ، " دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد ٦٠ ، ٢٠٠٣ .
- (٥) 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 ، بغداد ، العراق ، ٢٠٠٨ .
- (٦) الخزندار، آية جار الله نعمان ، (مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٨ .
- (٧) سعيد، عهد علي ، (الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا ، دراسة ميدانية)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، جامعة تشرين ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، سوريا، ٢٠٠٩
- (٨) شاهين ، علي عبدالله أحمد ، " إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية _ دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية " ، كلية التجارة – الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، ٢٠١١ .
- (٩) طلبة، علي إبراهيم، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين فشل / نجاح المراجعة والإحلال، (التدوير) الإلزامي للمراجع - دراسة تجريبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد (٣) ، (٢٠٠٠) .

(١٠) عيسى، سمير كامل محمد ، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة لأرباح - دراسة تطبيقية" - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية ، مجلد ٤٥ ، العدد ٢ ، ٢٠٠٨ .

(١١) الفضل، مؤيد محمد علي ، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق- دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين" ، رسالة ماجستير، جامعة القادسية ، العراق، ٢٠٠٣ .

(١٢) القثامي ، فواز سفير ، " إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد : ٠١ ، المجلد رقم : ٤٧ ، الاسكندرية ، مصر ، حزيران ٢٠١٠ .

(١٣) قطب، أحمد ، (العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - دراسة تحليلية ميدانية)، رسالة ماجستير، قطر، ٢٠٠٨ .

(١٤) مبارك، الرفاعي إبراهيم ، " التغيير الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة دراسة - تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية "، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأخير، ٢٠١٠ .

(١٥) المسواك ، حميد عبدالله علي ، "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة أسبوط ، جمهورية مصر العربية ، ٢٠٠٩ .

(١٦) مشتهى ، صبري ماهر ، " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على

رأي مدقق الحسابات الخارجي " ، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، قسم المحاسبة ، جامعة القدس المفتوحة ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، ٢٠١٤ .

(١٧) منصور ، نسرين محمد ، "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة) " ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، غزة / فلسطين ، ٢٠١٣

ثانيا ... باللغة الإنجليزية

1. Allen, D.G. and McDermott, K , "Accounting for Success: A History of Price Waterhouse Company in America 1890-1999", Poston: Harvard Business School Press, 1993 .
2. Alope, G. and Moon, D., "Does Auditor Tenure Impair Audit Quality?", SEC, 2003.
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SEC Practice Section, "Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicity Held Companies", 1992 .
4. Barbadillo, Emiliano and Carrera Nieves, (Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain), Journal of Practice & Theory 28 (1), 2009.

5. Catanach, A. and Walker, P.L. (1999), **"The International Debate Over Mandatory Audit Rotation: A Conceptual Research Framework"**, Journal of International Accounting, Auditing Taxation, Vol. (8), 1999 .
6. Citron, David B., **"The UK's Framework Approach to Auditor Independence and Commercialization of the Accounting Profession"**, Accounting Auditing and Accounting Journal, 14(2), 2003 .
7. Copley, P. and Doucet M. S., **"Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits"**, Public Budgeting & Finance 13, 1993 .
8. Daugherty, B., Dickins, D. and Higgs, J. **Mandatory Audit Partner Rotation: Partners Perceptions Of Benefits And Costs, And Implications For Future Research** , Work paper, University of Wisconsin –Milwaukee, integrated research, USA , 2010 .
9. Dechow, P.M., R. G. Sloan, and A. P. Sweeny, **" Detecting Earnings Management"**. The Accounting Review, V. 70 , 1995 .
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. Ewelt-Knauer , Corinna ‘Gold A. ‘Pott C., **What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation**, This report is published for the Research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) , 2012 .
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. GAO, **" Publica Accounting Firms, Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation"**, 2003.
14. Gates, S. K., Lowe, J. D., Reckers, P. M., **"Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation"**, Managerial Auditing Journal 22(1), (2007).
15. George D. Anderson and Robert C . Ellyson .Restructuring Professional standards: The Anderson report - Journal Accountancy September , . 2006.

16. George, N., **"Auditor Rotation and the Quality of Audits"**, The CPA Journal 74 (12), 2004 .
17. 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.
18. Jean Bedard, Sonda Marrakchi Chtourou, and Lucic Courteau, **"The Effect of Audit Committee expertise, aggressive earnings management"** . Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 23, No. 2, 2004.
19. Kemp, R. S., Reckers, P. M. J. and Arrington, C. E., **"Bank Credibility: The Need to Rotate Auditors"**, Journal of Retail Banking, 5(1), 1983 .
20. Li, B. and Wang P., **"The Empirical Research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation"**, Journal of Modern Accounting and Auditing 1(5), 2005 .
21. Mustafa, Diana and Hussein, 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.
22. SDA Universita Bocconi , **"Executive Summary On the Impact of Mandatory Audit Rotation on Audit Quality and Audit Pricing: The Case of Italy"**, 2002.
23. Solomon, I., Shields, M. D. and Whittington, R. O. , **"What Do Industry Specialist Auditors Know?"**, Journal of Accounting Research, Volume 53, Issue 1, March 2015
24. Subramanyam, K. R., **"The Pricing of Discretionary Accruals"**. Journal of Accounting and Economics, 1996 .
25. 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.
26. Walker, P.L., Lewis B.L. and Casterella J.R., **" Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence"**, Accounting Enquiries 10 (2), 2001 .
27. Walter, P. L., Lewis, B. I. and Casterell, J. R. , **"Mandatory Auditor Rotation: Arguments and Current Evidence"**, Critical Perspective on Accounting Conference, 1999.

28. Zeff, S. A., "Du Pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms " , Journal of Accounting and Public Policy , 2003 .

ثالثا ... من الشبكة الدولية ...

- 1) Gallagher, M, and Richson, B 2012. **Mandatory Audit Firm Rotation Why Other Changes Would Be Better for investors.** Point of view. <http://www.pwc.com>.
 - 2) IFAC , الاتحاد الدولي للمحاسبين ، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ، إصدار ٢٠١٠ . <http://www.ifac.org> .
 - 3) IFAC , الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة ، ، إصدار عام ٢٠٠٩ ، <http://www.ifac.org> .
 - 4) <https://samehar.wordpress.com/2010/02/11/normal-distribution/>
 - 5) https://www.google.iq/?gws_rd=ssl د. يوسف محمود جربوع ، " مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين " ، ٢٠٠٤ .
- محمود رجب ياسين غنيم ، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية " دراسة تطبيقية في البيئة السعودية www.bu.edu.eg/.../Mahmoud%20Ragab%20Yaseen%20Gohnim_Mandatory