



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

مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله

"دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء
الشركات المساهمة العامة، في قطاع غزة"

إعداد

آية جار الله نعمان الخزندار

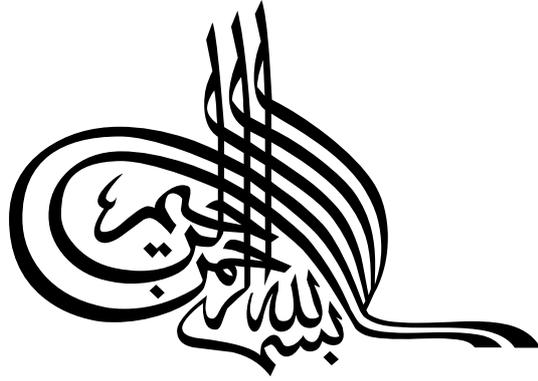
إشراف

الدكتور / يوسف محمود جربوع

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير
في المحاسبة والتمويل

غزة - فلسطين

2008 م - 1429 هـ



(وَاللَّهُ أَخْرَجَكُمْ مِنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ
لَكُمْ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ)

(النحل آية 78)

الإهداء

إلى
روح العطاء الدائم وأعلى وأعز وأطيب ما في الدنيا والدي وأخواتي
وإخواني الأعزاء

إلى روح أمي الطاهرة التي رحلت قبل أن تجني ثمار جهدها

شكر و تقدير

/

الملخص

(6)

.(%76)

(141)

(185)

SPSS

-:

-:

-1

-2

-3

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 at Gaza Province. The questionnaires were (185), the replied The questionnaires were (141), 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 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 a 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 Gaza province, 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.

3	.....	فهرس الجداول	
6	.....	الفصل الأول	
6	.....	مدخل إلي الدراسة	
6	..... -:		-1
8	..... -:		-2
9	..... -:		-3
9	..... -:		-4
10	..... -:		-5
11	..... -:		-6
11	..... -:		-7
11	..... -:		-8
13	.....	الفصل الثاني	
13	.....	واقم مهنة التدقيق في فلسطين	
13 -:		:
14 -:		:
17 -:		:
18 -:		:
20 -:		:
22	.....	الفصل الثالث	
22	.....	التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي: عوامل وآراء	
22 -:		:
22	..... -:		1.
24	..... -:		2.
25	..... -:		3.
26	..... -:		4.
27 -:		:
28	..... -:		1.
28	..... -:		2.
33	..... -:		3.
33	..... -:		4.
34	..... -:		5.

37 -:	:	
37	-:	1.
40	-:	2.
44	-:	3.
45 ...-		4.
47	-:	:
57		الفصل الرابع
57		الدراسات السابقة
57	-:	{ }
59	-:	{ }
67		الفصل الخامس
67		الطريقة والإجراءات
67	-:	1.
68	-:	2.
71	-:	3.
72	-:	4.
82	-:	5.
84		الفصل السادس
84		نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
84	-:((1- Sample K-S) -)	
85		
100	-:	
102		
125		المراجع
125		:
128		:
135		الملاحق
136		ملحق رقم (1)
143		ملحق رقم (2)

فهرس الجداول

68	1
68 جدول 2 توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية	
69	3
69	4
70	5
70	6
71	7
71	8
.....)	9
73 (
.....):	10
()	
75	
.....)	11
76 (
.....)	12
77	
.....)	13
78 (
80	14
81 ()	15
82 معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	16 جدول
84 (1-Sample K-S)	17
.....)	18
87 (
.....)	19
90 ()	
.....)	20
92 (

	)	21
94(	)	22
98(
101		23
		24
103		5
		25
104		
		26
105		
		27
107		
		28
108		
109		29
110		30
111		31
112		32
113	t	33
115		34
116		35
117		36
118		37

الفصل الأول

مدخل إلى الدراسة

- ❖ مقدمة
- ❖ مشكلة الدراسة
- ❖ أهداف الدراسة
- ❖ أهمية الدراسة
- ❖ فرضيات الدراسة
- ❖ مصطلحات الدراسة
- ❖ منهج الدراسة
- ❖ مجتمع الدراسة
- ❖ عينة الدراسة

الفصل الأول

مدخل إلى الدراسة

-1 -:

(2005) .

(Craswell et al, 1995) .

(Ryan, et al., 2001) .

() (ENRON)

Sarben and)

(Oxely, 2002) .

(Petty and Guganesan , 1996)

(2000)

(AICPA, 1992)

(Solomon et al., 1999)

(Zeff, 2003)

-:

:
:

-: -2

.

.

.

" :

."

-:

-1

-2

-3

-4

-5

-: -3

-: -4

:

-1

-2

()

-3

-4

-5

)

-6

(

-:

-5

:

:

"

"

:

"

"

:

"

"

:

"

"

:

"

"

:			"
:	(ج)	(ب)	(أ)
		(د)	(د)
		-:	-6
		1	
		.(SPSS)	
		-:	-7
2			(85)
	(1000)	(4119)	
			3
		-:	-8
		100 ⁴	(85)
		%10	

¹ ملحق رقم (1)
² دليل المحاسب والمراجع الفلسطيني، الإصدار الثاني، إعداد: لجنة مكاتب المحاسبة والمراجعة، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية
³ أ. عبدالله أبو رويضة/ وزارة الإقتصاد الوطني

الفصل الثاني

واقع مهنة التدقيق في فلسطين

المبحث الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في فلسطين

المبحث الثاني: مقومات مهنة المراجعة وتوفرها في البيئة الفلسطينية

المبحث الثالث: التطورات الاقتصادية في الأراضي الفلسطينية وأثرها على مهنة التدقيق

المبحث الرابع: معايير المراجعة لتنظيم الممارسة المهنية

المبحث الخامس: استعراض لبعض المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في قطاع غزة

الفصل الثاني

واقع مهنة التدقيق في فلسطين

:- :

(Helles, 1992)

1948

18/1929

1929

(2004)

(10)

1961

1961

(1961

)

1967

.1929

1986 42

1985 32

1979

1997

1961 (10)

.1993

1961 (10)

()

2004 (9)

(9)

" 2005

)

2004

: (2005

-1

-2

-3

-4

-5

30

-:

:

:

:

.

.

:

:

.

:

.

.

.

:

.

.

.

:

2004 (9)

-:

:

1929

2000

.(2006)
World com & Enron

.(2006)

.(1992)

: (2003)

-1

-2

-3

-4

-5

-:

:

" 9 "

" 22 "

·
:
(2005)

2004

·
:(2005)

·
-

·
-

·
-

·
-

-:

:

() -

.

)

(2002

-

)

.(2004-c

-

(1997)

الفصل الثالث

التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي: عوامل وآراء

**المبحث الأول: الآراء المتباينة حول تغيير أو عدم
تغيير المراجع الخارجي.**

**المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بتنفيذ عملية
المراجعة.**

**المبحث الثالث: العوامل المتعلقة بضعف التأهيل
العلمي والمهني.**

المبحث الرابع: العوامل المتعلقة بتقارير المراجعة.

الفصل الثالث

التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي: عوامل وآراء

-:

:

.1 -:

Du Pont

1911

1927

1954

1928

1954

(Price, Waterhouse & Co.)

(Du Pont)

Du Pont

(Allen and McDernott, 1993)

1939

"Mckesson & Robbins "

(SEC)

.(Walker, Lewis and Casterella, 2001)

1974

()

(Ralph Nader)

(SDA Universita Bacconi, 2002)

Corporate (Accountability Research Group)

1976

.(Holye, J., 1978)

Lee)

1976 (Metcalf

(SEC)

(Hoyle, 1978)

.(Catanch and Walker, 1999)

1992

(Darbyshire, D., 1992)

(AICPA)

.(AICPA, 1992)

1999

.(Banco Economico and Banco Nacional)

2001

-:

.2

(Mautz and Sharaf, 1961)

.(Benson, M., 2002)

US.) SEC commission

(Senate, 1979

.(Brody & Moscové, 1998)

-:

.3

Summer, M.,)

.(1998

Arrundada)

.(and Paz – Ares, 1997

-

-:

-

-

(Simunic, 1980)

(learning curve)

-:

.4

-:

.(Ghosh and Moon, 2005)

Gill and Cossorat,)

. (1993

.(Shockley, 1981)

:
-:
:

-. .1

Gregory & Collier,)
)

(1996
2004

.(2006)

-. .2

-(Thomas, et al., 1983)

-(2003)

()

:

•

-

-

-

-

•

•

:-

:

-

:

-

. : -

-:

-

-

-

-

:

-

:

-

:

-

:

"

:

-

.

.

:

-

.

:

-

.

.

:

-

-:

.3

(2004)

-:

.4

(2004)

-:

.5

(Firth & Smith, 1992), (Abbott & Parker, 2000)

Beattie & Fearnley,)

(1995

(Gregory & Collier, 1996),

.(Hackenbrack & Hogan, 2002)

(2000)

:

◆

◆

◆

◆

◆

◆

-:

:

-

Flesher and)

%90

(Soroosh, 1980

:

-

)

(2000

(Denny, 1983)

: -

.(2001)

: -

(Zoe- Vanna ,1986)

.

: -

(Flesher and

.Soroosh, 1980)

: -

)

.(

: -

(Zoe-Vanna,

.

1986)

: -

(AICPA) 1989 1986

: -

)

.(2000

: -

.(2000)

) : -:
: (-
-) .1
-:(

(Libby 's, 1985)

(Bonner and Lewis, 1990)

(Libby's, 1995)

.(2004-a)

(Jekins, 1990; Guy and Sullivan, 1988; Moir, 1989; Russel, 1986)

(Amhawitz, 1987)

: 1987

.(Amhawitz, 1987)

:

-
-
-
-
-
-

(Jarvis, 1983)

(Mautz and Sharaf, 1961)

(Amhawitz, 1987)

.2

:-

(Bell, 1997)

Emerson,)

.(1993

.(Birnberg and Shields, 1984)

.(DeAngelo, 1981) Williams 1988) ,(Addams et al., 1996)

(Bedard and Biggs, 1991)

(Johnson, Jamal, berryman, 1991) .

(Wright and Wright, 1997)

(Taylor, 1998)

(Solomon et al., 1999)

.(2001

)

-

-

-

)
 .(
)

.(

-
-
-
-
-
-
-

-

-

-

-

-

•
•

)

.(

-

:

•
•
•
•

-

:

•
•
•
•
•

•
•
•
•

.(

)

)

.(

•
•

-:

.3

:(2004-a)

"US General Accounting Office "
1989

.(U.S. GAO, 1989)

-:

.4

(2006)

(Gul, 1991)

.(2001)

(Simunic,1980)

.(1997)

(1997)

Shockley,)

(1981

(AICPA, 1978)

(Francis and simon, 1987) (Palmorse, 1986)

(Simon and Francis, 1988) .(DeAngelo, 1981)

%15

%24

(AICPA, 1992)

(%10)

IFAC

.(IFAC, 1993)

(2006)

- :

:

:

-

-

:(1984) .(2005) :

-
.
-
.
-
:
◆
◆
◆
◆
-
-
-
-

:

:
:(1973)

:(1979)

(AAA, 1972)

.() .() -1
.() -2
-3
-4

.() -5
(Morris, 1977)

:
:
(Solomon, 1978)

. -
. -
. -
. -

:
. -
. -
. -
. -

:
() -
. -

12 14 FASB

:
. -
. -
. -

.
:(2004-b)
.1
.2

.3

.4

.5

(2005)

(2007) :

أ- طبيعة و مفهوم فرضية استمرارية المنشأة ودور المراجع الخارجي في تقييمها:

■

■

■

■

■

ب- الاستمرارية إلى متى:

■

■

■

ج- الحالات المتوقعة التي تواجه المراجع الخارجي:

■

■

■

د- دور المراجع الخارجي في فحص مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة:

■

■

-

-

-

-

هـ- أدلة التدقيق حول مدى ملائمة فرضية استمرارية المنشأة :

و- موقف المراجع الخارجي من فرضية الاستمرارية:

ز- تأثير فرضية الاستمرارية على القياس المحاسبي وفق منهج التكلفة التاريخية :

الفصل الرابع

دراسات سابقة

{أ} الدراسات السابقة بالعربية

{ب} الدراسات السابقة بالأجنبية

الفصل الرابع الدراسات السابقة

:- {}

" : (2007) .1

:

" -

(86)

(%80)

(68)

" : (2004-a) .2

"

"

(4)

.(%80)

(152)

(189)

" : (2004) .3

"

:

52

61

:

:

" : 2003 .4

"

:

-: { }

: (Kemp Robert et al., 1983) .1

"Bank Credibility is the need to Rotate Auditors"

:

: **(Kunitake Walter,1983)** .2
" Auditor changes by Audit Committees and Outside Directors"

(1980-1970)

(1978-1965)

"Planned Audit Quality" : **(Elitzur et al., 1996)** .3

•

:

(Ferdinand A. Gul, 2002; 2003) .4

"Banker's Perception of Factors Affecting Auditor Independence"

:

(David B. Citron, 2003) .5

"The UK's Framework Approach to Auditor Independence and Commercialization of the Accounting Profession"

: (Stephen A. Zeff, 2003) .6
"Du pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms"

1945 1911
1954 .
" "
" "

: (Nashwa George, 2004) .7
"Auditor Rotation and The Quality"

" "

: (Walker et al., 2001) .8
"Mandatory auditor rotation Arguments and current evidence"

110
10
.1991-1980

: **(Li and Wang, 2005)** .9

"The Empirical Research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation"

: **(Copley and Doucet, 1993)** .10

"Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits"

/

: (Imhoff, E.A. Jr, 2003) .11
"Accounting quality, auditing and corporate governance"

Sandra K. Gates, D. Jordan Lowe, Philip M.J. Reckers,) .12
: (2007
"Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation"

الفصل الخامس

الطريقة والإجراءات

❖ منهجية الدراسة

❖ مجتمع وعينة الدراسة

❖ صدق وثبات الاستبانة

❖ المعالجات الإحصائية

الفصل الخامس

الطريقة والإجراءات

.1 -:

:
-:

(Statistical Package for Social Science) SPSS

-:

.2 -:

(85)

(1000)
(100) (85) (185)
143
141

:

:

1

2.1	3	
86.5	122	
11.3	16	
100.0	141	

(1)

%11.3

%86.5

%2.1

:

جدول 2 توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

7.1	10	ACPA
1.4	2	CPA
0	0	ACCA, CA
0	0	
91.5	129	
100	141	

:

7

96.5	136	
3.5	5	
100.0	141	

%3.5

%96.5 (7)

:

%48.9 (8)

%6.4

%44.7

8

48.9	69	
44.7	63	
6.4	9	
100.0	141	

-.3

:

-1

-2

-3

-4

5

⁵ملحق رقم (2)

. -5
 -6
 -:
 :
 . 8 :
 :
 :
 . 11 :
 :
 . 6 :
 . 5 :
 . 10 :
 . 21 :
 "1" "1" "10" "10"
 -: .4
 :
 -:
 :

(7) :

30 (2)

:() -) (9)

5

((0.05)

r 0.361 r 0.05 (28 0.05)

) 9 (

0.023	0.414		1
0.000	0.935		2
0.000	0.810		3
0.000	0.893		4
0.000	0.809		5

0.000	0.726		6
0.000	0.702		7
0.000	0.899		8
0.000	0.779		9
0.000	0.666		10
0.000	0.685		11

0.361 28 0.05 r r

) : -

:()

(10)

):

()

(0.05)

r

r

0.05

0.361

(28

0.05

)

() :

10

0.000	0.777		12
0.000	0.751		13
0.000	0.698		14
0.000	0.682		15
0.022	0.417		16
0.002	0.541		17

0.361 28 0.05 r r

) -

) :((11)

((0.05) r r 0.05

0.361 (28 0.05

)

11

(

0.000	0.722		18
0.001	0.595		19
0.000	0.659		20
0.000	0.806		21
0.003	0.518		22

0.361

28

0.05

r

r

)

-

:(

(12)

)

(

r 0.05

(0.05)

(28

0.05

)

r

0.361

)

12

(

0.000	0.650		13
0.000	0.787		24
0.032	0.393		25
0.000	0.610		26
0.000	0.781		27
0.000	0.817		28
0.000	0.869		29
0.000	0.729		30
0.000	0.654		31
0.000	0.750		32

0.361

28

0.05

r

r

) -
 :((13)
)
 (0.05 (0.05)
 (28 0.05) r r
 0.361
) 13

0.000	0.669		33
0.000	0.786		34
0.000	0.894		35
0.000	0.914		36
0.000	0.767		37
0.000	0.802		38
0.000	0.604		39

0.000	0.883		40
0.000	0.876		41
0.000	0.789		42
0.000	0.710		43
0.000	0.740		44
0.000	0.869		45
0.000	0.792		46
0.000	0.679		47
0.000	0.712		48
0.000	0.633		49
0.000	0.748		50
0.000	0.784		51
0.000	0.686	(%10)	52
0.000	0.780		53

0.361

28

0.05

r

r

:

(14)

$$(28 \quad 0.05 \quad 0.05 \quad) \quad r \quad r$$

.0.361

14

0.000	0.916			
0.000	0.813			
0.039	0.378			
0.000	0.669			
0.000	0.669			

0.361

28

0.05

r

r

:Reliability

:Split-Half Coefficient

(Spearman-Brown Coefficient)

$$\frac{r^2}{r+1} =$$

0.8040

(15)

.0.8410

0.8526

() 15

0.000	0.8040	0.6722		
0.000	0.8526	0.7431		
0.000	0.8173	0.6911		
0.000	0.8514	0.7413		
0.000	0.8354	0.7174		
0.000	0.8410	0.7256		

0.361

28

0.05

r

r

:Cronbach's Alpha

-

(16)

.0.8754

0.8651 0.8326

جدول 16 معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

0.8326	11	5	
0.8542	6)	(
0.8648	5		
0.8651	11		
0.8425	21		
0.8754	54		

-: .5

SPSS

:

-1

-2

-3

-4

(1- Sample K-S)

One sample t test -5

Independent samples t test -6

One Way ANOVA -7

-8

الفصل السادس

نتائج الدراسة الميدانية

وتفسيرها

- ❖ **اختبار التوزيع الطبيعي**
- ❖ **تحليل فقرات الدراسة**
- ❖ **تحليل فرضيات الدراسة**
- ❖ **التوصيات**
- ❖ **المقترحات**

الفصل السادس
نتائج الدراسة الميدانية
وتفسيرها

-:(1- Sample K-S) -)

-

(17)
(sig. > 0.05) 0.05

(1-Sample K-S)

17

	Z		
0.401	0.891	5	
0.204	1.065	()	
0.204	1.068		
0.256	1.014		
0.074	1.284		
0.282	0.987		

(One Sample T test) T

t

t

"140" 1.97 t
(% 60 0.05) "0.05"

t

"0.05" "140" 1.97- t
(% 60 0.05)

0.05

" :

:"

"3"

t

(4) (18)

0.05 0.085

0.05

"

%60

"

%80.28

"

"

%75.25

"

"

%72.77

"

"

"

%70.64

%75.04 " " "
 " " " %73.83
 %69.50 " "
 %63.69 " "
 %69.43 " "
 %73.62 " "
) .%86.38 "
 ()
 % 73.68 7.37
 1.97 t 8.254 t "%60"
 0.05 0.000

2007

Kemp Robert et al., 1983

Nashwa George, 2004

Li and Wang,

2005

Copley and Doucet,

1993

Stephen A. Zeff, Walker et al., 2001

2003

)

18

(

0.000	8.254	73.68	7.37		
0.000	14.425	86.38	8.64		1
0.000	7.177	73.62	7.36		2
0.000	5.032	69.43	6.94		3
0.085	1.736	63.69	6.37		4
0.000	5.037	69.50	6.95		5
0.000	8.414	73.83	7.38		6
0.000	8.368	75.04	7.50		7
0.000	5.413	70.64	7.06		8
0.000	6.769	72.77	7.28		9

	t				
0.000	10.294	75.25	7.52		10
0.000	13.289	80.28	8.03		11

1.97 0.05 (140) t

":

:"

"3"

t

(19)

%60

0.05

%80.57

"

"

%79.65

"

"

"

%78.23

"

%73.62

"

"

" %72.70 "

"

%.70.35

)

7.59 (

t " %60 "

% 75.85

1.97

t 9.004

0.05 0.000

()

2004

Imhoff, E.A. Jr, 2003

Sandra K. Gates, D.

Jordan Lowe, Philip M.J. Reckers, 2007

()

0.000	9.004	75.85	7.59		
0.000	12.510	79.65	7.96		12
0.000	7.137	73.62	7.36		13
0.000	6.199	70.35	7.04		14
0.000	8.109	72.70	7.27		15
0.000	16.319	80.57	8.06		16
0.000	9.385	78.23	7.82		17

1.97 0.05 (140) t

":

:"

"3"

t

(20)

%60

0.05

"

"

		"	%87.52
"		"	%87.23
"		"	%85.18
"		"	%83.62
		.%82.41	"
)			
(
	%85.19		8.52
t	13.508	t	"%60"
0.05	0.000		1.97

2004

Elitzur et al.,

1996

) 20

(

0.000	13.508	85.19	8.52		
0.000	19.801	87.52	8.75		18
0.000	18.059	87.23	8.72		19
0.000	10.076	83.62	8.36		20
0.000	12.113	85.18	8.52		21
0.000	9.955	82.41	8.24		22

1.97

0.05

(140)

t

":

:"

"3"

t

(21)

%60

0.05

"

%86.81

"

"

%86.60

"

"

"

%83.97

"

"

"

%83.69

%83.33

"

"

%83.12

"

"

%82.34

"

"

%81.56

"

"

"

%80.85

"

%.80.71

"

)

8.33

(

t

" %60 "

%83.30

1.97

t

10.673

0.05

0.000

2004-a

2004

David B. Citron, 2003

)

21

(

0.000	10.673	83.30	8.33		
0.000	10.315	83.12	8.31		23
0.000	11.656	83.69	8.37		24
0.000	10.986	83.97	8.40		25
0.000	12.223	86.81	8.68		26

0.000	9.045	83.33	8.33		27
0.000	8.214	81.56	8.16		28
0.000	7.193	80.85	8.09		29
0.000	5.377	82.34	8.23		30
0.000	12.858	86.60	8.66		31
0.000	8.210	80.71	8.07		32

1.97 0.05 (140) t

":

:"

"3"

t

(22)

%60

0.05

"

%77.66

"

"

%77.09

"

"

%76.10

"

			"
"		"	%75.60
	"	%74.33	"
	"	%73.55	"
"		"	%73.12
	"	%73.05	"
	"	%72.62	"
"		"	%72.41
	"	%72.34	"
"		"	%72.13
	"	%71.84	"
"			

" %70.92

%70.50 "

" %70.28 "

" %70.21 "

(%10)

"

" %69.93

%68.79 "

"

" %68.51 "

.%67.80 "

)

7.23 (

9.347 t "%60" %72.29

0.000 1.97 t

0.05

.

2003

Elitzur et al., 1996 والتي ترى أن

) 22

0.000	9.347	72.29	7.23		
0.000	7.280	72.41	7.24		33
0.000	7.268	72.13	7.21		34
0.000	5.545	70.92	7.09		35
0.000	5.661	70.50	7.05		36
0.000	6.481	71.84	7.18		37
0.000	6.877	72.62	7.26		38
0.000	11.205	75.60	7.56		39

0.000	5.415	70.28	7.03		40
0.000	4.287	68.51	6.85		41
0.000	7.626	73.12	7.31		42
0.000	7.984	73.55	7.35		43
0.000	7.331	72.34	7.23		44
0.000	5.499	70.21	7.02		45
0.000	4.119	67.80	6.78		46
0.000	4.865	68.79	6.88		47
0.000	10.645	76.10	7.61		48
0.000	12.417	77.66	7.77		49
0.000	10.184	74.33	7.43		50

0.000	10.707	77.09	7.71		51
0.000	5.838	69.93	6.99	(%10)	52
0.000	8.233	73.05	7.30		53

1.97 0.05 (140) t

-:

"3"

t

(23)

. 0.05

0.05

7.63

t " %60 "

%76.29

1.97

t

10.222

0.05

0.000

2007

:

2003

2004

2004-a

،Elitzur et al., 1996 Kemp Robert et al., 1983
 ، David B. Citron, 2003 ،Ferdinand A. Gul, 2002; 2003
 Li and Wang, ،Walker et al., 2001 ،Nashwa George, 2004
 ،Imhoff, E.A. Jr, 2003 ،Copley and Doucet, 1993 ،2005
 ، Sandra K. Gates, D. Jordan Lowe, Philip M.J. Reckers, 2007
 . Stephen A. Zeff, 2003 Kunitake Walter,1983 تتفق مع كل من دراسة

23

0.000	8.254	73.68	7.37	5	
0.000	9.004	75.85	7.59	()	
0.000	13.508	85.19	8.52		
0.000	10.673	83.30	8.33		
0.000	9.347	72.29	7.23		
0.000	10.222	76.29	7.63		

" :
 :"
 5
 r (24)
 0.05 0.159 r 0.896
 0.000 "139"
 0.05
 $\alpha \leq 0.05$

2007

Kemp Robert et al., 1983

Nashwa George, 2004

Li and Wang,

2005

Copley and

Doucet, 1993

Stephen A. Walker et al., 2001

Zeff, 2003

5			5	24
	0.896			
	0.000			
	141			
	0.159	0.05	"139"	r

" :

:"

r 0.831 r (25)

"139" 0.05 0.159

0.05 0.000

$\alpha \leq 0.05$

2004

Imhoff, E.A. Jr, 2003

Sandra K. Gates, D. Jordan Lowe, Philip M.J. Reckers, 2007

25

()		
0.831		
0.000		
141		
0.159	0.05	"139"
		r

":

:"

0.358 r (26)
"139" 0.05 0.159 r
0.05 0.000
 $\alpha \leq 0.05$

2004

Ferdinand A. Gul, 2002; 2003

Elitzur et al., 1996

26

0.358		
0.000		
141		
0.159	0.05	"139"
		r

" :

:"

(27)

0.159

r

0.262

r

"139"

0.05

0.05

0.000

$\alpha \leq 0.05$

.

2004-a

2004

David B. Citron, 2003

0.262		
0.002		
141		
0.159	0.05	"139"
		r

" :

:"

$$\begin{matrix}
 r & & 0.925 & & r & & (28) \\
 & & "139" & & 0.05 & & 0.159 \\
 & & & & 0.05 & & 0.000 \\
 & & & & \alpha \leq 0.05 & &
 \end{matrix}$$

.

2003

Elitzur et al., 1996

28

0.925			
0.000			
141			
0.159	0.05	"139"	r

" :

:"()

:

$\alpha \leq 0.05$

" :6.1

(29)

0.05

0.022

5

"

"

"

"

(30)

"

"

. 0.05

0.304

0.05

$\alpha \leq 0.05$

29

	F					
0.022	3.942	8.2841	7.2228	8.3636		
0.814	.206	7.6875	7.5615	8.0000		
0.367	1.010	8.7750	8.4934	8.2000		

0.497	0.702	8.4125	8.3320	7.8000		
0.491	0.716	7.4003	7.1828	8.1905		
0.304	1.202	7.9443	7.5753	8.1321		
			3.06	0.05	"138 2"	F

30

الفروق		التصنيف	المجالات
بكالوريوس	دبلوم		
	1.1408-	بكالوريوس	
*1.0612	-0.0795	ماجستير فأكثر	

$$\alpha \leq 0.05$$

" :6.2

(31)

0.05

0.125

)

(

0.05

"**"

(32)

0.012

0.05

$\alpha \leq 0.05$

31

	F						
0.001	5.695	8.1477	7.9242	6.9971	8.1176		
0.125	1.948	8.1319	7.4444	7.7647	7.4220		
0.003	4.871	8.1083	8.1333	8.2235	8.7021		
0.007	4.164	7.9792	7.9000	8.0588	8.4957		

0.000	7.058	8.1806	7.7063	6.8328	7.9076		
0.012	3.817	8.1234	7.7987	7.4260	7.9933		
			2.66	0.05	"137 3"		F

32

الفروق			التصنيف	المجالات
		*-1.1205		
	-0.1934	0.9271		
0.2235	*1.1506	0.0301		
		0.4786		
	-0.0902	*-0.5688		
-0.0250	-0.1152	-0.5938		
		-0.4369		
	-0.1588	*-0.5957		
0.0792	-0.0797	*-0.5166		
		*1.0748-		
	0.8735	-0.2012		
0.4742	*1.3478	0.2730		
		*0.5673-		جميع المجالات
	0.3727	-0.1946		
0.3247	*0.6974	0.1301		

* تعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05

$\alpha \leq 0.05$

" :6.3

t

(33)

0.05

0.05

0.000

0.05

$\alpha \leq 0.05$

t 33

	t				
0.000	-3.679	7.9136	6.9630		
0.000	-5.071	8.2000	7.1296		
0.091	1.699	8.3800	8.6222		

0.899	-0.127	8.3400	8.3222		
0.000	-5.997	8.0484	6.6220		
0.000	-5.187	8.1239	7.2624		

3.06 0.05 "138 2" t

$\alpha \leq 0.05$

" :6.4

(34)

0.05

5

(35)

0.05

"*"

0.167

0.05

$\alpha \leq 0.05$

Kemp Robert et al., 1983

Li and Wang, 2005

34

	F							
		20	20-16	15-11	10-5	5		
0.166	1.645	7.6738	7.2078	8.0629	6.9662	7.5029		
0.026	2.848	8.0882	7.6667	8.4359	7.2597	7.4291		
0.009	3.537	8.6000	9.0286	8.7538	8.2698	8.4255		
0.005	3.853	8.1882	8.5286	8.3462	7.9884	8.6000		
0.259	1.338	7.3277	6.6633	7.8498	7.1440	7.3520		

0.167	1.644	7.7680	7.4706	8.1393	7.3857	7.7309		

2.43

0.05

"136 4"

F

35

الفروق				التصنيف	المجال
اقل من 5 سنوات					
20-16 سنة	15-11 سنة	10-5 سنوات	-0.1694	10-5 سنوات	
			1.0068	15-11 سنة	
			1.1762	20-16 سنة	
	-0.7692	0.4070	0.6592	20 سنة فأكثر	
0.4216	-0.3477	0.8285	-0.1558	10-5 سنوات	
			0.3283	15-11 سنة	
			0.4841	20-16 سنة	
	0.2747	0.7588	0.1745	20 سنة فأكثر	
-0.4286	-0.1538	0.3302	-0.6116	10-5 سنوات	
			-0.2538	15-11 سنة	
			0.3578	20-16 سنة	
	0.1824	0.5402	-0.4118	20 سنة فأكثر	

* تعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05

$$\alpha \leq 0.05$$

":6.5

:"

(36)

0.05

(37)

" * "

0.004

0.05

$\alpha \leq 0.05$

" 50" " 50 40" " 30 "

" 50"

36

	F						
		50	-40	-30	30		
0.000	6.557	7.9937	7.8312	7.0335	6.5881		
0.000	8.318	8.3161	7.8889	7.2939	6.8698		
0.006	4.374	8.5172	8.8429	8.1842	8.4938		
0.001	5.530	8.3483	8.3500	7.9605	8.7250		

0.037	2.910	7.8095	7.3418	7.1253	6.6778		
0.004	4.695	8.0735	7.8400	7.3828	7.2415		
			2.66	0.05	"137 3"		F

37

الفروق			التصنيف	
40-اقل من سنة 50	30-اقل من سنة 40	اقل من سنة 30		
		0.4454	30-اقل من 40 سنة	
	*0.7977	*1.2431	40-اقل من 50 سنة	
0.1626	*0.9602	*1.4057	أكثر من 50 سنة	
		0.4241	30-اقل من 40 سنة	
	0.5950	*1.0191	40-اقل من 50 سنة	
0.4272	*1.0222	*1.4463	أكثر من 50 سنة	
		-0.3095	30-اقل من 40 سنة	
	*0.6586	0.3491	40-اقل من 50 سنة	
-0.3256	0.3330	0.0235	أكثر من 50 سنة	
		*-0.7645	30-اقل من 40 سنة	
	0.3895	-0.3750	40-اقل من 50 سنة	
-0.0017	0.3877	-0.3767	أكثر من 50 سنة	
		0.4476	30-اقل من 40 سنة	
	0.2165	*0.6641	40-اقل من 50 سنة	
0.4677	*0.6842	*1.1318	أكثر من 50 سنة	
		0.1413	30-اقل من 40 سنة	
	0.4571	*0.5984	40-اقل من 50 سنة	
0.2336	*0.6907	*0.8320	أكثر من 50 سنة	جميع المجالات

* تعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

الفصل السادس النتائج والتوصيات

-:

: :

.1

.2

()

.3

.4

.5

.6

.7

.8

.9

.10

50 " 40 " " 30 " " 50 " "

.11

.12

.13

.14

.15

.16

.17

.18

.19

: :

.1

.2

.3

.4

:

◆

◆

◆

◆

المراجع

المراجع

- :
- 1
- "
- "
- (44) (1) 187-137 (2004).
- " -3
- "9/2004
- "
- () (2007).
- 2006 -4
- . 2007 :
- 5
- (2003) - :
- 6
- (2001) - :
- " -7
- " (2004-b) :
- " -8
-
- (12) (2004-a) 389-367

	:	"	-9
	:	.(2007)	"
	:	"	-10
.(2004-c)	"		
	:		-11
	:	.(2005)	-
)			-12
	:	.(2001)	(
	:		-13
	:		.(1973)
.(1973)			-14
	:	"	-15
	:	"	
	:	.(2002) 222-213	(69)
"	:	"	-16
.(2003) 275-248			
(100)	:	"	"
	:		.(1997) 18-17
	:		-18
	:	.(2005)	
.(1992)	:		-19

" 2004	9	"	-20
		.(2005) 49 -38	52
		.(2006) 13388	:
			-21
			"
			-22
			:
			"
			.(2007)
			"
			-23
-13	(69)	"	
			.(1997)37
		/	"
(3)		"	- ()
			.(2000) 233-159
		:	"
		"	-25
			.(2000) 336-301 (3)
			"
			"
11			"
			2005/11/12
			"
			-27
(32)		"	
			.(2006) 381-261 (46)

						-28
						.(2003)
	-				"	-29
"						
	.(1994)	373-321	(3)	(21)	()	
"1961	10				"	-30
						.(1961) 1536
	"				"	-31
			.(1979) 6	(125)	11	
			:			-32
						.(1984)
					:	

- 1- Abbott, J. & Parker, S., "Auditor Quality and activity and independence of audit committee: Evidence from auditor switches", *A. A. A., Audit Section.*, Midyear meeting, New Port Beach, California, Jan. 13-15, (2000).
- 2- Addams, H., Davis, B., and Mano, R. "Publicly and privately held companies report reasons for selecting and switching auditors", *The CAP Journal* **66(4)**, pp 74-75 (1996).
- 3- American Accounting Association (A. A. A.), Report of the committee on basic auditing concepts, *The accounting Review*, supplement to **Vol. XLVII**, pp 58-68 (1972).

- 4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "SEC Practice Section, Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicity Held Companies", New York, (1992).
- 5- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "The commission on auditors' responsibilities: report, conclusions and recommendations", New York (1978).
- 6- Amhawitz, H., J., "The Accounting Profession and law: The misunderstanding victim", *Journal of Accountancy* **163 (5)**, p. 356-369 (1987).
- 7- Arruñada, B., Paz-Ares, C., "Mandatory Rotation of Company Auditors: A Critical Examination", *International Review of Law and Economics* **17**: 31-61 (1997).
- 8- Beattie, V. and Fearnley, S. " The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies", *Accounting and business research* **25 (100)**, pp 227-239 (1995).
- 9- Bedard, J. C, And Biggs, S. E., "Pattern recognition, hypotheses generation, and auditor performance in an analytical task ", *Auditing: A Journal of Practice and Theory* **66(3)**, pp 622-642 (1991).
- 10- Bell, T. B., Marrs, F., Solomon, I., Thomas, H., "Auditing Organizations through a Strategic-Systems Lens: The KPMG Business Measurement Process", *Montvale, N. J.*; KPMG (1997).
- 11- Benson, M., "California Pension Fraud Vows to Help Prevent Audit Schemes", *Wall Street Journal*, <http://online.wsj.com/public/us>, (February 2002).
- 12- Birnberg, J. G. and Shields, M. D.. "The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions." *Accounting, Organization and Society* **9**, pp 365-82 (1984).
- 13- Bonner, S., and Lewis, B., "Determinants of Auditor Expertise", *Journal of Accounting Research* **28**, pp 1-20 (Supplement 1990).
- 14- Brody, R. G. and Moscovice, S. A., "Mandatory Auditor Rotation", *National Public Accountant*, pp 32 -35(March1998).

- 15- Citron, David B., "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and Commercialization of the Accounting Profession", *Accounting Auditing and Accounting Journal*, **14(2)**, pp 244-274(2003).
- 16- Copley, P. and Doucet M. S., "Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits", *Public Budgeting & Finance* **13**, pp.23-35 (1993).
- 17- Craswell, A. T., Francis, J. R., Taylor, S. L., " Auditor Brand Name Reputations and Industry Specialization", *Journal of accounting and economics* **20(12)**, 297-322 (1995).
- 18- DeAngelo, L. E., "Auditor Independence, 'low balling', and disclosure regulations", *Journal of Accounting and Economics* **3(3)**, pp 113-127 (1981).
- 19- Denny, Robert W., *Marketing Accounting Services*, New York: Van Nostrand Reinhold company (1983).
- 20- Elitzur, R. and Haim, F., "Planned Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, **15 (3)**, pp 247-269 (1996).
- 21- Emerson, J. "KPMG Peat Marwick: Setting the New Practice Framework Standard." *Professional Services Review*(**June** 1993).
- 22- Firth, M. and Smith, A., "Selection of auditor firms by companies in the New Issue Market", *Applied Economics* **24(2)**, pp 247-255(1992).
- 23- Flesher, D. and Soroosh, J., "Factors Affecting Accountants Fees", *The CPA Journal*, pp 27-32, (July 1980).
- 24- Francis, J. R. and Simon, D. T., "A test of audit pricing in small-client segments of the US audit market", *The Accounting Review* **62** , pp 145-157 (1987).
- 25- Gates, S. K., Lowe, J. D., Reckers, P. M., "Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation", *Managerial Auditing Journal* **22(1)**, pp 5-17(2007).
- 26- George, N., "Auditor Rotation and the Quality of Audits", *The CPA Journal* **74 (12)**, pp 4-22 (2004).

- 27- Ghosh, A. and Moon, D. "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality", *The Accounting Review* **80 (2)**, 585-612 (2005).
- 28- Gill, G. S., Cossorate, G. W., *Modern auditing in Australia*, 3rd Ed., Brisbane: John Wiley and Sons, (1993).
- 29- Gregory, A. & Collier, P., " Audit fees and auditor change: An investigation of the persistence of fee reduction by type of change", *Journal of Business finance & accounting* **23 (1)**, 1996, pp 13-28.
- 30- Gul, F. A., "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor Independence", *Accounting Auditing and Accountability Journal*, **12(2)**, pp 40-51(2003).
- 31- Gul, F. A., "Size of Audit Fees and Perceptions of Auditors' Ability to Resist Management Pressure in Audit conflict Situations ", *Abacus* **27 (2)**, pp 162- 172 (1991).
- 32- Guy, D. M. and Sullivan J. D. , "The expectation gap auditing standards", *Journal of Accountancy* **165(4)**, pp 36-46 (1988).
- 33- Hackenbrack, K. & Hogan, C. "Market response to earnings surprise conditional on reasons for an auditor change", *Contemporary accounting research* **19(2)**, pp 195-223 (2002).
- 34- Helles, S. "The Evolution of Accounting in Developing Countries: The Jordan study" Unpublished Ph.d Dissertation. University of Hull. U.K. (1992).
- 35- Imhoff, E. A. Jr, "Accounting quality, auditing and corporate governance", *Accounting Horizons (Quality of Earnings Supplement)* **17**, pp.117-128 (2003).
- 36- International Federation of Accounting (IFAC), Handbook, Technical Pronouncements, New York, p. 102 (1993).
- 37- Jarvis, P., *Professional education*, London: Groom helm, (1983).
- 38- Jekins, B., "An Auditor's Guide to Bridging the Gap", *Accountancy*, pp 22-23 (October 1990).

- 39- Johnson, P. E., Jamal, K., Berryman, R. G., "Effects of Framing on Auditor decisions", *Organization Behavior and Human Decision processes* **50**, pp 75-105 (1991).
- 40- Kemp, R. S., Reckers, P. M. J. and Arrington, C. E., "Bank Credibility: The Need to Rotate Auditors", *Journal of Retail Banking*, **5(1)**, pp 1-38(1983).
- 41- Krishnan, J. and Yang, J. "Auditor industry specialization and earnings response coefficient", working paper, Temple University (1999).
- 42- Li, B. and Wang P., "The Empirical Research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation", *Journal of Modern Accounting and Auditing* **1(5)**, pp 72-80 (2005).
- 43- Libby, R. "The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment", In *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, edited by .A. H. Ashton and R. H. Ashton, New York: Cambridge University Press, pp. 176-206 (1995).
- 44- Libby, R., "Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review", *journal of Accounting Research* **23**, pp 648-667 (Autumn 1985).
- 45- Mautz, R. K. and Sharaf, H. A., *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Monograph No. (6) Sarasota, FL: American Accounting Association. (1961).
- 46- Moir, D., "The expectation Gap-Going concern or Going Gone?", *Accountancy S A*, pp 38-39 (February 1989).
- 47- Morris, N., "How does you audit department rate", *The International Auditor IIA*, p. 74 (April 1977).
- 48- Palmorse, Z. V., "Audit fees and auditor size: future evidence", *Journal of Accounting Research* **24(1)**, pp 97-110 (1986).
- 49- Petty, R. and Guganesan, S., "Auditor Rotation", *Australian Accounting*, pp 40-41(1996).
- 50- Russell, G., "All eyes on accountants", *Time*, p 62 (April 1986).

- 51- Ryan, S. G., Herz, R. H. Iammaconi, T. E., Palepu, K., Sehrand, C. M., Skinner, D. J. and Vincent, L., "Commentary. SEC Auditor Independence Requirements: AAA Financial Accounting Standards Committee", *Accounting Horizons*, **15**, pp 373-386 (2000).
- 52- Sarbenes & Oxley, "Corporations corrupt in the United States", (2002).
- 53- Shockley, R. A., "Perceptions of Auditor Independence: An Empirical Analysis", *The Accounting Review* 56(4), pp 785-800(1981).
- 54- Simon, D. T. and Francis, J. R., "The effects of auditor change on audit fees: tests of price cutting and price recovery", *The Accounting Review*, pp 255-269 (1988).
- 55- Simunic, D., "The Pricing of Services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Review*, pp 161- 190 (Spring 1980).
- 56- Solomon, D., "An information economics analysis of financial reporting and external auditing", *The accounting*, pp 910-921 (Oct. 1978).
- 57- Solomon, I., Shields, M. D. and Whittington, R. O., "What Do Industry Specialist Auditors Know?", *Journal of Accounting Research*, **37(1)**, 191-208 (1999).
- 58- Summer, M., "Does mandatory rotation enhance auditor independence", *Zeitschrift fur Wirtschafts-u. Sozialwissenschaften* **118**, 327-359 (1998).
- 59- Taylor, M., "Bounded Rationality, Uncertainty, and Competence: The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments", *Paper presented at the Contemporary Accounting Research Conference* (1998).
- 60- Thomas, C. W., C., Henke, E. O., *Auditing, Theory and Practice*, Boston: PWS Kent Publishing Company (1983).
- 61- U. S. GAO the United States General Accounting office, 1989, Report to the chairman, committee on banking, Finance and Urban affairs house of representatives, Washington D. C.: GAO (1989).
- 62- US Senate, Securities and Exchange Commission, Report to congress on the Accounting Profession; New York (1979).

- 63- Walker, P.L., Lewis B.L. and Casterella J.R., " Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence", *Accounting Enquiries* **10 (2)**, pp 209-242 (2001).
- 64- Walter, K., "Auditor changes by Audit Committees and Outside Directors", *Business and Economic Review* **14 (3)**, 1-48 (1983).
- 65- Williams, D., "The potential determinants of auditor change", *Journal of business finance and accounting* **15(2)**, pp 243-261 (1988).
- 66- Wright, S. and Wright, A., "The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Planning Decisions," *Behavioral Research in Accounting* **9**, pp 273-294 (1997).
- 67- Zeff, S. A., "Du Pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms", *Journal of Accounting and Public Policy* **22**, pp 3-5 (2003).

الملاحق

ملحق رقم (1)
الاستبانة

-

/

/

:

"

"

(

)

.

.

.

: :

: (v)

: .1

: .2

CPA ACPA

----- ACCA, CA

: .3

.4

.5

50 50 40 40 30 30

.6

15 - 11 10 - 5 5
20 20 - 16

: .7



:

.8



1

10 1

:

/

10

10-1		
		5
		.1
		.2
		.3
		.4
		.5
		.6
		.7
		.8
		.9
		.10
		.11
	()	:
		.12

		.13
		.14
		.15
		.16
		.17
		:
		.18
		.19
		.20
		.21
		.22
		:
		.23
		.24

		.25
		.26
		.27
		.28
		.29
		.30
		.31
		.32
	:	
		.33
		.34
		.35
		.36
		.37
		.38
		.39
		.40

		.41
		.42
		.43
		.44
		.45
		.46
		.47
		.48
		.49
		.50
		.51
	(%10)	.52
		.53

مع شكر الباحثة
آية جار الله الخزندار

ملحق رقم (2)

كشف باسماء المحكمين للاستبانة

د. يوسف محمود جربوع	-كلية التجارة/ الجامعة الإسلامية
د.سالم عبدالله حلس	عميد كلية التجارة / الجامعة الإسلامية
د.علي شاهين	مساعد نائب الرئيس للشئون الإدارية/ الجامعة الإسلامية
د. حمدي زعرب	رئيس قسم المحاسبة – كلية التجارة/ الجامعة الإسلامية
د.عصام البحيصي	كلية التجارة/ الجامعة الإسلامية
د. هالة جارالله الخزندار	نائب عميد العلاقات الخارجية/الجامعة الإسلامية
د. ماهر ضرغام	كلية التجارة/ الجامعة الإسلامية