

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

## العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي

(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

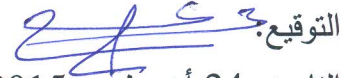
### DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification

Student's name:

اسم الطالب/ة: عبدالله ممتاز محمود

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: 24 أغسطس 2015



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

## العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي

(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين)

The Factors Influencing Changing the External Auditor

(A Field Study on the Auditing Offices and Joint Stock Companies in Palestine)

إعداد الباحث:

عبدالله ممتاز محمود

إشراف:

الأستاذ الدكتور / حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة

2015م - 1436هـ



## نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ عبدالله ممتاز عبدالله محمود لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين

**The Factors influencing Changing the External Auditor**  
**A Field Study on the Auditing offices and Joint Stock Companies in Palestine**

المناقشة التي تمت اليوم الأربعاء 04 ذو القعدة 1436هـ، الموافق 2015/08/19م الساعة

الحادية عشرة صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً و رئيساً	أ.د. حمدي شحده زعرب
.....	مناقشاً داخلياً	أ.د. سالم عبدالله حلس
.....	مناقشاً خارجياً	د. نضال فريد عبدالله

ويعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله و لزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

.....

أ.د. عبدالرؤف علي المناعمة



## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

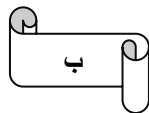
﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

(القرآن الكريم، المجادلة آية 11)

وقال تعالى:

﴿وَاللَّهُ أَخْرَجَكُمْ مِنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ﴾

(القرآن الكريم، النحل آية 78)



## إهداء

إلى من استمد منها الدفاع والحنان ...  
إلى من ربنتي على العفة والكرامة والشرف ...  
إلى من غرست في حب العلم منذ نعومة أظفاري ...

### أمي الحنونة

إلى من منحني كل شيء ولم يأخذ مني أي شيء ...  
إلى من رباني بحبات العرق ومن تحمل عناء الغربة من أجلي ...  
إلى من وهبني القوة في أصعب اللحظات وبعث لي الأمل ...

### والدي العزيز

إلى ذلك الحبيب الذي كان يترقب معي هذه اللحظة ...  
إلى من أفقده اليوم وأرجو الله أن يتغمده برحمته الواسعة ...

### روح أخي إياد

إلى من شاطروني الألم والأمل ...  
إلى من هم سندني وظهري في هذه الحياة ...

### إخواني الأعزاء

إلى رفيقة دربي ومن شاركتني همومي وأفراحي ...  
إلى من كانت لي عوناً معيناً وعملت معي على تذليل العقبات وتسهيل الظروف ...  
إلى من أدعو الله أن يقر عيني بهم وأن يغرّس فيهم حب العلم ...

### زوجتي وأبنائي

إلى كل من ذكرت ونسيت، أهدي هذا الجهد المتواضع، سائلاً المولى عز وجل أن يعلمنا ما ينفعنا، وأن ينفعنا بما علمنا، وأن ينفع به غيرنا، ويزيدنا علماً وتقوى، وأن لا يحرمني أجر هذا العمل، وأن يجعله في ميزان حسناتي يوم لا ينفع مالٌ ولا بنون.

## شكر وتقدير

أتوجه بالشكر أولاً لله الواحد القهار، الذي لا اله إلا هو مالك كل شيء الحي القيوم، فالحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العقل والهداية، والذي وفقني على إتمام هذا البحث المتواضع.

يقول الله تعالى: " لئن شكرتم لأزيدنكم" (القرآن الكريم، إبراهيم آية 7)، ويقول الرسول صلى الله عليه وسلم: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس" (رواه أحمد).

وانطلاقاً من هذا الهدي القرآني والنبوي أتوجه بالشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدكتور الفاضل/ **حمدي شحادة زعرب** لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة ودوام متابعتة وتشجيعه لي حتى الانتهاء من كتابة هذه الدراسة، فله عظيم الشكر والتقدير، وجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتوجه بالشكر والتقدير وعظيم الامتنان للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الكرام، والذين شرفوني بمناقشة هذه الرسالة الأستاذ الدكتور/ **سالم عبدالله حلس** والدكتور الفاضل/ **نضال فريد عبدالله** وذلك لما قدماه من توجيهات وملاحظات ساهمت في إثراء البحث، فلهما مني عظيم الشكر والتقدير، وجزاهما الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأساتذتي من أعضاء هيئة التدريس وزملائي في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، والشكر موصول كذلك إلى أساتذتي وزملائي في جامعة الأقصى والذين كان لهم دور في تقديم النصح والإرشاد لي وتحكيم الاستبانة.

كما أتقدم بخالص الشكر والعرفان إلى العاملين في مكاتب المراجعة وإلى إدارات الشركات المساهمة العامة لمساعدتي في تعبئة وتوزيع الاستبانة، وأتقدم بالشكر والتقدير إلى والدتي الغالية التي ساهمت في تدقيق هذه الدراسة من الناحية النحوية واللغوية.

وأخيراً أتقدم بجزيل الشكر إلى جميع من قدم لي يد العون والمساعدة العلمية حتى تمكنت من إتمام هذه الدراسة.

## أولاً: فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ب	الآية الكريمة
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	فهرس المحتويات
ح	فهرس الجداول
ط	قائمة الملاحق
ي	الملخص باللغة العربية
ك	الملخص باللغة الانجليزية
<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	
2	1.1 المقدمة
3	1.2 مشكلة الدراسة
5	1.3 أهمية الدراسة
6	1.4 أهداف الدراسة
6	1.5 محددات الدراسة
6	1.6 فرضيات الدراسة
7	1.7 متغيرات الدراسة
8	1.8 التعريف بمصطلحات الدراسة
9	1.9 الدراسات السابقة
21	1.10 التعليق على الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني: المفاهيم والنصوص التشريعية المرتبطة بتغيير المراجع الخارجي</b>	
24	2.1 مقدمة
24	2.2 مفهوم تغيير المراجع الخارجي
26	2.3 قرار تعيين وعزل المراجع الخارجي
27	2.4 الإفصاح عن تغيير المراجع الخارجي
29	2.5 تغيير المراجع في ضوء الدول والقوانين المختلفة

29	2.5.1 تغيير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية
30	2.5.2 تغيير المراجع في الدول الأوروبية
33	2.5.3 تغيير المراجع في دول أمريكا اللاتينية
34	2.5.4 تغيير المراجع في دول شرق آسيا وأستراليا
35	2.5.5 تغيير المراجع الخارجي في الدول العربية
37	2.6 واقع مهنة المراجعة في فلسطين
37	2.6.1 بيئة المراجعة في فلسطين
37	2.6.1.1 الإطار القانوني لمهنة المراجعة في فلسطين
39	2.6.1.2 الإطار التنظيمي لمهنة المراجعة في فلسطين
41	2.6.2 ضوابط تعيين وتغيير المراجع في التشريع الفلسطيني
<b>الفصل الثالث: عوامل تغيير المراجع الخارجي</b>	
44	3.1 مقدمة
44	3.2 إيجابيات وسلبيات تغيير المراجع الخارجي
45	3.2.1 إيجابيات وسلبيات التغيير الدوري لشركات المراجعة
45	3.2.1.1 إيجابيات سياسة التغيير الدوري لشركات المراجعة
47	3.2.1.2 سلبيات سياسة التغيير الدوري لشركات المراجعة
50	3.2.2 إيجابيات وسلبيات التغيير الدوري لشريك المراجعة
50	3.2.2.1 إيجابيات التغيير الدوري لشريك المراجعة
50	3.2.2.2 سلبيات التغيير الدوري لشريك المراجعة
51	3.3 العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي
52	3.3.1 العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة
58	3.3.2 العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة
74	3.3.3 العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة
82	3.3.4 العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة
<b>الفصل الرابع: الدراسة الميدانية</b>	
88	4.1 المقدمة
88	4.2 منهجية الدراسة
89	4.3 مجتمع وعينة الدراسة
89	4.4 خصائص وسمات فنتي عينة الدراسة
89	4.4.1 خصائص وسمات عينة المراجعين



94	4.4.2 خصائص وسمات عينة إدارات الشركات
99	4.5 أداة الدراسة
99	4.5.1 الاستبانة
100	4.5.2 إجراءات جمع البيانات
100	4.5.3 صدق وثبات أداة الدراسة
100	4.5.3.1 صدق أداة الدراسة
102	4.5.3.2 ثبات أداة الدراسة
104	4.6 اختبار التوزيع الطبيعي (كولمجروف سمرنوف)
105	4.7 المعالجات الإحصائية المستخدمة
105	4.8 تحليل فقرات وفرضيات الدراسة
106	4.8.1 تحليل الفرضية الأساسية الأولى
115	4.8.2 تحليل الفرضية الأساسية الثانية
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
121	5.1 النتائج
122	5.2 التوصيات
123	5.3 الدراسات المستقبلية المقترحة
124	قائمة المراجع

## ثانياً: فهرس الجداول

الرقم	اسم الجدول	رقم الصفحة
2.1	تغيير المراجع في الدول الأوروبية	32
2.2	تغيير المراجع في دول أمريكا اللاتينية	33
2.3	تغيير المراجع في دول شرق آسيا وأستراليا	34
2.4	تغيير المراجع في الدول العربية	36
3.1	شركات المراجعة المسيطرة على مراجعة حسابات الشركات المدرجة في بورصة فلسطين	84
4.1	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير العمر	89
4.2	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	90
4.3	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	91
4.4	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق	91
4.5	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	92
4.6	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير حجم مكتب المراجعة	93
4.7	توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب آرائهم حول مدى مساهمة إدارة الشركة في تغيير المراجع	93
4.8	توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير العمر	94
4.9	توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	95
4.10	توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	96
4.11	توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي	96
4.12	توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	97
4.13	توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب القطاع الذي تتبع له الشركة	98
4.14	توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب الاجابات حول تغيير المراجع الخارجي خلال (5) سنوات الأخيرة	98
4.15	مقياس ليكرت الخماسي	100
4.16	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة وبين الدرجة الكلية للمحور التابع له	101
4.17	نتائج الصدق البنائي للاستبانة	102

103	نتائج معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	4.18
104	معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية للاستبانة	4.19
104	اختبار التوزيع الطبيعي	4.20
106	تحليل فقرات المحور الأول "العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية" وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة	4.21
108	تحليل فقرات المحور الثاني "العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة" وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة	4.22
110	تحليل فقرات المحور الثالث "العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة" وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة	4.23
112	تحليل فقرات المحور الرابع "العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة" وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة	4.24
114	تحليل إجمالي المحاور المرتبطة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة	4.25
115	العدد والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفئتي عينة الدراسة وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة	4.26
118	المتوسط الحسابي والوزن النسبي للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة	4.27

### قائمة الملاحق

رقم الصفحة	الملحق	الرقم
I	الاستبانة الموجهة إلى إدارات الشركات	1
VI	الاستبانة الموجهة إلى المراجعين الخارجيين	2
XI	قائمة بأسماء المحكمين	3

**ملخص الدراسة**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر إدارات الشركات من جهة والمراجعين من جهة أخرى، وتحليل الفروقات والاختلافات في الآراء بينهما، حيث قسمت هذه العوامل إلى عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة وعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة وعوامل مرتبطة ببيئة المراجعة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي نظراً لملاءمته لطبيعة الدراسة، وتم تصميم استبانة وذلك كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على فئتي عينة الدراسة المتمثلة في إدارات الشركات والمراجعين، حيث تم توزيع (81) استبانة على عينة المراجعين استرد منها (72) استبانة، وتم تحليل (69) استبانة أي ما نسبته (85%) من إجمالي الاستبانات الموزعة واستبعاد (3) استبانات نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة فيها، في حين تم توزيع (40) استبانة على إدارات الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين استرد منها (32) استبانة أي ما نسبته (80%) من إجمالي الاستبانات الموزعة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة هي أكثر العوامل تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي وخاصة ما يرتبط بجودة مكتب المراجعة، فيما كانت أقل العوامل تأثيراً في تغيير المراجع هي العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية، وأنه توجد فروق جوهرية بين آراء إدارات الشركات المساهمة من جهة وبين المراجعين من جهة أخرى حول الأهمية النسبية لجميع العوامل المرتبطة بتغيير المراجع الخارجي فيما عدا العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والتي كان هناك اتفاق بين فئتي عينة الدراسة (المراجعين وإدارات الشركات) حول أهميتها.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: ضرورة توفير الحماية القانونية للمراجع الخارجي حتى يحافظ على حياده واستقلاله، وإلزام جميع الشركات المساهمة في فلسطين بإنشاء لجان للمراجعة تضم أعضاء من خارج الشركة، و ضرورة الإفصاح عن الأسباب والعوامل التي أدت إلى تغيير المراجع الخارجي من خلال تعبئة نموذج نمطي يتم الإفصاح فيه عن أية خلافات مع المراجع القديم وتقديمه لهيئة مستقلة، والإعلان عنه في إحدى الصحف المحلية.

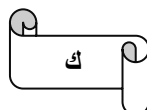
## Abstract

This study aims at investigating the factors influencing the changing the external auditor, and analyzing and measuring the relative importance of these factors as seen by the companies' management on one hand and the auditors on the other hand. This is in addition to the analysis of differences in opinion of both parties. The factors were divided into factors related to the criteria of international auditing, factors related to the auditing office, factors related to the companies subject to auditing and factors related to the auditing environment.

To achieve the objectives of the study, the researcher followed a descriptive analytic approach for its relevance to the study. A questionnaire was designed to be the main field study tool that was distributed to the members of the study sample represented in companies' managements and auditors. (81) questionnaires were distributed to the study sample, (72) of which were received back. (69) of them that represent (85%) of the total distributed questionnaires were analyzed. (3) questionnaires were disqualified because they lacked the necessary requirements. (40) questionnaires were distributed to the managements of the joint-stock companies list in Palestine Stock Exchange. (32) questionnaires, which represent of them (80%) of the total number of the questionnaires distributed, were received back.

The study drew a number of findings, the most important of which are: the factors related to the auditing office are the most influencing factors for changing the external auditor; especially those related to the quality of the auditing office. The least influential factors were the ones related to the international auditing criteria. There are essential differences between the opinions of managements of the joint-stock companies on one hand and the opinions of auditors on the other in respect of the relative importance of all factors related to changing the external auditor except for the factors related to the auditing office which had similar responses from both categories of the study sample (joint-stock companies and auditors) pertaining the its importance.

The study drew a number of conclusions, the most important of which are: It is necessary to provide legal protection for the external auditor to maintain his neutrality and independence. It is also necessary to bind all joint-stock companies in Palestine to form auditing committees that include members from outside the company. It is of the same importance to disclose the reasons and factors that led to changing the external auditor through filling out a regular form for disclosing any disputes with the external auditor and to be presented to an independent committee, then announcing it in a local newspaper.



# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

- ❖ المقدمة
- ❖ مشكلة الدراسة
- ❖ أهمية الدراسة
- ❖ أهداف الدراسة
- ❖ فرضيات الدراسة
- ❖ محددات الدراسة
- ❖ متغيرات الدراسة
- ❖ التعريف بمصطلحات الدراسة
- ❖ الدراسات السابقة
- ❖ التعليق على الدراسات السابقة

## 1.1 المقدمة:

تعد التقارير المالية المنشورة للشركات وسيلة الإفصاح الرئيسية التي يتم من خلالها إظهار نتائج أعمالها خلال الفترة المالية ومركزها المالي نهاية نفس الفترة، حيث تلعب هذه التقارير دوراً أساسياً وجوهرياً في قرارات المستخدمين بكافة فئاتهم، وفي ظل اختلاف وتعدد مصالح الفئات المستخدمة لهذه التقارير، ظهرت الحاجة إلى وجود جهة محايدة ومستقلة تقوم بالتحقق والتأكد حول مدى عدالة القوائم المالية، ويلعب مراجع الحسابات دوراً مهماً من خلال رأيه المهني المحايد في الفصل بين الفئات والمصالح المختلفة، وبالتالي زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية.

وكان لانهباء العديد من الشركات الاقتصادية الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية أوائل القرن الحالي، والتي تبعتها إغلاق إحدى أكبر شركات التدقيق في العالم وهي شركة آرثر اندرسون أثر كبير على عملية المراجعة، حيث ظهرت آراء تنادي بضرورة إعادة النظر في معايير المراجعة وضرورة وجود آليات تعمل على إعادة تحسين فاعلية التدقيق الخارجي، ومن ضمن هذه الآليات كان قانون (Sarbanes – Oxley) والذي تضمن ضرورة تغيير المديرين الذين يلعبون دوراً هاماً في عملية المراجعة كل خمس سنوات، كما تم منع شركات المراجعة من تقديم خدمات استشارية لا تتعلق بمهنة المراجعة لعملائها.

ولقد أعطت التشريعات القانونية والمالية في دول العالم المختلفة الهيئة العامة للمساهمين الحق في تغيير مدقق الحسابات وعزله وتحديد أتعابه لتضمن استقلاليته ظاهرياً وواقعياً، حيث أن ظاهرة تغيير المدقق من قبل الشركات تتضمن جانبين، الأول وهو الجانب الإيجابي وذلك أن تؤدي عملية التغيير إلى منع قيام علاقات شخصية تربط بين المدقق وإدارة الشركة، وبالتالي لا تؤدي إلى إصدار قوائم مالية حسب رغبة الإدارة لتحقيق مآربها ومصالحها الشخصية، والثاني هو جانب سلبي وهو يتعلق بعزل مدقق الحسابات (العزل التعسفي) من قبل الشركات في ضوء مسببات معينة، وهذا يشكل خطراً على استقلالية مدقق الحسابات والحد من قدرته على أداء عمله بصورة سليمة (حسين ، 2008).

هذا وقد تجلت ظاهرة الزيادة المطردة في حالات تغيير المراجعين بما قد يثير الكثير من الشكوك حول مسألة حياد واستقلال المراجع، حيث أثارت هذه الظاهرة الكثير من الادعاءات بأن تقرير المراجع أصبح سلعة تباع وتشتري، وأن الشركات أصبحت تتسوق من أجل الحصول على

تقرير نظيف خالٍ من أية تحفظات جوهرية، بل يرى البعض أن المراجعات الخارجية للشركات قد انحدرت في الآونة الأخيرة إلى عملية مساومة بين المراجعين وإدارات الشركات، وحيث أن كفاءة إدارة الشركة هي الراجحة في ميزان القوة والسلطة، فإدارة الشركة غالباً ما تقوم ببذل المحاولات للحصول على تنازلات من المراجع من خلال التهديد الضمني بتغييره (مسوك، 2008).

وهناك إجماع بأن قيام إدارة الشركة بدور أساسي وهام في عملية اختيار وتغيير المراجع الخارجي يشكل أكثر العوامل خطورة على استقلال المراجع حتى وإن كان اتخاذ قرار التغيير يتم عن طريق الهيئة العامة للمساهمين، فالإدارة تستطيع إقناع كبار المساهمين الذين لهم تأثير على الآخرين بأن تغيير المراجع الحالي يحقق مصلحة مباشرة لهم، وبالتالي يستجيب هؤلاء لرغبات الإدارة ويتم العزل دون مبرر مقبول، مما يؤثر بشكل أو بآخر على استقلالية المراجع الخارجي (باسودان وآخرون، 2004).

ويعتبر موضوع البحث من المواضيع التي لاقت اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة في دول العالم المختلفة، وحيث أن بيئة المحاسبة والمراجعة في تلك الدول قد تكون مختلفة عما هو سائد في فلسطين، لذلك سنركز من خلال هذا البحث على تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي، وتحليل الاختلافات في الآراء بين المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى حول الأهمية النسبية لهذه العوامل.

## 1.2 مشكلة الدراسة:

إن سيطرة وهيمنة مجلس الإدارة على قرار تعيين وتغيير المراجع الخارجي يؤثر بشكل سلبي على استقلالية المراجع الخارجي حتى وإن كان اتخاذ القرار يتم من خلال الهيئة العامة للمساهمين، حيث أكدت أغلب الدراسات التي أجريت في الدول النامية بأن تعيين المراجع الجديد وتغيير المراجع الحالي يتم بناء على اقتراح من إدارة الشركة، ويندرج ألا توافق الجمعية العامة العادية على مثل هذا الاقتراح (يماني، 1991)، وفي فلسطين فإن الواقع لا يختلف عن غيره من الدول النامية حيث إنه وحسب دراسة (الصوص، 2012) فإن بعض الشركات المساهمة لا يحضر اجتماع الهيئة العامة للمساهمين إلا أعداد بسيطة من أعضائها، كما لا يوجد قانون يلزم الشركات المساهمة بتشكيل لجان المراجعة في فلسطين باستثناء البنوك، وبالتالي يصبح مجلس الإدارة هو



المسيطر والمهيمن على قرار تعيين وتغيير المراجع الخارجي في نهاية الأمر، وهنا تثار الأسئلة التالية:

**السؤال الرئيس الأول: ما هي العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة الفلسطينية؟**

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي؟
2. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي؟
3. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي؟
4. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي؟

**السؤال الرئيس الثاني: هل هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى حول العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي؟**

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة على تغيير المراجع؟
2. هل هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على تغيير المراجع؟
3. هل هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تغيير المراجع؟
4. هل هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة على تغيير المراجع؟

## 1.3 أهمية الدراسة:

يعتبر قرار تغيير المراجع الخارجي من القرارات المهمة والتي له انعكاساته على استقلالية المراجع، حيث يعتبر استقلال المراجع هو حجر الأساس والعمود الفقري لمهنة المراجعة بل يعتبرها البعض قلب عملية المراجعة وأن مهنة المراجعة لا قيمة لها من دونها (الحسيني 1999)، وفي ظل عدم إفصاح منشآت الأعمال عن الأسباب الحقيقية التي تدفعها إلى تغيير المراجعين برزت أهمية البحث العلمي في هذه الأسباب والعوامل، ويمكن تحديد أهمية الدراسة من خلال الفوائد والمزايا التي يمكن أن تحققها للجهات التالية:

## أولاً: المراجعين الخارجيين:

1. تحليل نقاط الضعف لدى شركات ومكاتب المراجعة في فلسطين، والتي قد تؤدي إلى قيام الشركة محل المراجعة إلى تغيير مكتب المراجعة الحالي.
2. تحليل بيئة عمل المراجع في فلسطين، ومعرفة الضغوطات والصعوبات التي تواجه المراجعين أثناء أداء مهامهم، خاصة وأن بيئة المراجعة الفلسطينية تعاني من حداثة وضعف دور المنظمات المهنية المسند إليها تنظيم مهنة المراجعة.
3. تحليل بيئة المنافسة في مجال المراجعة في فلسطين ومعرفة الشركات الرائدة في هذا المجال، ومقارنة كفاءة شركات المراجعة المحلية في فلسطين بغيرها من شركات المراجعة الدولية.
4. تقديم أفكار وحلول لتطوير وتحسين عملية المراجعة في فلسطين، من خلال ما تتوصل إليه الدراسة من نتائج وتوصيات.

## ثانياً: الشركات المساهمة في فلسطين:

1. تقييم دور إدارات الشركات المساهمة الفلسطينية في عملية تعيين وتغيير المراجع الخارجي، والذي ينعكس بدوره على استقلالية المراجع الخارجي ومصداقية القوائم المالية.
2. العمل على تقييم دور لجان المراجعة في الشركات المساهمة في فلسطين في تدعيم استقلال وظيفة المراجعة وتحسين جودتها، وتحديد مدى قيامها بمسؤولياتها من خلال ترشيح المراجعين الخارجيين الذين سيتم تعيينهم أو عزلهم أو تغييرهم.

## 1.4 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- التعرف على العوامل التي تؤثر على تغيير المراجع وأهميتها النسبية من وجهة نظر المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى.
- قياس وتحليل الفروقات بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المختلفة على تغيير المراجع الخارجي.
- التعرف على واقع تغيير مراجع الحسابات في فلسطين، وإلقاء الضوء على بعض المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة، والخروج ببعض التوصيات والاقتراحات للمساعدة في تطوير مهنة المراجعة.

## 1.5 محددات الدراسة:

- اقتصرت الدراسة الحالية على العاملين في مكاتب المراجعة الممارسين للمهنة والذين يقومون بتقديم خدمات المراجعة في قطاع غزة.
- اقتصرت الدراسة الحالية على المدراء التنفيذيين والماليين للشركات المساهمة العامة الفعالة المدرجة في بورصة فلسطين والموجودين في الضفة الغربية وقطاع غزة.

## 1.6 فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة إلى اختبار صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الأساسية الأولى: تتأثر عملية تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة الفلسطينية بمجموعة من العوامل.

ويتمفرع من هذه الفرضية الأساسية الفرضيات الفرعية التالية:

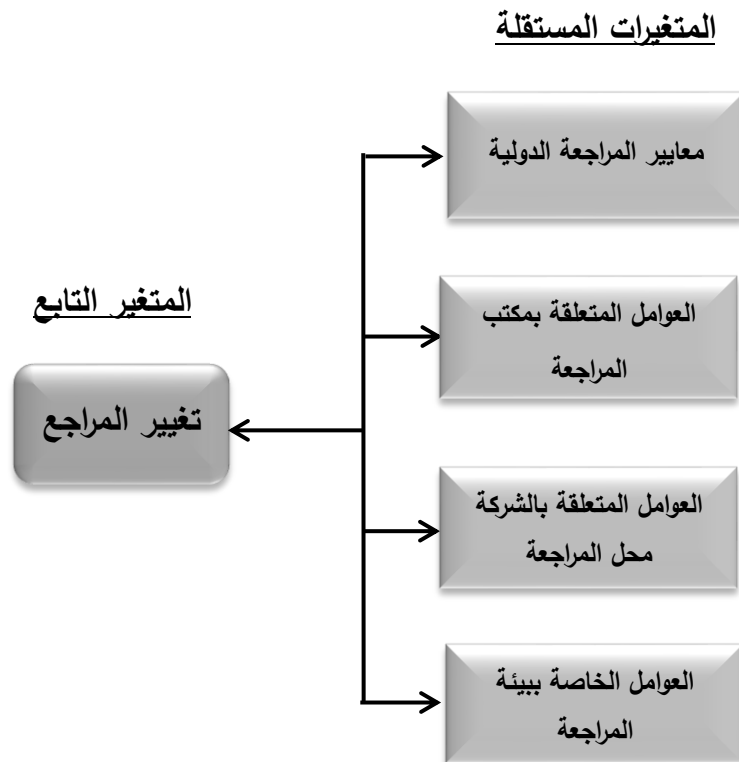
1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.

4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.

الفرضية الأساسية الثانية: توجد هناك فرق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى حول العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي. وينتفع من هذه الفرضية الأساسية الفرضيات الفرعية التالية:

1. توجد هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة على تغيير المراجع.
2. توجد هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على تغيير المراجع.
3. توجد هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تغيير المراجع.
4. توجد هناك فروق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة على تغيير المراجع.

### 1.7 متغيرات الدراسة:



## 1.8 التعريف بمصطلحات الدراسة:

تغيير المراجع الخارجي: الحالة التي يتم بها عزل المراجع الخارجي من خلال اتخاذ الجمعية العامة للمساهمين قراراً بالتخلي عنه.

شريك المراجعة: الشريك المسئول عن عملية المراجعة وهو عضو فريق عمل المراجعة المسئول عن اتخاذ القرارات في المسائل الهامة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة، وإعداد التقارير التي تؤثر على القوائم المالية (George, 2004).

## 1.9 الدراسات السابقة:

## أولاً: الدراسات السابقة العربية:

(1) دراسة (البواب وعنقاد، 2013) بعنوان: "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي اليمني في الشركات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققي الحسابات - دراسة ميدانية" هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل الأكثر تأثيراً في تغيير المدقق الخارجي في الشركات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وقسمت الدراسة عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي إلى: عوامل متعلقة بالشركة، وعوامل متعلقة بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها، وعوامل متعلقة بمكتب التدقيق، كما هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تغيير المدقق الخارجي على أرباح الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع (93) استبانة على المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في اليمن، استرد منها (83) استبانة، أي ما نسبته (90%) من الاستبانات الموزعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق هي أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، وبالأخص فيما يتعلق بجودة المكتب، حيث أن المكاتب التي تقدم خدماتها بجودة منخفضة أكثر عرضة للتغيير من المكاتب التي تقدم خدماتها بجودة عالية، وحلت العوامل المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في المرتبة الثانية من ناحية الأهمية، وجاءت العوامل المتعلقة بالشركات في المرتبة الأخيرة في علاقتها بتغيير مدقق الحسابات الخارجي، كما توصلت الدراسة بأن الأسباب المرتبطة بعوامل تغيير المدقق الخارجي ليس لها أي تأثير على أرباح الشركات سواء كان إيجابياً أو سلبياً، وأوصت الدراسة إلى ضرورة التعمق في الدراسات المتعلقة بعوامل تغيير المدقق الخارجي، وضرورة وضع معايير محددة لضبط عملية تغيير مدقق الحسابات الخارجي وأن لا يترك أمر تغيير المدقق لرغبة إدارة الشركة.

(2) دراسة (منصور، 2013) بعنوان: "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على

مبدأ الاستقلالية - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر عوامل تغيير مراجع الحسابات على استقلاليته، حيث قسمت هذه العوامل إلى: دور لجان المراجعة، وممارسة المراجع الخارجي لبعض الخدمات المحظورة وفقاً لقانون (Sarbanes - Oxley) وأحكام هيئة سوق رأس المال (SEC)، وتأثير وجود فترة التهدئة،

وجود المصالح المادية المرتبطة، وعملية دفع الأتعاب، ورفع القضايا بين المراجع وعميل المراجعة، وطبقت الدراسة على مكاتب المراجعة في قطاع غزة من خلال توزيع استبانة على عينة الدراسة والتي بلغ عددها (124) استبانة، وتم استرداد جميع الاستبانات.

وتوصلت الدراسة إلى أن إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق من أهم العوامل المحددة لدور اللجنة، كما ارتبط مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب من الدرجة الأولى مما يعزز استقلاله، بالإضافة إلى أن تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل يعتبر من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظاً على استقلاله، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة أن يتولى المجلس التشريعي وضع نظام عملي ينص على تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظاً على استقلاله.

3) دراسة (أبو رياش، 2013) بعنوان: "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لسلوك إدارة الأرباح، وكذلك مدى وجود علاقة بين معدل دوران المراجع الخارجي وجودة المراجعة مقاسة بإدارة الأرباح واستقلالية المراجع الخارجي، حيث طبقت الدراسة على عينة مكونة من (33) شركة مساهمة في سوق فلسطين للأوراق المالية من خلال الفترة (2005م - 2011م).

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها أن الشركات الفلسطينية قد مارست إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال فترة الدراسة، وأنه يوجد علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المراجع (عدم التغيير الدوري للمراجع) وجودة المراجعة، وأيضاً وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح، وأوصت الدراسة إلى ضرورة العمل على زيادة فاعلية دور المراجعة الخارجية للحد من ممارسة إدارة الأرباح، مما يستلزم دعم استقلالية المراجع الخارجي، ورفع مستوى أدائه في العمل.

4) دراسة (عليان، 2010) بعنوان: "أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية - دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات"

حيث هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن العوامل الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي، ومدى أهميتها بالنسبة لكل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي، للوقوف على مدى تأثيرها على استقلال وحياد المراجع الخارجي في تلك الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وذلك كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عيني الدراسة المتمثلة في الأشخاص الذين يتولون مهام مالية وقيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار المراجع الخارجي في الإدارات التنفيذية والمالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وشركات ومكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة، وقد بلغت عدد الاستبانات التي تم استردادها عدد (204) استبانة، منها عدد (124) استردت من إدارات الشركات، و(80) استبانة من مراجعي الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلافات جوهرية في أثر وأهمية أسس اختيار المراجع الخارجي بين وجهة نظر المراجعين ومدراء الشركات، بالإضافة إلى تشابه وجهتي نظر العينة (المراجعين ومدراء الشركات) حول العوامل الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي، وكانت شهرة المكتب أكثر العوامل أثراً في اختيار المراجع الخارجي، تليها رغبة مجلس الإدارة، ومن ثم تخصص المراجع في مجال عمل الشركة، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تحديد وتطوير الأطر والتشريعات التي يجب أن تتم في ضوءها عملية اختيار المراجع الخارجي، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر في اختيار المراجع الخارجي.

5) دراسة (الخزندار، 2008) بعنوان: "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"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلال المراجع الخارجي، وقسمت هذه العوامل إلى: تغيير المراجع الإلزامي، وفرضية استمرارية الشركة عميل المراجعة، وإتباع معايير المراجعة، والتخصص المهني لمكتب المراجعة،



بالإضافة إلى معرفة مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تكلفة وأتعب عملية المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة، حيث بلغت الاستبانات الموزعة (185) استبانة، تم استلام (141) استبانة، أي بنسبة (76%) من الاستبانات الموزعة.

وتوصلت الدراسة أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يعزز استقلال المراجع الخارجي ويحسن جودة عملية المراجعة، وأنه توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل وبين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلال المراجع، بالإضافة إلى وجود علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي، وأوصت الدراسة إلى ضرورة إجراء دراسات وبحوث في مجال التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بالشركات المساهمة في قطاع غزة، والمتعلقة بقياس واختبار أثر برامج التعليم المحاسبي على إمكانية تطبيق استراتيجية التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة.

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

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الواقع العملي لتغيير المدقق الخارجي في الشركات المساهمة العراقية، وعوامل تغيير المدقق الخارجي من وجهتي نظر إدارة الشركات ومدققي الحسابات، والتعرف على إمكانية وجود عوامل مشتركة بينهما تؤدي إلى تغيير مدققي الحسابات، وترتيب هذه العوامل حسب أهميتها بالنسبة لكل فئة، حيث قسمت هذه العوامل إلى: عوامل خاصة بالشركات المساهمة، وعوامل تتعلق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، وأخيراً عوامل تتعلق بالظروف المحيطة بعملية التدقيق، وتم توزيع (100) استبانة على فئتي الدراسة، حيث تم توزيع (60) استبانة على مراجعي الحسابات استرد منها عدد (53) استبانة، كما تم توزيع (40) استبانة على فئة الإدارة المالية للشركات المساهمة وقد تم استرداد (37) استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك اتفاق بين فئتي الدراسة (الإدارة المالية ومدققي الحسابات) على أن جميع هذه العوامل لها تأثير في تغيير مدقق الحسابات الخارجي، وكان العامل الأهم من وجهة نظر فئتي الدراسة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي هي العوامل المرتبطة بالظروف المحيطة

بعملية التدقيق، تليه العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، وآخر هذه العوامل أهمية هي ما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالشركات المساهمة، وأوصت الدراسة إلى ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمدقق الخارجي للحفاظ على حياده واستقلاله، وضرورة إدخال بعض النصوص القانونية في قانون الشركات العراقي من أهمها حق المدقق الخارجي في مناقشة قرار عزله وتغييره وضرورة بيان أسباب التغيير.

#### 7) دراسة (مسواك، 2008) بعنوان: "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي - دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع في الشركات المساهمة اليمنية، والانعكاسات الناتجة عن قرار تغيير المراجع، بالإضافة إلى قياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل والانعكاسات، وذلك من وجهة نظر إدارات الشركات من جهة والمراجعين من جهة أخرى، وقد قسمت الدراسة هذه العوامل إلى: عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة، وعوامل مرتبطة بمعايير المراجعة، وعوامل متعلقة بمكتب المراجعة، بالإضافة إلى عوامل متعلقة بتطور بيئة مهنة المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها أن تغيير المراجع يتأثر بعدد من العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة إلا أن هناك اختلافاً حول درجة تأثيرها وذلك من وجهة نظر إدارات الشركات والمراجعين، كما توصلت الدراسة بأن تغيير المراجع يتأثر بعدد من العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، إلا أن هناك اختلافاً حول درجة تأثيرها وذلك من وجهة نظر إدارات الشركات والمراجعين، وأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء إدارات الشركات والمراجعين حول تأثير جميع العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تغيير المراجع، كما أنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقضي منهم (إدارات الشركات والمراجعين) حول جميع الانعكاسات الناتجة عن قرار تغيير المراجع، وأوصت الدراسة إلى ضرورة إضافة مادة إلى قانون الشركات التجارية تلزم الشركات المساهمة بإنشاء لجان المراجعة وذلك للنظر في أوجه الخلاف بين الإدارة والمراجع الخارجي، بالإضافة إلى إعطاء المراجع الحق في مناقشة قرار عزله وتغييره.

8) دراسة (جربوع، 2008) بعنوان: "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله - دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة"

هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسن جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعية واستقلال المراجع الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، بلغ عددها (86) استبانة، وبلغت الردود (68) استبانة صالحة للتحليل، وهي تمثل ما نسبته (80%) من الاستبانات الموزعة.

ولقد بينت نتائج الدراسة أن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائماً عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي، وأن طول الفترة التعاقدية بين المراجع وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله، ومن أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة هي ضرورة أن يمارس المراجع الخارجي الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله، وضرورة إلزام مراجعي الحسابات بالشركات المساهمة في قطاع غزة لتغيير المراجعين لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى.

9) دراسة (سالم، 2006) بعنوان: "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تحليلات نظرية واستنتاجات عملية دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة بمدينة بنغازي"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة، حيث أجريت الدراسة على عينة مكونة من (30) مراجعاً خارجياً، و (30) شركة مساهمة خاصة في مدينة بنغازي في الجمهورية الليبية، وقسمت الدراسة العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي إلى: عوامل مرتبطة بالشركة، وعوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، وعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة.

وقد بينت نتائج الدراسة اتفاق كل من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة الخاصة على تأثير كل من عامل جودة أعمال المراجعة، وشهرة مكتب المراجعة، والخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في تغيير المراجع الخارجي، كما اختلفت نتائج هذه الدراسة عن

نتائج الدراسات السابقة بشأن بعض العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، مما يعني أن تأثير تلك العوامل تختلف باختلاف بيئة التدقيق.

(10) دراسة (باسودان وآخرون، 2004) بعنوان: "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى تقصي العوامل المؤثرة في تغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية، وقسمت الدراسة العوامل المؤثرة في تغيير المراجع إلى عاملين رئيسيين هما: العوامل الفنية وهي المتعلقة بأداء المراجع لعملية المراجعة وعددها ثلاثة عشر عاملاً، والعوامل غير الفنية وهي ما عدا ذلك من أسباب تغيير المراجع، وكما استهدفت الدراسة استطلاع آراء لجان المراجعة في الشركات المساهمة ومدراء مكاتب المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أهمية العوامل الفنية وتقدمها في الترتيب عن العوامل غير الفنية، ومن هذه العوامل الفنية: إتباع المكتب لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وسمعة المكتب، وخبرته السابقة في أعمال المراجعة، والتأهيل العلمي والمهني لكل من شريك ومدير ومراجعي مكتب المراجعة، أما العوامل غير الفنية التي حظيت باهتمام عيني الدراسة تركزت حول أتعاب عملية المراجعة، وعدم موافقة المراجع على التنازل عن تحفظاته، وعدم مساعدة الشركة في الخدمات الضريبية، بالإضافة إلى اهتمام مدراء مكاتب المراجعة بعوامل أخرى وهي وجود تحفظات في تقرير المراجع أو الامتناع عن إبداء الرأي، وعدم تقديمه للخدمات الاستشارية وعدم مساعدته للشركة في إعداد القوائم المالية السنوية، وبعض هذه النتائج يثير القلق ويخشى من تأثيرها في استقلال المراجع وحياده، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بتطوير قدرات المراجعين الفنية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، وضرورة الإفصاح عن أسباب تغيير المراجع من قبل لجان المراجعة بالشركات المساهمة.

(11) دراسة (فؤاد، 2004) بعنوان: "جودة المراجعة وانعكاساتها على استبدال مراجعي الحسابات في مصر - دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الأهمية النسبية لمفهوم ومقومات جودة المراجعة، ومعرفة الاختلافات حول الأهمية النسبية للعوامل المسببة لاستبدال المراجعين، بالإضافة إلى معرفة مدى العلاقة بين توفر مقومات جودة المراجعة وعدم قيام المنشآت باستبدال المراجعين، ولتحقيق أهداف

الدراسة اعتمدت الدراسة على عينة مكونة من مجموعتين: الأولى فئة المراجعين وبلغ عددها (117) مفردة، والثانية فئة الشركات وبلغ قوامها (90) مفردة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين توافر مقومات جودة المراجعة وعدم تغيير المراجعين، وأن هناك عوامل أخرى تؤدي إلى تغيير المراجع هي الرغبة في الحصول على خدمات إضافية أخرى، والرغبة في تخفيض أتعاب عملية المراجعة، وتغيير الإدارة العليا، والرغبة في الحصول على مستوى جودة أفضل، والعلاقات الشخصية، واندماج الشركات، كما توصلت الدراسة بأن هناك عوامل لا تؤثر في تغيير المراجع تتمثل في التعثر المالي للشركة محل المراجعة، والتغيير المنتظم للمراجعين.

12) دراسة (الفضل، 2003) بعنوان: "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع

الخارجي في العراق - دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، ومعرفة آراء إدارات الشركات والمراجعين حول أكثر العوامل تأثيراً في تغيير المراجع القانوني، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات وقد تضمنت (18) عاملاً من العوامل المؤدية إلى تغيير المراجع مبنية في ثلاث محاور: حيث يرتبط الأول بالشركة محل المراجعة، بينما يرتبط المحور الثاني بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، أما المحور الأخير فيرتبط بمكتب المراجعة، وقد تم توزيع الاستبانة على عينة مؤلفة من (21) شركة حدث فيها عملية تغيير للمراجع الخارجي خلال الفترة الممتدة من (1995م - 2000م) وكذلك على (28) مراجع جرت عليهم التغيير في تلك المدة.

وقد جاءت نتائج الدراسة متفقة إلى حد كبير مع نتائج الدراسات السابقة بشأن تأثير العوامل المحددة في الدراسة على عملية تغيير المراجع الخارجي باستثناء عاملين هما: الرغبة في تركيز أعمال المراجعة، والرغبة في الحصول على خدمات إضافية، مما يعني أن تأثير تلك العوامل لا تختلف تبعاً لاختلاف بيئة التطبيق على الرغم من وجود اختلاف واضح في أثر العوامل من وجهة نظر المديرين عن وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وأوصت الدراسة إلى ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمراجع حتى يحافظ على حياده واستقلاله وذلك عن طريق إدخال بعض النصوص القانونية في قانون الشركات لتنظيم عملية تغيير المراجع الخارجي، وحق المراجع في مناقشة قرار عزله وتغييره أمام الهيئة العامة للمساهمين.

13) دراسة (خشارمة والعمرى، 2001) بعنوان: "تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات"

هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء مراجعي الحسابات حول العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات، وقد اعتمدت على عينة مكونة من (290) مراجع حسابات.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع والمرتبطة بالشركة هي: العلاقة الشخصية بين الإدارة والمراجع، نمو حجم الشركة، رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية، التعثر المالي للشركة.
- أن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع والمرتبطة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني هي: إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي، الخلاف على أتعاب عملية المراجعة.
- أن العوامل المؤثرة في تغيير المراجع والمرتبطة بمكتب المراجعة هي: مستوى جودة المراجعة، حجم مكتب المراجعة، شهرة مكتب المراجعة، تخصص مكتب المراجعة.
- الأسباب الخاصة بمكتب التدقيق هي من أهم أسباب التغيير، يليها الأسباب الخاصة بالشركة، ومن ثم الأسباب الخاصة بمعايير التدقيق.

#### ثانياً: الدراسات السابقة الأجنبية:

1) دراسة (Netti, 2014) بعنوان:

**"Analysis of factors that influence the auditor switching on company listed in Indonesian stock exchange"**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في تغيير مراجعي الحسابات للشركات المدرجة في سوق اندونيسيا للأوراق المالية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على عدد من المتغيرات قسمتها إلى: إصدار رأي متحفظ، وتغيير أتعاب المراجعة، وحجم مكتب التدقيق، وتغيير الإدارة، وحجم عميل المراجعة، والتعثر المالي، ونمو الشركة، بالإضافة إلى تغيير المراجع، واشتمل مجتمع الدراسة على جميع الشركات المدرجة في سوق اندونيسيا للأوراق المالية من العام (2003م) حتى عام (2007م)، وتم اختيار عينة شملت على (80) شركة، قسمت إلى (40) شركة أجرت عملية تغيير المدقق، و(40) لم تقم بعملية التغيير.

وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة عكسية بين تغيير مراجع الحسابات وبين حجم مكتب التدقيق وحجم الشركة محل المراجعة، وأن هناك علاقة طردية بين تغيير المراجع وبين تغيير الإدارة، وأنه لا توجد علاقة بين تغيير المراجع وبين إبداء المراجع لرأي متحفظ ونمو الشركة وتعرض الشركة للتعثر المالي.

(2) دراسة (Stanisic, et. al, 2014) بعنوان:

### "Auditor Switching and Qualified Audit Opinion: Evidence from Serbia"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وتحديد العلاقة بين تغيير مراجع الحسابات وإصدار المراجع لرأي متحفظ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيقها على عينة عشوائية من الشركات الصناعية الكبيرة والمتوسطة في صربيا، حيث شملت على إصدارات (800) شركة من التقارير المالية المدققة من العام (2006م) حتى العام (2010م)، وتم تقسيم العينة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى وتتمثل في الشركات التي لم تقم بتغيير المراجع الخارجي وعددهم (683) شركة، والمجموعة الثانية شملت على (117) شركة قامت بتغيير مراجعها الخارجي.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تحصل على رأي غير متحفظ في سنة معينة، وبعد ذلك تقوم بتغيير مراجعها الخارجي، تكون أقل عرضة للحصول على رأي غير متحفظ في الفترة التي تليها، مقارنة مع الشركات التي لا تقوم بتغيير المراجع الخارجي.

(3) دراسة (Riswan, et. al, 2013) بعنوان:

### "Determinant Factor Affecting the Auditor Switching: An Indonesian Case"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير العوامل المحددة في تغيير وتبديل مراجع الحسابات الخارجي في اندونيسيا وهي: الوضع المالي للعميل، أتعاب المراجعة، مستوى المنافسة بين شركات المراجعة، حجم مكتب التدقيق، وأخيراً فترة المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع (136) استبانة على الشركات الصناعية المدرجة في سوق اندونيسيا للأوراق المالية، وتم استعادة (45) استبانة، أي ما نسبته (33%) من الاستبانات الموزعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الوضع المالي للعميل، ومستويات المنافسة لشركات المراجعة، بالإضافة إلى فترة المراجعة، يؤثران بشكل جوهري في تغيير مراجع الحسابات الخارجي، في الوقت نفسه فإن أتعاب المراجعة وحجم مكتب المراجعة لا يؤثران على عملية تغيير المراجع.

(4) دراسة (Nazri, et. al, 2012) بعنوان:

#### "Factors influencing auditor change: evidence from Malaysia"

حيث ركزت هذه الدراسة على تحليل العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي والتي قسمتها إلى خصائص متعلقة بالتدقيق، وخصائص مرتبطة بعمل المراجعة، وتناولت هذه الدراسة تحليل تأثير مجموعة من المتغيرات المستقلة على تغيير المراجع الخارجي، حيث طبقت الدراسة على (400) شركة مدرجة في بورصة ماليزيا على مدى (18) عام.

وتوصلت الدراسة إلى أن تغيير مراجع الحسابات الخارجي يتأثر بشكل جوهري بالخصائص المتعلقة بعمل المراجعة، لا سيما ما يتعلق بتغيير الإدارة وحجم الشركة بالإضافة إلى نمو الشركة محل المراجعة.

(5) دراسة (Chadegani, et. al, 2011) بعنوان:

#### "The Determinant Factor of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي في سوق طهران للأوراق المالية، حيث قسمت هذه العوامل إلى: عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق حددت بإصدار المدقق لرأي متحفظ وجودة التدقيق وتغيير أتعاب المراجعة، وعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة حيث قسمت إلى تغيير الإدارة وحجم الشركة والتعثر المالي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار عينة عشوائية من (182) شركة مدرجة في سوق طهران للأوراق المالية، (91) شركة قامت بتغيير المدقق الخارجي من العام (2003م) حتى (2007م)، و (91) شركة لم تقم بتغيير المدقق خلال نفس الفترة.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن حجم الشركة محل المراجعة وجودة التدقيق يرتبطان سلبياً مع تغيير المراجع، وأن تغيير الإدارة والتعثر المالي لهما ارتباط إيجابي مع تغيير المراجع، وأن إصدار المراجع لرأي متحفظ وأتعاب المراجعة قد يكون لهما ارتباط سلبى أو إيجابي مع عملية تغيير المراجع الخارجي.



(6) دراسة (Magri and Baldacchino, 2004) بعنوان:

### "Factors Contributing to Auditor-Change Decisions in Malta"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تساهم في تغيير المراجع الخارجي، حيث قسمت هذه العوامل إلى: عوامل اقتصادية، وعوامل سلوكية، وعوامل أخرى، وقد اعتمدت الدراسة على توزيع استبانات على الشركات في جزيرة مالطا بالإضافة إلى عقد العديد من المقابلات، حيث بلغت عدد الاستبانات المستردة (97) شركة، بالإضافة إلى عقد (15) مقابلة مع الشركات التي قامت بتغيير المدقق الخارجي، وقد تم تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات حسب عدد الموظفين في كل شركة، حيث أن الشركات الصغيرة تتكون من (10 - 49) موظف، والشركات المتوسطة تتكون من (50 - 249) موظف، والشركات الكبيرة تتكون من (250) موظف فأكثر.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن العوامل التي تساهم في تغيير المراجع تتمثل في:

- عوامل اقتصادية: وهي جودة المراجعة، تخصص المراجع في صناعة معينة، اندماج الشركات محل المراجعة، نمو الشركة، الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة، شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.
- عوامل سلوكية: وهي ضعف العلاقات الشخصية بين المراجع وعميل المراجعة.
- عوامل أخرى: وهي تغيير الإدارة العليا، ضعف الخبرة المهنية لأعضاء فريق المراجعة.

وأن العوامل التي لا تساهم في تغيير المراجع تتمثل في تشدد المراجع في تطبيق المبادئ المحاسبية، وحجم مكتب المراجعة، بالإضافة إلى حاجة الشركة إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مراجع واحد.

(7) دراسة (Beattie and Fearnley, 1998) بعنوان:

### "Audit Market Competition: Auditor Changes and The Impact of Tendering"

استهدفت الدراسة التعرف على العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع، خاصة في بيئة تزداد فيها مستوى المنافسة، وقد اعتمدت هذه الدراسة على استبانة وزعت على المديرين الماليين في (328) شركة بريطانية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن العوامل التي تؤثر في تغيير المراجع تتمثل في: أتعاب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، عدم رضا الشركة على مستوى جودة المراجعة، الخدمات الإضافية الأخرى، تغيير الإدارة العليا، اندماج الشركات، حاجة الشركة إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مراجع واحد، حاجة إدارة الشركة إلى كسب ثقة الممولين الجدد، شهرة مكتب المراجعة، ضعف الخبرة المهنية لأعضاء فريق المراجعة، العلاقات الشخصية بين المراجع والشركة، تغيير أعضاء فريق المراجع، شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

### 1.10 التعليق على الدراسات السابقة:

اختلفت الدراسات السابقة في تقسيم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من بيئة لأخرى حيث أن أغلب الدراسات والتي طبقت في الدول العربية قسمت العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي إلى نوعين هما:

- تقسيم العوامل حسب أطراف ومعايير المراجعة إلى: عوامل تتعلق بالشركة محل المراجعة، وعوامل تتعلق بمكتب التدقيق، وعوامل تتعلق بتطبيق معايير المراجعة.
- تقسيم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي إلى: عوامل فنية وهي عوامل تتعلق بأداء المراجع لعملية المراجعة، وعوامل غير فنية وهي ما عدا ذلك من أسباب تغيير المراجع، حيث ركزت الدراسات في بيئة المراجعة السعودية على هذا التقسيم.

واهتمت الدراسات الأجنبية (على خلاف الدول العربية) على تحليل العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بشكل موسع، حيث أن بعض هذه الدراسات ركزت على تحليل دور جميع هذه العوامل (بشكل عام) في تغيير المراجع، والبعض الآخر ركز على الجزئيات، بمعنى تحليل أثر عامل واحد على عملية التغيير مثل شدة المنافسة وإصدار المراجع لتقرير متحفظ.

كما اختلفت الدراسات السابقة العربية في طبيعة العينة المستهدفة في الدراسة، كما يظهر في دراسة (البواب وعنقاد، 2013) ودراسة (خشارمة والعمري، 2001) والتي اعتمدت على آراء مراجعي الحسابات فقط للوصول إلى النتائج، فيما اعتمدت دراسة (باسودان وآخرون، 2004) على آراء أعضاء لجان المراجعة ومدراء مكاتب المراجعة في دراستهم، واعتمدت دراسة (مسواك، 2008) على آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى للوصول إلى النتائج.

## أهم ما يميز الدراسة:

- الدراسة الحالية هدفت إلى تحليل آراء طرفي المراجعة والمتمثلة في المراجعين الخارجيين وإدارات الشركات المساهمة، على خلاف أغلب الدراسات السابقة والتي استهدفت طرف واحد فقط من أطراف المراجعة.
- توسعت الدراسة الحالية واحتوت على جميع العوامل المؤثرة في تغيير المراجع والتي وجدت في الدراسات السابقة، كما تضمنت الدراسة الحالية على عدد من العوامل الجديدة والتي قد يكون لها تأثير في تغيير المراجع الخارجي.

## الفصل الثاني

### المفاهيم والنصوص التشريعية المرتبطة

#### بتغيير المراجع الخارجي

- ❖ مقدمة
- ❖ مفهوم تغيير المراجع الخارجي
- ❖ قرار تعيين وعزل المراجع الخارجي
- ❖ الإفصاح عن تغيير المراجع الخارجي
- ❖ تغيير المراجع في ضوء الدول والقوانين المختلفة
- ❖ واقع مهنة المراجعة في فلسطين

## 2.1 مقدمة:

يعتبر قرار تغيير المراجع من القرارات الهامة والحساسة لما له من تأثير ملحوظ على استقلالية المراجع الخارجي وجودة التقارير المالية، حيث شهدت الدراسات المتعلقة بتعيين وعزل المراجع الخارجي اهتماماً ملحوظاً من جانب الباحثين والمنظمات الحكومية والمهنية لاسيما في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، خاصة بعد فضيحة الإفلاس لدى كبرى شركات المساهمة العامة الأمريكية منها شركة (ENRON) وشركة (World Com) وما تبعه من انهيار لإحدى أكبر شركات المراجعة في العالم وهي شركة آرثر أندرسون، وبالتالي ظهرت آراء قوية في العديد من الدول تدعم ضرورة إلزام الشركات المساهمة بإجراء تغيير لمراجعيها المستقلين كل فترة محددة وذلك لتعزيز موضوعيتهم واستقلالهم (جربوع، 2008).

وقد قامت العديد من الدول بفرض سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي، سواء من خلال فرض سياسة تغيير شركات المراجعة ككل كل فترة زمنية معينة، أو فرض سياسة تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة، وقد لاقت السياسة الأخيرة قبولاً متزايداً من العديد من دول العالم خاصة في ظل ما توصلت إليه العديد من الدراسات والأبحاث إلى أن تكاليف التغيير الإلزامي لشركات المراجعة ككل تفوق الفوائد المترتبة عليه، وبالتالي فإن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة ليس هو أكفأ السبل لزيادة استقلال المراجع وزيادة جودة المراجعة.

## 2.2 مفهوم تغيير المراجع الخارجي:

عرف (سلامة، 1995) تغيير المراجع بأنه اتخاذ الجمعية العمومية للشركة قرار بإنهاء العلاقة مع المراجع الحالي، واختيارها مراجعاً آخرًا للتعاقد معه، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم، وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة والتزامه بشروط التعاقد.

كما يتضمن قرار تغيير المراجع حسب (Johar et al., 2000) تغيير مراجع الحسابات الحالي واختيار شركة تدقيق أخرى، مما يؤدي إلى اختلاف جودة التدقيق وذلك كمحاولة لإعادة تنظيم (تكيف) المتطلبات المتزايدة للعميل - في ظل الظروف المتغيرة - مع صفات وخصائص شركات التدقيق.

ويكون قرار تغيير المراجع إما إلزامي وذلك بسبب وجود لوائح تلزم تغيير المراجعين، حيث تقوم العديد من الدول والهيئات المحلية بوضع قوانين ولوائح تلزم تغيير شركة المراجعة أو الشريك المسئول عن عملية المراجعة (Audit Partner)، أو اختياري حيث يكون باختيار أحد طرفي عملية التدقيق وذلك إما بإقالة المراجع الخارجي من قبل الشركة محل المراجعة، أو أن يقدم المراجع الخارجي استقالته.

كما عرفها (عبدالله، 2007) بأنها الحالة التي يتخلى فيها مدقق الحسابات الخارجي عن منصبه لعدة أسباب مثل الاستقالة أو الوفاة أو العجز القانوني، وبالتالي يدعو مجلس الإدارة الجمعية العمومية للانعقاد وانتخاب مدقق خارجي على الفور.

وهنا نود الإشارة بأن العديد من الدراسات الحديثة قد خلصت بأنه عند وجود خطر متزايد بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية أو زيادة احتمالية رفع الدعاوي القضائية على المراجع، فهذا سيؤدي إلى زيادة احتمالية استقالة المراجع الخارجي، كما أن عدم قدرة المراجع على الاعتماد على الإدارة أو مجلس الإدارة، خاصة في ظل اكتشاف المراجع بأنها تقدم لها معلومات خاطئة أو مضللة أو إذا حجبت الإدارة بعض المعلومات، فإن ذلك سيؤدي كذلك إلى زيادة احتمالية استقالة المراجع الخارجي (Siegel et al., 2008).

وبالتالي يمكن تعريف تغيير المراجع الخارجي بأنها الحالة التي يتم استبدال مراجع الحسابات الحالي بمراجع آخر، وهي تكون من خلال اتخاذ الهيئة العامة للمساهمين لقرار عزل المراجع وتعيين مراجع آخر وذلك بسبب الخلاف بين الشركة والمراجع أو بسبب وجود نصوص وتشريعات تلزم عملية التغيير كل فترة زمنية، أو أن يتخلى المراجع الخارجي عن منصبه من خلال تقديم استقالته أو بسبب حالات الوفاة والعجز القانوني، ويشمل مفهوم تغيير المراجع تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة (Audit Partner)، حيث عرف (George, 2004) الشريك المسئول عن عملية المراجعة بأنه عضو فريق عمل المراجعة المسئول عن اتخاذ القرارات في المسائل الهامة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة، وإعداد التقارير التي تؤثر على القوائم المالية.

## 2.3 قرار تعيين وعزل المراجع الخارجي:

يتم عزل المراجع في المنشأة لعدة أسباب ويتم تعيين مراجع آخر ليقوم بعملية المراجعة، وهو ما يتم من خلال الهيئة العامة للمساهمين كون المراجع يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهنة المراجعة ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعيينه، ويجب على الشركة توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق للمراجع للدفاع عن نفسه أمام الجمعية العمومية للمساهمين (زريقات وآخرون، 2011).

حيث إن قيام إدارة المنشأة بتعيين المراجع الخارجي يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه، لذلك قامت هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (Securities and Exchange Commission) وذلك حرصاً منها في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي، بأن أوكلت هذا الحق بالتعيين و العزل وتحديد الأتعاب إلى لجنة المراجعة الخارجية بالمنشأة حتى لا تمارس إدارة المنشأة الضغط على المراجع (جربوع، 2002).

كما أن عملية تعيين المراجع ليس بالأمر السهل وذلك لحساسية المهمة، ولأن معيار الاستقلالية يتميز به المدقق دون غيره من المهن، فقد أعطى المشرع الحق في تعيين المراجع للهيئة العامة للمساهمين وليس للإدارة حفاظاً على استقلالية المراجع في عمله وأثناء إبداء الرأي.

إلا أن الواقع العملي يؤكد على أن الإدارة هي التي تقوم بترشيح وتعيين وتغيير المراجع الخارجي، حيث أكدت أغلب الدراسات والتي أجريت في الدول النامية بأن تعيين المراجع وتغيير المراجع الحالي يتم بناء على اقتراح من إدارة الشركة، ويندر ألاً توافق الجمعية العامة العادية على مثل هذا الاقتراح، الأمر الذي يجعل قرار تغيير المراجع يكون من ناحية عملية في يد إدارة الشركات المساهمة (يمان، 1991).

كما دعم هذا الرأي (مسواك، 2008) حيث ذكر أن المشرع قد أحاط عملية تغيير المراجع بسياج من الضمانات التي تحميه من الإدارة، فالتغيير لا يكون إلا من خلال الجمعية العمومية، إلا أن المتأمل لدور الجمعية العمومية في ظل الممارسات الحالية يتوصل حتماً إلى حقيقة مؤداها أن الجمعية العمومية تمثل عنصراً غير فعال في تعيين وتغيير المراجع.

وفي نفس الاتجاه فقد ذكر (باسودان وآخرون، 2004) أنه بالرغم من صدور قرار رقم (903) من وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية والذي يقضي بأن تشكل كل شركة مساهمة لجنة

مراجعة يتم تحديد قواعد اختيار اعضائها ومدة عضويتها وأسلوب عملها بقرار من الجمعية العمومية للشركة، غير أنه في الواقع العملي فإن الإدارة تتدخل في عملية عزل المراجع وتعيين آخر بديلاً منه، فالإدارة تستطيع إقناع كبار المساهمين الذين لهم تأثير على الآخرين بأن تغيير المراجع الحالي يحقق مصلحة مباشرة لهم، وبالتالي يستجيب هؤلاء لرغبات الإدارة ويتم العزل دون مبرر مقبول، ومن ثم فإن مشكلة تغيير المراجع وأثارها على الاستقلال ملموسة حتى إن كان اتخاذ قرار التغيير يتم عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين.

أما في فلسطين فإن الواقع لا يختلف عن غيره من الدول النامية، حيث إنه وحسب دراسة (جربوع، 2004) فإن المراجع الخارجي يتعرض لبعض الضغوط من قبل إدارة المنشأة عن طريق التعيين وتحديد الأتعاب والعزل، إذا لم يتم المراجع بتنفيذ رغبات الإدارة ومطالبها والسير في ركابها، كما أنه وحسب دراسة (الصوص، 2012) فإن بعض الشركات المساهمة لا يحضر اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين إلا أعداد بسيطة من أعضائها، كما لا يوجد قانون يلزم الشركات المساهمة بتشكيل لجان المراجعة في فلسطين باستثناء البنوك، وبالتالي يصبح مجلس الإدارة هو المسيطر والمهيمن على قرار تعيين وتغيير المراجع الخارجي في نهاية الأمر.

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول أنه وبرغم كفاءة القوانين في أغلب دول العالم لحق تعيين وتغيير المراجع للجمعية العمومية للمساهمين، إلا أن دور الجمعية العمومية قد يكون شكلياً عند اتخاذ هذا القرار خاصة في الدول النامية، حيث إن مجلس الإدارة هو من يكون له اليد العليا في قرار تغيير المراجع، فهو يقوم بإقناع كبار المساهمين في التوجه لهذا القرار وتحديد المراجع الذي يرغب بتعيينه، بالإضافة إلى ذلك فإن الجمعيات العمومية لا تمارس سلطاتها وصلاحياتها بالشكل المطلوب.

#### 2.4 الإفصاح عن تغيير المراجع الخارجي:

أدى الاهتمام بظاهرة تغيير المراجعين إلى تزايد متطلبات الإفصاح من قبل الشركات المسجلة بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية وهي الشركات التي قامت بتغيير المراجعين، حيث توجب هيئة الأوراق المالية الأمريكية على تلك الشركات الإفصاح عما إذا كان تغيير المراجع قد حدث بسبب استقالة المراجع الخارجي، أو رفض المراجع إعادة ترشحه أو العزل من قبل شركة المراجعة (Krishnan, 2002).



كما قامت هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) بضرورة الإعلان عن تغيير المراجع للشركات المسجلة لديها من خلال تقديم نموذج (8-K) خلال مدة أقصاها (5) أيام من تاريخ إنهاء خدمة المراجع، حيث يضم النموذج المعلومات التالية:

- تاريخ تغيير المراجع واسم المراجع الجديد.
- الإفصاح عن أي خلافات مع المراجع القديم فيما يتعلق بالمبادئ والممارسات المحاسبية.
- تقرير المراجع عن القوائم المالية للسنتين المالييتين السابقتين.
- توضيح ما إذا كان تغيير المراجع بعد توصية أو موافقة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة ويتم عرض هذه المعلومات في نشرة تصدرها إحدى شركات النشر في الولايات المتحدة الأمريكية (Schwartz and Soo, 1995).

وفي هذا الصدد فإن الإفصاح عن أسباب تغيير المراجع يلقي قبولا كبيرا وتأييدا قويا من قبل المستثمرين لأن مثل هذا الإفصاح يؤدي إلى تخفيض المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة والمستثمرين، ويتضح أن الإفصاح عن تغيير المراجع يوفر معلومات مفيدة، ومن ثم تنسيق هذه النتائج مع الجهود المبذولة من جانب المنظمات الرسمية للتأكد من أن الجوانب المهمة لعلاقة المراجع والعميل قد تم إعلانها في الوقت المناسب، وذلك لضمان نزاهة أسواق الأوراق المالية في الولايات المتحدة (Hackenbrack & Hogan, 2002).

وفي تأكيد لأهمية الإفصاح عن تغيير المراجع، أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (The American Institute of Certified Public Accountants) نشرة معايير المراجعة رقم (7) التي تقضي بضرورة الاتصال بين المراجع الجديد والمراجع السابق، ومعرفة أسباب عزله والتي قد تؤدي إلى عدم قبول المراجع الجديد بالارتباط مع العميل، والغرض من هذا الاتصال هو مساعدة المراجع الجديد في قراره فيما إذا كان سيقبل مراجعة الشركة أم لا، ويتضمن الاستفسار عن بعض الأمور الهامة مثل: تحديد مدى أمانة ونزاهة الإدارة، والخلافات بين المراجع السابق والإدارة حول المبادئ المحاسبية أو نطاق إجراءات المراجعة ونحو ذلك من الأمور ذات العلاقة، والتي تبين سبب تغيير المراجع وتساعد في الإفصاح عن ذلك للمراجع الجديد (باسودان وآخرون، 2004).

ويمكن القول أن العديد من المنظمات المهنية اهتمت بضرورة الافصاح عن أسباب تغيير المراجع في دول العالم المتقدمة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، ويرى الباحث أن الافصاح عن سبب تغيير المراجع وإعطائه الحق في الاعتراض، وتقديم إفادته وأدلته للطعن على أسباب التغيير المقدمة من عميل المراجعة لدى طرف ثالث (جهات حكومية أو هيئات مهنية) يقوم بالحكم بين طرفي عملية المراجعة، سيعزز بكل تأكيد استقلالية المراجع وسيؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة.

## 2.5 تغيير المراجع في ضوء الدول والقوانين المختلفة:

لقد نالت وما تزال قضية تغيير وعزل المراجع الخارجي اهتماماً ملحوظاً من جانب الباحثين والمنظمات الحكومية والمهنية لاسيما في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة والمملكة المتحدة، ويلاحظ أن عملية تغيير المراجع في الدول المتقدمة تعتبر من أعقد وأصعب القرارات التي يتخذها طالب الخدمة، نظراً لحرص المنظمات المهنية في تلك الدول على تقارب نوعيات الأداء من خلال ما تفرضه من ضرورة استمرار التأهيل العلمي والمهني لممارسي المهنة، وكذلك من خلال إجراءات الرقابة النوعية على جودة الأداء (باسودان وآخرون، 2004).

### 2.5.1 تغيير المراجع في الولايات المتحدة الأمريكية:

قامت هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) في العام (1974م) بإصدار قرار يلزم الشركات المسجلة لديها بضرورة الإعلان عن العوامل التي أدت إلى تغيير المراجعين الحاليين بمراجعين آخرين، وذلك من خلال إعداد وتقديم ما يعرف بنموذج (8-K) وتقديمه إلى رئيس هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ إنهاء خدمة المراجع (Schwartz and Soo, 1995).

وقامت بورصة نيويورك للأوراق المالية في العام (1978م) بإصدار قرار بضرورة تكوين لجان مراجعة (Audit Committees) في كل شركة تتداول أسهمها في بورصة نيويورك للأوراق المالية، كما حددت أن يكون أعضاء هذه اللجان من غير مديري الشركة التنفيذيين، وتتولى لجان المراجعة في المقام الأول عملية اختيار المراجع وتغييره بالاعتماد على عدة معايير فنية وموضوعية (Abbott and Parker, 1999).

ونتيجة للانتقادات التي تعرضت لها هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بسبب طول الفترة المحددة لتقديم نموذج (8-K) قامت الهيئة في العام (1989م) بتقليل تلك الفترة إلى خمسة أيام من تاريخ إنهاء خدمة المراجع، هذا بالإضافة إلى تكليف الشركة بتقديم النموذج إلى المراجع في نفس وقت تقديمه إلى هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)، وذلك لإتاحة الوقت الكافي للمراجع لدراسة العوامل التي دعت الشركة إلى تغييره والرد عليها خلال يومين من استلام النموذج (Schwartz and Soo, 1995).

وفي العام (1992م) أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بياناً بالموقف اتجاه الإلزام بتغيير شركات المراجعة أوضح فيه أن الإلزام بتغيير شركات المراجعة لا يحقق جودة المراجعة ولا يزيد من ثقة المستثمرين تجاه موضوعية المراجعة (AICPA, 1992).

وألزم قانون (Sarbanes - Oxley) والذي صدر عام (2002م) شركات المراجعة بضرورة تغيير كل شريك مسئول عن مراجعة القوائم المالية لعميل معين كل (5) سنوات بصفة دورية، وقد اعتبر الكونجرس أثناء جلسته لمناقشة هذا القانون أن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة يعتبر بمثابة تحسين لاستقلال المراجع وجودة المراجعة لكنه قرر أن إلزام الوحدات محل المراجعة بالتغيير الدوري لشركات المراجعة أمر يحتاج إلى مزيد من الدراسة، لذلك قام مكتب المحاسبة العامة (General Accounting Office) بعمل دراسة مسحية شملت عدد كبير من أكبر شركات المحاسبة وكذلك الشركات المحلية والأجنبية المسجلة في بورصة الأوراق المالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن تكاليف التغيير الإلزامي لشركات المراجعة تفوق الفوائد المترتبة عليه، وبالتالي فإن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة ليس هو أكفأ السبل لزيادة استقلال المراجع وزيادة جودة المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن تغيير الشركاء بصفة دورية سوف يحقق الفوائد المرجوة منه دون الحاجة إلى إصدار قانون يلزم شركات المراجعة بالتعاقب على مراجعة حسابات العملاء كل فترة زمنية معينة (جاب الله، 2005).

### 2.5.2 تغيير المراجع في الدول الأوروبية:

تبنت العديد من الدول الأوروبية مثل إيطاليا سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة، حيث وفقاً لمرسوم رئاسي صدر في العام (1975م) في إيطاليا فإنه يسمح بالتجديد لمصدق الحسابات كل ثلاثة سنوات ولفترة لا تتجاوز التسع سنوات (Cameran et al., 2014).

وفي إنجلترا أسست الحكومة البريطانية المجموعة المنسقة لأعمال المراجعة والمحاسبة (Coordinating Group on Audit and Accountancy)، لكي تحدد الإصلاحات المطلوبة لاستعادة الثقة في التقارير المالية عقب انهيار شركة آنرون وغيرها من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أوصت (CGAA) في العام (2003م) بضرورة تغيير الشريك الرئيسي في عملية المراجعة كل (5) سنوات، لكن التغيير الدوري لشركات المراجعة لا يعد خطوة ضرورية (جاب الله، 2005).

أما في فرنسا فيمكن أن نلاحظ تطبيقاً لهذا المبدأ حيث يلتزم المدققين بحد أقصى من السنوات لأداء عملية التدقيق لمنشأة، ثم يتركون لمدة محددة أخرى يمنعون من خلالها من أداء هذه الخدمة لتلك المنشأة (أبو القمصان، 2007).

وفي ألمانيا ألزم القانون التجاري الألماني (الجزء 319 الفقرة الثالثة) بضرورة تغيير الشركاء المسؤولين عن عملية المراجعة كل سبع سنوات، أما في إسبانيا فقد تم إصدار قانون في العام (1988م) يلزم بضرورة تغيير شركات المراجعة بعد فترة أقصاها (9) سنوات مع منع شركات المراجعة من أن تتعاقد مرة أخرى مع نفس العميل قبل مرور (3) سنوات على الأقل من انتهاء التعاقد السابق، ثم صدر قانون آخر عام (1995م) تم من خلاله إلغاء الالتزام بتغيير شركات المراجعة (جاب الله، 2005).

وفي هولندا لا يوجد هناك لوائح تلزم تغيير مكتب المراجعة على الرغم من توصية العديد من الدراسات بتطبيق الزامية التغيير خاصة بعد الأزمة المالية العالمية (Poels, 2011)، وفي العام (2009م) قامت تركيا بوضع لوائح تلزم تغيير المراجع الخارجي للبنوك بعد فترة أقصاها (8) سنوات، ولشركات التأمين بعد (7)، سنوات ولشركات الطاقة والشركات المدرجة في البورصة بعد (5) سنوات، ويستثنى من ذلك الشركات التي تلي معايير محددة حيث تلتزم بتغيير شريك المراجعة فقط، لكن القانون لم يستمر طويلاً حيث تم إلغائه في العام (2011م)، أما في البوسنة والهرسك فإنه يلزم تغيير شركة المراجعة بعد خمس سنوات، على الرغم من أنه يمكن تأجيل إلزامية التغيير لمدة سنتين إذا تم تعيين شريك جديد للمراجعة (Ewelt-Knauer et al., 2012).

وقد وضعت الوكالة الأوروبية (European Commission) في العام (2004م) بعض التعليمات التي تتعلق بالمراجع القانوني في دول الاتحاد الأوروبي في محاولة للحاق بالخطوات

السريعة التي قامت بها الولايات المتحدة الأمريكية لمقاومة الخطأ والتقصير المتعمد أو غير المتعمد من المحاسبين القانونيين، ولمنع حدوث الانهيارات في كبرى الشركات، ومن ضمن هذه التعليمات ضرورة أن تقدم كل دولة للاتحاد الأوروبي قانون يقضي بتغيير شركات المراجعة فيها بصفة دورية كل سبع سنوات أو يقضي بتغيير الشركاء المسؤولين عن عملية المراجعة بصفة دورة كل خمس سنوات (جاب الله، 2005).

ويوضح جدول رقم (2.1) عملية تغيير المراجع في الدول الأوروبية حسب النصوص واللوائح الملزمة لعملية التغيير وذلك من خلال التالي:

## جدول رقم (2.1)

## تغيير المراجع في الدول الأوروبية

الدولة	لوائح تغيير شركة المراجعة (Audit Firm)	لوائح تغيير شريك المراجعة (Audit Partner)	رقم
كرواتيا	لقطاع البنوك (7) سنوات لشركات التأمين والتأجير (4) سنوات	لا يوجد	1
قبرص	لا يوجد	(7) سنوات	2
الدنمارك	لا يوجد	(7) سنوات	3
فنلندا	لا يوجد	(7) سنوات	4
فرنسا	لا يوجد	شركات الانتماء والتأمين المدرجة في البورصة (6) سنوات	5
ألمانيا	لا يوجد	(7) سنوات	6
اليونان	لا يوجد (إلغاء القانون في العام 1994)	(7) سنوات	7
إيسلندا	للمؤسسات المالية وشركات التأمين (5) سنوات	لا يوجد	8
إيطاليا	للشركات المدرجة في البورصة والهيئات ذات المصالح العامة (9) سنوات	لا يوجد	9
مالطا	لا يوجد	(7) سنوات	10
هولندا	لا يوجد	(7) سنوات	11
انجلترا	لا يوجد	للشركات المدرجة (5) سنوات	12
أوكرانيا	للبنوك المحلية (7) سنوات للبنوك الدولية (5) سنوات	نعم يوجد	13

نعم يوجد	لا يوجد (إلغاء القانون في العام 2011)	تركيا	14
(7) سنوات	لا يوجد (إلغاء القانون في العام 1995)	اسبانيا	15

المصدر: (Ewelt-Knauer et al., 2012) & (Deloitte, 2012)

ويلاحظ من خلال الجدول السابق أن أغلب الدول الأوروبية تميل إلى تغيير شريك المراجعة (Audit Partner)، وذلك لفترات متفاوتة وتكون في الغالب لمدة سبع سنوات.

### 2.5.3 تغيير المراجع في دول أمريكا اللاتينية:

في دول أمريكا اللاتينية تميل أغلب الدول إلى إلزامية تغيير شركات المراجعة، في حين لا توجد في أغلب هذه الدول لوائح تلزم من خلاله تغيير شريك المراجعة، وبالتالي فإن التوجه في هذه الدول يختلف عن التوجه في أغلب الدول الأوروبية بالنسبة لإلزامية تغيير المراجع الخارجي.

ويوضح جدول رقم (2.2) عملية تغيير المراجع في دول أمريكا اللاتينية حسب النصوص واللوائح الملزمة لعملية التغيير من خلال التالي:

#### جدول رقم (2.2)

##### تغيير المراجع في دول أمريكا اللاتينية

الدولة	لوائح تغيير شركة المراجعة (Audit Firm)	لوائح تغيير شريك المراجعة (Audit Partner)	رقم
البرازيل	للشركات المدرجة في البورصة (باستثناء المصارف) (5) سنوات للشركات التي تخضع للجنة تدقيق قانونية (10) سنوات	لا يوجد	1
بوليفيا	للمؤسسات المالية والشركات المدرجة في البورصة	لا يوجد	2
الاكوادور	للشركات المالية (5) سنوات لشركات التأمين (6) سنوات	لا يوجد	3
البيرو	للهيئات الحكومية بعد عامين	لا يوجد	4
فنزويلا	للبنوك (3) سنوات تبدأ في العام (2014)	لا يوجد	5
الباراجواي	للمؤسسات المالية ولشركات التأمين وإعادة التأمين والشركات المدرجة (3) سنوات	لا يوجد	6

المصدر: (Ewelt-Knauer et al., 2012) & (Deloitte, 2012)

## 2.5.4 تغيير المراجع في دول شرق آسيا وأستراليا:

فرضت كوريا الجنوبية قانون في أواخر العام (1989م) حيث يعطي لهيئة تداول الأوراق المالية السلطة أن تعين وتغير المراجع الخارجي للشركة التي تعتقد أنها تواجه خطر الفشل المالي، أو الشركة التي تعتقد أنها إذا قامت باختيار المراجع الخارجي بنفسها فلن يتحقق له الاستقلال، حيث تقوم الهيئة بتعيينه لمدة تتراوح ما بين سنة إلى ثلاث سنوات، وبعد هذه المدة تقوم بتغييره بمراجع آخر للتأكد من استقلاله، وتقوم هيئة تداول الأوراق المالية في كوريا بتعيين المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة إذا تأخرت الشركة محل المراجعة في اختيار المراجع، أو عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً "GAAP" عند إعداد التقارير المالية، أو عدم الفصل الكافي بين الملكية والإدارة، أو زيادة نسبة الديون إلى حقوق الملكية، أو زيادة القروض للإدارة أو لكبار حملة الأسهم، أو عدم تنفيذ أحكام قانون تداول الأوراق المالية، أو بناء على طلب الشركة نفسها أو البنك الدائن (جاب الله، 2005).

ويوضح جدول رقم (2.3) واقع تغيير المراجع في دول شرق آسيا وأستراليا من خلال إلزامية التغيير لشركات المراجعة وشريك المراجعة من خلال التالي:

## جدول رقم (2.3)

واقع تغيير المراجع في دول شرق آسيا وأستراليا

رقم	الدولة	لوائح تغيير شركة المراجعة (Audit Firm)	لوائح تغيير شريك المراجعة (Audit Partner)
1	أستراليا	لا يوجد	بدأت منذ العام (2001)
2	نيوزلندا	لا يوجد	لا يوجد
3	الصين	للجهات المملوكة للدولة وللمؤسسات المالية (5) سنوات	نعم يوجد
4	الهند	للبنوك ولشركات التأمين (4) سنوات شركات القطاع العام (4) أو (5) سنوات	إلزامية تغيير شريك المراجعة و(50%) من فريق المراجعة
5	اندونيسيا	للبنك المركزي (5) سنوات للشركات العامة والخاصة (6) سنوات	لا يوجد
6	اليابان	لا يوجد	لا يوجد
7	ماليزيا	لا يوجد	لا يوجد

لا يوجد	لا يوجد	نيبال	8
لا يوجد	للمؤسسات المالية وشركات التأمين (5) سنوات	باكستان	9
لا يوجد	نعم يوجد	الفلبين	10
لشركات المدرجة (5) سنوات	للبنوك المحلية في عام (2002) وتم تعليق القانون في العام (2008)	سنغافورة	11
لشركات المدرجة (5) سنوات	للبنوك	تايلند	12
لا يوجد	لجميع الشركات التي تتطلب المراجعة (6) سنوات	أوزباكستان	13
لا يوجد	لشركات المدرجة (3) سنوات	بنغلادش	14

المصدر: (Ewelt-Knauer et al., 2012) & (Deloitte, 2012)

### 2.5.5 تغيير المراجع في الدول العربية:

في المملكة العربية السعودية كان القرار الوزاري رقم (903) يلزم الشركات المساهمة بتغيير مكتب المراجعة كل ثلاث سنوات، ويمكن أن يستمر سنتين إضافيتين إذا دخل معه مكتب آخر كشريك، أي يكون هناك مكتبين للمراجعة في السنتين الرابعة والخامسة، وحديثاً صدر القرار الوزاري رقم (266/ق) في العام (2008م) وقد نص هذا القرار على تعديل القرار الوزاري رقم (903)، حيث نص بأنه "يجب ألا تزيد مدة المراجعة لشركات المساهمة التي يقوم بها مكتب المراجعة عن خمس سنوات متصلة، ويجب أن يتم انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها من قبل نفس المكتب، وتحسب مدة المراجعة بالنسبة للشركات المساهمة التي احتفظت بمكتب المراجعة في تاريخ العمل بهذا القرار خمس سنوات أو أكثر اعتباراً من (2005/02/10م)"، وقد علق أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على القرار الجديد بأنه جاء لتعزيز مبدأ الثقة بالمحاسب القانوني، كما ذكر أن الهدف من القرار هو زيادة استقلال المراجع ومنع الاحتكار (مبارك، 2010).

أما في مصر فلا يوجد حتى الآن إلزام بضرورة التغيير الدوري لشركات المراجعة أو الشركاء المسؤولين عن عمليات المراجعة، حيث يتم تغيير شركات المراجعة أو الشركاء الرئيسيين في عملية المراجعة إذا كانت هناك أسباب تبرر ذلك (جاب الله، 2005).



ويوضح جدول رقم (2.4) واقع تغيير المراجع في الدول العربية، حسب اللوائح الملزمة لتغيير شركة المراجعة أو الشريك المسئول عن عملية المراجعة وذلك من خلال التالي:

## جدول رقم (2.4)

## تغيير المراجع في الدول العربية

الدولة	لوائح تغيير شركة المراجعة (Audit Firm)	لوائح تغيير شريك المراجعة (Audit Partner)	ترتيب
السعودية	جميع الشركات المساهمة فيما عدا البنوك والهيئات ذات المصالح العامة (5) سنوات أما بالنسبة للبنوك بناء على طلب من البنك المركزي	نعم يوجد	1
البحرين	لا يوجد	للمؤسسات المالية (5) سنوات	2
سلطنة عمان	للشركات المدرجة في البورصة والشركات التي تسيطر عليها الحكومة والشركات المساهمة الخاصة (4) سنوات	لا يوجد	3
قطر	للبنوك والشركات المساهمة سواء كانت مدرجة في البورصة أم لا (5) سنوات (موصى به (3) سنوات)	لا يوجد	4
المغرب	لا يوجد	للبنوك (6) سنوات وللشركات المدرجة (12) سنة	5
مصر	لا يوجد	لا يوجد	6
اليمن	لا يوجد	لا يوجد	7

المصدر: (Ewelt-Knauer et al., 2012) & (Deloitte, 2012)

يتضح مما سبق أن هناك العديد من الدول قد بدأت في تطبيق سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي سواء من خلال فرض سياسة تغيير شركات المراجعة كل فترة زمنية معينة (مثل أغلب دول أمريكا اللاتينية)، أو إلزامية تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة (أغلب الدول الأوروبية)، وهناك دول قد طبقت سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة ثم جمدت القانون بعد فترة من الزمن، أما في أغلب الدول النامية فإن عملية تغيير المراجع لا تكون خاضعة لمعايير دقيقة، ذلك نظراً لقصر عمر المهنة ونقص الوعي بأهمية المهنة، بالإضافة إلى عدم وجود أو ضعف التشريعات الأساسية لتنظيم المهنة فيها.

## 2.6 واقع مهنة المراجعة في فلسطين:

يمكن القول إن مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين والوطن العربي بصفة عامة هي إحدى المهن التي دخلت النشاط الاقتصادي منذ زمن قصير نسبياً، وقد زاد الاهتمام بهذه المهنة في العقود الثلاثة الأخيرة وذلك نتيجة لما شهدته البلاد العربية من تطورات اقتصادية واجتماعية متسارعة تمثلت بإنشاء الشركات المساهمة وما رافقها من انفصال للملكية عن الإدارة، وبالتالي ظهور الحاجة إلى وجود شخص مستقل ومحاييد لضمانة أصحاب الأموال من مالكيين ومقرضين على سلامة أموالهم (درغام ومطير، 2008).

وفي ظل هذه التطورات المتسارعة والتي أدت إلى زيادة عدد مكاتب المراجعة المرخصة وزيادة عدد العاملين بها، ومن المؤكد بأن السبب في ذلك هو الزيادة الكبيرة والتي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد الشركات والمنشآت التجارية والخدماتية وغيرها، والتي تعمل جميعها بموجب أنظمة واتفاقيات تقتضي تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مرخصة، إلا أن النمو السريع لمهنة التدقيق صاحبها بعض الاشكاليات في البنية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق في فلسطين.

### 2.6.1 بيئة المراجعة في فلسطين:

إن النمو السريع لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين وذلك بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية، صاحبه العديد من التشوهات والتي أثرت على بنية المراجعة في فلسطين خاصة في ظل التقلبات السياسية والاقتصادية التي تمر بها فلسطين، والتي أثرت بدورها على الأطر التشريعية والقانونية المنظمة للمهنة والتي يمكن توضيحها فيما تبقى من هذا الفصل.

#### 2.6.1.1 الإطار القانوني لمهنة المراجعة في فلسطين:

خضعت مهنة المحاسبة قبل العام (1967م) في الضفة الغربية للقانون الأردني رقم (10) والصادر في العام (1961م) أما في قطاع غزة فقد خضعت للقانون المصري، وفي الفترة من العام (1967م) إلى العام (1993م) فقد خضعت المهنة إلى قوانين وتعليمات الاحتلال، وتميزت هذه المرحلة بغياب القوانين المهنية المنظمة للمهنة، وغياب المعايير المهنية المطبقة في المناطق الفلسطينية بالإضافة إلى الضعف في المؤهلات المهنية التي يتم الترخيص بموجبها (أبو القمصان، 2007).

ومع قيام السلطة الوطنية في العام (1994م) فقد تم خلق أسس ومعطيات لبداية مرحلة جديدة من مراحل التطور في كافة الجوانب الاقتصادية الفلسطينية، حيث تم توسيع وتطوير الشركات القائمة، بالإضافة إلى إنشاء وبناء الشركات المساهمة العامة الجديدة، وانتشار البنوك والمؤسسات المالية وغيره من مظاهر تطور الحياة الاقتصادية الفلسطينية (أبو عليان، 2011)، وكانت الفترة بين العام (1994م) حتى (1997م) خاضعة للقوانين التي كانت موجودة قبل العام (1967م) وذلك بموجب الاتفاقات الاقتصادية التي وقعت مع الاحتلال الإسرائيلي في العام (1994م)، حيث خضعت الضفة الغربية إلى القانون الأردني رقم (10) أما قطاع غزة فخضعت إلى القانون المصري، وفي العام (1997م) صدر قرار رئاسي رقم (5) ينص على سريان القانون الأردني رقم (10) للعام (1961) على جميع مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية (الضفة الغربية وقطاع غزة).

وفي العام (2004م) صدر قانون رقم (9) لتنظيم مزاوله مهنة التدقيق في فلسطين، وهو يعتبر القانون الفلسطيني الأول الذي يهدف لتنظيم المهنة في جميع النواحي المتعلقة بها، وأهم ما يميز القانون رقم (9) لعام (2004م) :

- رفع مستوى متطلبات التأهيل من أجل الحصول على الترخيص.
- انعقاد الامتحان من أجل الحصول على ترخيص.
- التجديد السنوي للمزاولة بواسطة جمعية المدققين الفلسطينية.
- التعليم المستمر الذي أشار له نظام الجمعية عند التجديد والذي حولها القانون به (أبو القمصان، 2007).

ووجه للقانون العديد من الانتقادات من قبل الخبراء والمختصين والتي يمكن تلخيصها بالنقاط

التالية:

1. القانون نسخة معدلة عن القانون الأردني رقم (10) لعام (1961م) والذي تم إلغاؤه في بلده المصدر (الأردن) في العام (1985م) واستبداله بقانون آخر.
2. القانون ملئ بالثغرات والنواقص التي تحد من قدرته على تنظيم المهنة في فلسطين.
3. هناك تعارض واضح بين بعض مواد ونصوص القانون، الأمر الذي يساهم بشكل فاعل في تخفيض قدرته على تنظيم المهنة في فلسطين.

4. القانون يتجاهل وجود أكبر وأقدم جمعية مهنية متخصصة في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وينص على إيجاد جمعية مهنية جديدة أخرى، وهذا الأمر من شأنه أن يعيق تطبيق القانون وأن يخلق مجموعات ضغط كبيرة تقف ضد تطبيق القانون، بل وقد تصل الطعونات إلى حد إتهام المشرع بالتحيز لصالح فئة معينة ضد فئة أخرى داخل أبناء ومنتسبي المهنة الواحدة (البحيصي، 2005).

5. المشروع لم يشر صراحة إلى اشتراط الحصول على المؤهل العلمي في تخصص المحاسبة، وذلك لمنح الترخيص لمزاولة المهنة، وفي هذا إخلال كبير حيث يسمح لغير المؤهلين علمياً من مزاولة المهنة ومع وجود غطاء قانوني لذلك (أبو هين، 2005).

أما من الناحية العملية فإنه لم يطبق أغلب الجوانب القانونية للقانون حيث لم يتم منح أي رخصة مزاولة للمتقدمين، ولم يتم تفعيل مجلس المهنة والذي من المفروض أن يشكل بموجب القانون وذلك بسبب التغييرات السياسية، ولم يتم المصادقة على العديد من اللوائح المعززة للقانون مثل لوائح الامتحانات وغيرها (أبو القمصان، 2007).

### 2.6.1.2 الإطار التنظيمي لمهنة المراجعة في فلسطين:

في العام (1967م) أنشئ ديوان المحاسبة والذي يتبع الإدارة المدنية وكانت مهمته منح رخص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات بموجب القانون رقم (10) لسنة (1961م) السائد في حينه في الضفة الغربية (أبو هين، 2005)، وفي قطاع غزة كانت التراخيص لمزاولة مهنة المراجعة تمنح من خلال مسجل الشركات في وزارة العدل، وبعد العام (1997م) أصبحت هيئة الرقابة العامة هي الجهة المنظمة للمهنة مع وجود مجلس مهنة ينظم منح إجازة المزاولة، وامتازت هذه المرحلة بالتنافس والتنافس على الدور المناط بين كل من جمعية مدققي الحسابات وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، والذي حكمت به محكمة العدل بعدم التعارض بوجود الجمعيتين وأكد القانون دور جمعية مدققي الحسابات (أبو القمصان، 2007).

وتقوم جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية بتنظيم مهنة المراجعة في الضفة الغربية، أما في قطاع غزة فإن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية هي المسؤولة عن تنظيم مهنة المراجعة فيها.

• **جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية:**

وهي جمعية مهنية فلسطينية مستقلة مالياً وإدارياً ومؤسسة بموجب المادة رقم (17) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004م)، والكائن مقرها في مدينة رام الله كما ويبلغ عدد اعضائها حوالي (200) عضو، وتأسست سنة (1995م) تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقاً لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة (2000م)، كما وتتمتع الجمعية بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري ويحق لها امتلاك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها، وتهدف جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية إلى رفع المستوى العلمي و العملي للممارسة المهنية في فلسطين (www.pacpa.ps, 27/01/2015).

• **جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية:**

وهي جمعية مهنية فلسطينية تهتم بشؤون المحاسب والمراجع، ومهنتي المحاسبة والمراجعة، تأسست في آذار مارس عام (1979م) في مدينة غزة، وقد تم تسجيلها بصفة رسمية في عام (1980م) ومقرها الرئيس في مدينة القدس، وتتخذ من مدينة غزة مقراً مؤقتاً لها. عرفت الجمعية في عهد الاحتلال باسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب، وقد تم تغيير اسمها إلى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وذلك بعد تعديل نظامها الأساسي في العام (1998م)، كما أن الجمعية عضو في الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب منذ عام (1985م) (http://www.paaa.ps, 26/1/2015).

ويرى (درغام، 2009) بأن مدقي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة يواجهون مشكلات تتعلق بالجمعيات المهنية الفلسطينية (جمعية المحاسبين والمراجعين، وجمعية المدققين)، خاصة أنها لم تقم بدور فاعل في تطوير وتنمية وتنظيم مهنة التدقيق، كما أنها لم تقم بدور فاعل في تثقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته.

وفي نفس الاتجاه يرى (أبو القمصان، 2007) بوجود ضعف في دور الجمعيات المهنية في تفعيل دور الرقابة المهنية على المزاولين للمهنة، ويوصي بضرورة التعاون المشترك بين كلا الجمعيتين من أجل التوصل إلى الوسائل والإجراءات المناسبة التي من شأنها رفع مستوى المهنة في فلسطين.

ويمكن القول أن هناك تعارض في الأدوار بين الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة، مما يؤثر بدوره على تنظيم مهنة المراجعة في بيئة المراجعة الفلسطينية، وبالتالي زيادة الضغوط على المراجع الخارجي في ظل عدم توفر جهة تدعم التزامه وتمسكه بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

### 2.6.2 ضوابط تعيين وتغيير المراجع في التشريع الفلسطيني:

فيما يتعلق بتعيين المراجع فقد وضع قانون الشركات للعام (2010م) في المادة رقم (180) والتي تتعلق بتعيين المدقق الخارجي بأنه:

أ- تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة والشركة المساهمة الخصوصية مدققاً أو أكثر من بين مدقي الحسابات المرشحين والمرخص لهم بمزاولة المهنة لسنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم، أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ انتخابه.

ب- إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذر المدقق الذي انتخبته عن العمل أو امتنع عن القيام به لأي سبب من الأسباب أو توفي فعلى مجلس الإدارة أن ينسب للمراقب ثلاثة من مدقي الحسابات على الأقل وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار أحدهم.

وفيما يتعلق بقانون مزاولة المهنة رقم (9) للعام (2004م) فلا توجد نصوص واضحة تلزم الشركات بتغيير مراجعيها، اكتفى القانون فقط بوضع ضوابط معينة لمنع تغيير المراجع خلال الفترة التي يدققها، حيث ذكر في المادة (24) بأنه "لا يجوز لأية مؤسسة أو شركة يتطلب القانون أن يكون لها مدقق بما في ذلك الأفراد القيام بتغييره خلال السنة المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها عنها إلا في حالات الوفاة أو صدور قرار من المجلس".

قانون المصارف رقم (2) للعام (2002م) ألزم المصارف العاملة في فلسطين في المادة (14) بضرورة تعيين لجنة مراجعة من بين أعضاء مجلس إدارته، واشترط أن يكون غالبية الأعضاء من غير الموظفين والمسؤولين في المصرف، ومن مسؤوليات اللجنة التوصية إلى مجلس الإدارة باختيار المدققين الخارجيين للمصرف لرفعها إلى المساهمين، كما أن القانون أعطى سلطة النقد حق تعيين مدقق خارجي في حالة تأخر المصرف في تعيين مدقق للحسابات لمدة تتجاوز عن ثلاثة أشهر، وأن تقرر سلطة النقد أتعاب المدقق ويلتزم بدفعها للمصرف.

وفي العام (2009م) صدرت مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين الصادرة من اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات، والتي تضم ممثلين عن جهات رقابية واقتصادية وقانونية وأكاديمية متنوعة، حيث استندت هذه المدونة إلى القوانين والأنظمة السارية المفعول في فلسطين، وبالتالي تلتزم الشركات بتطبيقها تحت طائلة المسؤولية، وتنطبق على الشركات التي تنضوي تحت إشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها، وهي بالتالي تسري على الشركات المساهمة العامة (المدرجة وغير المدرجة)، وسوق فلسطين للأوراق المالية، وشركات الرهن العقاري، وشركات التأجير التمويلي، وشركات الأوراق المالية، حيث ذكرت المدونة في البند رقم (57) والذي يتعلق بتنظيم عملية التدقيق بأنه يجب تعيين مدقق الحسابات الخارجي من قبل الهيئة العامة، وينبغي أن يتم ذلك بناء على تنسيب مجلس الإدارة المستند إلى ترشيح لجنة التدقيق مع تحديد أتعابه السنوية، مع مراعاة ألا يكون المدقق الشريك أو العامل في مكتب التدقيق مدققاً لحسابات الشركة ذاتها لأكثر من خمس سنوات متتالية، مع جواز إعادة تعيينه مدققاً لحساباته بعد السنة الخامسة بعد فترة انقطاع عن الشركة لمدة لا تقل عن سنتين، كما أنه لا يجوز لأية شركة تغيير مدقق الحسابات الخارجي خلال السنة المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها عنها، إلا في حالات الوفاة، أو صدور قرار من مجلس مهنة تدقيق الحسابات بذلك، أو صدور عقوبة تأديبية بحقه (www.hawkama.ps, 01/03/2015).

## الفصل الثالث

### عوامل تغيير المراجع الخارجي

- ❖ مقدمة
- ❖ إيجابيات وسلبيات تغيير المراجع الخارجي
- ❖ العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة
- ❖ العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة
- ❖ العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة
- ❖ العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة



## 3.1 مقدمة:

يمكن القول بأن الكثير من الجهات المنظمة للمهنة قد يكون لديها قناعة بأن التغيير الدوري للمراجعين يضمن استقلال المراجع وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة، إلا أن الكثير من الدراسات أثبتت أن قصر فترة التعامل على الرغم من أنه قد يدعم استقلال المراجع، إلا أنه تطبيقاً لمنحنى التعلم قد يؤدي إلى الإضرار بجودة عملية المراجعة، بل إن البعض يرى أن قصر فترة التعامل قد يضر باستقلال المراجع بسبب أن المراجع يحاول إرضاء العميل للاحتفاظ به لأطول فترة ممكنة لتعويض التكاليف العالية التي يتحملها المكتب في السنوات الأولى من علاقة المراجعة، لذلك فإن طول فترة التعامل بين المراجع وعملاءه يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة (مبارك، 2010).

وعلى الرغم من أن طول فترة التعامل بين مكتب المراجعة والعميل هي من القضايا التي تناولتها الدراسات السابقة منذ زمن بعيد، إلا أن الفصائح المالية التي حدثت في بداية الألفية الجديدة، أعادت الجدل مرة أخرى لهذه القضية وأعيد طرح التساؤل التالي: هل يجب إجبار الشركات على تغيير مراجعيها وفقاً لأسس تنظيمية محددة أم يسمح بوجود علاقة طويلة الأجل بين المراجع وعملائه وتترك عملية التغيير لتكون اختيارية؟ (Fairechild et al., 2009).

## 3.2 إيجابيات وسلبيات تغيير المراجع الخارجي:

إن فترة التعامل بين المراجع والشركة لها تأثيرين متناقضين، فمن ناحية كلما كانت هذه الفترة طويلة كلما أدى ذلك إلى ازدياد معرفة المراجع بالجوانب المحاسبية وأيضاً الفنية تطبيقاً لمنحنى التعلم، ومن ناحية أخرى فإن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة تثير الشك حول استقلال المراجع، حيث يرى البعض أن طول فترة التعامل قد تخلق علاقة تعاون بين المراجع وبين الشركة مما قد يفقد المراجع استقلاله ويجعله يتغاضى عن بعض الممارسات التي تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح، وتتفق المنظمات المهنية في العديد من الدول (كما ذكرنا سابقاً) مع هذا الاتجاه ولذلك تفرض سياسات إلزامية للتغيير الدوري للمراجعين والذي يتراوح ما بين تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة إلى ضرورة تغيير مكتب المراجعة (مبارك، 2010).

### 3.2.1 إيجابيات وسلبيات التغيير الدوري لشركات المراجعة

إن سياسة التغيير الدوري لشركات المراجعة تتطوي عنها العديد من الإيجابيات من خلال تدعيم استقلالية المراجع، لكن يرى العديد من الباحثين بأن لهذه السياسة تكاليف عالية قد تضر بجودة المراجعة ويمكن توضيح ذلك في التالي:

#### 3.2.1.1 إيجابيات سياسة التغيير الدوري لشركات المراجعة:

إن تطبيق سياسة التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي له العديد من الإيجابيات، حيث يستند المؤيدون لهذا الرأي إلى العديد من الاعتبارات يمكن سردها في النقاط التالية:

#### 1) تعزيز استقلالية المراجع وتحسين جودة المراجعة:

إن سياسة التغيير الدوري للمراجع تمنع التقارب بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة، حيث توصلت عدد من الدراسات الحديثة مثل (Davis et al., 2009) بأن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة يرتبط عكسياً بجودة رقم الأرباح، كما توصلت دراسة (Schelker, 2008) إلى أن جودة عملية المراجعة تكون أعلى في السنوات الأولى ثم تتخفف بعد ذلك، حيث استندت الدراسات المؤيدة للتغيير الدوري للمراجع الخارجي إلى أن طول فترة التعامل بين المراجع والشركة محل المراجعة يؤدي إلى فقد المراجع لاستقلاله، وبالتالي لو استطاع اكتشاف ممارسات التأثير على رقم الأرباح فإنه قد يتردد في الإفصاح عنها (مبارك، 2010)، ودعم هذا الرأي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1992) حيث إن تحديد فترة ارتباط المراجع بالعميل بعدد معين من السنوات، يجعل المراجعين الخارجيين أكثر قدرة على مقاومة ضغوط الإدارة وأكثر استقلالاً.

كما يرى (Petty and Cuganesan, 1996) إلى ضرورة تحديد مدة قصوى لبقاء المراجع الخارجي مراجعاً لحسابات الشركة الذي تعاقده على فحص حساباتها وبعدها تلتزم الشركة بتغييره بمراجع آخر، على اعتبار أن طول فترة العلاقة بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة يهدد استقلاله وينتج عنه انخفاض في جودة أداء عملية المراجعة.

ويرى (جربوع، 2008) أن طول الفترة التعاقدية بين المراجع وعميل المراجعة قد يصاحبها العديد من الأسباب التي تفقد المراجع موضوعيته واستقلاله من أهمها، أن المراجع قد يصبح أكثر قبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية ويفقده شكوكه المهنية، وأن المراجع يصبح

ذو نظرة غير متجددة وقد يفشل في التوصل إلى أدلة جديد بخلاف ما توصل إليه في السابق، ويتفق (Nagy, 2005) مع هذا الرأي حيث يرى أن شركة المراجعة الجديدة يكون عندها شك مهني أكبر ووجهة نظر جديدة لا توجد في العلاقات طويلة الأجل بين المراجع والعميل.

وقد لخص المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1978)، أوجه القصور في الإستقلالية والموضوعية بسبب طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل فيما يلي:

- أنه بمرور الوقت فإن المراجعين يبدأون في اعتبار أنفسهم كمدافعين عن الإدارة، مما يفقدتهم خاصية الشك المهني المناسب.
- أنه بمرور الوقت يصاب المراجعون بالتراخي وعدم الابتكار، ويفشلوا في أن يلاحظوا ويدخلوا في تقديراتهم وأحكامهم أدلة إثبات جديدة.
- أن القدرة على الاحتفاظ بالعميل تمثل دافعاً للمراجعين لتسوية الخلافات مع العميل على حساب المعايير المهنية خوفاً من فقد العميل.

## (2) زيادة الثقة في القوائم المالية:

يعتبر تقرير المراجع هو وسيلة الاتصال الرئيسية بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين، ويضفي هذا التقرير الثقة والمصداقية في القوائم المالية، ويمثل خلاصة ما توصل إليه المراجع من عمله، وبناء على هذا التقرير يتخذ العديد من القرارات، حيث يرى (Healey, 2004) أن من أهم مزايا وإيجابيات التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة هو استعادة ثقة المستثمرين في نظام المحاسبة المالية، خاصة التقارير المالية بعد الانهيارات التي حدثت في كبرى الشركات الأمريكية، كما أن دراسة (Menon and Williams, 1991) قد توصلت بأن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين حدوث تغيير للمراجعين (خاصة من المكاتب صغيرة الحجم إلى المكاتب الكبيرة)، وبين كسب ثقة المستثمرين في الأسهم التي تصدرها الشركة، وثقة المقرضين سواء كان الاقتراض يتم عن طريق إصدار سندات أو من خلال البنوك، وأشار (GAO, 2003) مكتب المحاسبة العام بأن تغيير شركات المراجعة بصفة دورية يعني أن هناك فحص جديد (Fresh Look) للتقارير المالية، وأن هناك مناهج جديدة للمراجعة يتم تطبيقها وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة في القوائم المالية.

## 3) زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة:

إن زيادة معدل دوران شركات المراجعة سيؤدي إلى خلق أجواء إيجابية من التنافس، حيث تسعى الشركة التي تقوم بمراجعة شركة ما إلى بذل العناية المهنية القصوى خلال الفترة المحددة لها للتدقيق، وهو ما سوف يؤدي إلى تكوين سمعة طيبة للشركة المدققة، خاصة في ظل تناوب الشركات المدققة وتأکید الشركة التي تدقق حسابات العميل فيما بعد لآراء الشركة المدققة السابقة، ومن ثم زيادة الطلب عليها من قبل الشركات التي تقوم بإتباع مبدأ التغيير، كما أن ذلك سيحقق فوائد عديدة للشركة محل المراجعة من أهمها تحسين جودة عملية المراجعة والاستفادة من خدمات التدقيق مقابل أتعاب منخفضة (Low Balling)، حيث أن المراجع الجديد يقبل بأتعاب منخفضة في السنوات الأولى من المراجعة.

ويدعم هذا الرأي (Healey, 2004) حيث يرى أن التغيير الدوري للمراجع سوف يخلق سوق أكثر منافسة بين شركات المراجعة وهذا يؤدي إلى مراجعة أكثر جودة، كما يرى معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أن أهم إيجابيات التغيير الإلزامي لشركات المراجعة تتمثل في زيادة استقلال المراجع وزيادة المنافسة بين شركات المراجعة (جاب الله، 2005).

## 3.2.1.2 سلبيات التغيير الدوري لشركة المراجعة:

إن سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة وإن كانت لها بعض الإيجابيات مثل زيادة استقلال المراجع، وزيادة الثقة في القوائم المالية إلا أنها ربما تؤدي إلى عدم قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ أو الحذف الجوهرى للقوائم المالية، خاصة في السنوات الأولى للتعاقد نتيجة لحدثة خبرته بالشركة محل المراجعة، كما أنها قد تؤدي إلى تركيز أغلب عمليات المراجعة في شركات المراجعة الكبرى وهذا يؤدي إلى انخفاض المنافسة في سوق مهنة المراجعة (جاب الله، 2010)، ويمكن تحليل سلبيات التغيير الدوري لشركات المراجعة ككل وذلك من خلال التالي:

## 1) ارتفاع التكاليف:

إن عملية التغيير ينطوي عليها تكاليف عالية لطرفي عملية المراجعة حيث يرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1992) أن مع كل عملية تغيير تستهلك الإدارة وقتاً في اختيار المراجعين الجدد وتدريبهم، كما تخسر الكفاءات التي تم تدريبها في شركة المراجعة السابقة، وبالتالي ترتفع تكلفة عملية المراجعة، كما أن عملية طرح العطاءات واختيار المراجع هي عملية

باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً، خاصة فيما يتعلق بتكريس وقت الإدارة والموظفين في عملية مساعدة المراجع الجديد على التعرف على نظم وإجراءات الشركة واذي قد يؤدي إلى اختلالات في الأنشطة الأخرى.

كما أشارت نتيجة الدراسة التي قام بها مكتب المحاسبة العام (GAO, 2003) إلى أن شركات المراجعة الكبرى ترى أن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة يؤدي إلى زيادة تكاليفها بنسبة (20%) حتى تكتسب الفهم الضروري لطبيعة العمليات التشغيلية للعميل، أما الشركات التي تطلب خدمة المراجعة فقد أوضحت أن تكاليف اختيار شركة المراجعة سيؤدي إلى تحملها بزيادة في التكاليف تعادل (17%) من قيمة أتعاب المراجعة السنوية تقريباً.

## 2) نقص الخبرة والمعرفة:

إن قصر فترة التعامل بين المراجع والشركة يصاحبها نقص المعرفة الكافية لتنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية وذلك طبقاً لنظرية منحنى التعلم والتي تنبئ فكرة أن المراجع يحتاج وقت لتكوين معرفة كافية عن العميل تمكنه من تنفيذ عملية المراجعة بفعالية، وتستند هذه النظرية إلى أن قيام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة لنفس العميل على مدار عدة سنوات يؤدي إلى اكتسابه المهارات اللازمة للحكم على القضايا المحاسبية الحرجة والتي تحتاج إلى خبرة عالية (مبارك، 2010).

لذلك يرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن التعاقب الإلزامي يحد من قدرة شركة المراجعة على أن تحصل وتحافظ على الخبرة العميقة عن شركة العميل وظروف عمله وبيئة الصناعة التي ينتمي إليها، والتي تعد ضرورية للاكتشاف المبكر للمشاكل التي تهدد العمل وحلها وهذا لا يحقق المصلحة العامة (AICPA, 1992).

## 3) التأثير السلبي على استقلالية المراجع وجودة المراجعة:

يرى (De Angelo, 1981) أن العلاقة بين المراجع والشركة تفتقد الاستقلالية في السنوات الأولى، كنتيجة لتعمد تخفيض مبلغ الأتعاب (Low Balling) في السنوات الأولى، حيث إن المراجع يحدد أتعاب منخفضة لقبول العميل الجديد والاحتفاظ به، وبالتالي يكون المراجع متساهلاً أكثر في السنوات الأولى لكي يمكنه الاحتفاظ بالعميل لأطول فترة ممكنة وتعويض الخسائر التي

تحدث في السنوات الأولى وذلك في السنوات التالية، وبالتالي سيؤدي ذلك إلى انخفاض جودة عملية المراجعة خاصة في السنوات الأولى.

#### (4) انخفاض المنافسة بين شركات المراجعة:

يدعم هذا الرأي (جاب الله، 2005) حيث أشارت أن الواقع العملي لسياسة التغيير الدوري لشركات المراجعة يؤدي إلى انخفاض المنافسة في سوق مهنة المراجعة، كما أنها تؤدي إلى تقسيم السوق بين شركات المراجعة الكبرى، وإلى وجود نوع من التواطؤ بين شركات المراجعة على تبادل العملاء بعد انتهاء المدة المسموح خلالها لكل شركة مراجعة بمراجعة حسابات عميلها، وهذا يؤدي إلى وجود نوع من الاحتكار في سوق مهنة المراجعة.

#### (5) تقليل الحافز لتحسين كفاءة المراجعة:

فسياسة التغيير الدوري لا تكافئ شركات المراجعة الخارجية التي تحقق كفاءة أكبر في عملية المراجعة، حيث إنها تخسر عملاءها بعد الحد الأقصى المسموح لها فيه أن تراجع حساباتهم، كما تزداد احتمالات بقاء شركات المراجعة الخارجية التي تقدم خدمات المراجعة بكفاءة وجودة أقل في سوق مهنة المراجعة، لأنه سيكون هناك باستمرار عملاء يبحثون عن شركات مراجعة جديدة (Mackay, 2004).

#### (6) إثارة الشكوك حول جودة الأرقام المحاسبية:

إن الشركات التي تتمتع بجودة الأرقام المحاسبية الخاصة بها يكون لديها دافع أكثر للاحتفاظ بمراجعين يتميزون بالجودة الأعلى، أو من جانب آخر المراجعين الذين يتميزون بجودة عملهم سوف يتنازلون عن العملاء الذين لا يتميزون بجودة الأرقام المحاسبية الخاصة بهم، حيث يستند هذا التفسير على أن العملاء قد يغيرون المراجعين أو أن المراجعين يرفضون الاستمرار مع العملاء بسبب عدم جودة رقم الأرباح، خاصة أن الشركات التي تتميز بارتفاع جودة الأرقام المحاسبية يميلون للاحتفاظ بمراجعيها، ويدعم هذا الرأي أن الشركات تغير مراجعيها بعد تلقيها تقارير مراجعة متحفظة والتي تكون في أغلب الحالات تكون بسبب انخفاض جودة الأرقام المحاسبية (مبارك، 2010).

### 3.2.2 إيجابيات وسلبيات التغيير الدوري لشريك المراجعة:

إن الاتجاه الحالي في أغلب الدول يميل إلى فرض سياسة إلزامية لتغيير شريك المراجعة، خاصة أن العديد من الدراسات أثبتت بأن تغيير مكتب المراجعة ككل يحقق بعض الإيجابيات مثل دعم استقلالية المراجع لكن ينطوي عليه تكاليف إضافية تفوق الفوائد المتحققة منه.

#### 3.2.2.1 إيجابيات التغيير الدوري لشريك المراجعة:

إن إيجابيات التغيير الدوري لشركة المراجعة تتحقق في مجملها عند تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة، مثل زيادة استقلالية المراجع وتحسين جودة عملية المراجعة وزيادة الثقة في القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك فإن التغيير الدوري الإلزامي للشركاء المسئولين عن عملية المراجعة يؤدي إلى رفع مستوى كفاءة شركات المراجعة، حيث إن الشريك الجديد الذي يتولى أعمال المراجعة قد يكتشف بعض مواطن القصور وعدم الكفاءة في فريق المراجعة السابق فيعمل على علاجها مما يؤدي إلى رفع كفاءة شركة المراجعة (Sivakumar, 2002).

كما يمكن القول أن فرض سياسة التغيير الدوري لشريك المراجعة يساهم في تخفيض بعض سلبيات تغيير مكتب المراجعة ككل من أهمها تخفيض تكلفة المعاملات وجدولة التدقيق التي تتكبدها مكاتب المراجعة في بداية التعامل مع الشركة محل المراجعة، كما أن الشريك الجديد يمكنه الاستفادة من خبرات زميله (شريك المراجعة السابق) والذي يعمل معه في نفس الشركة، وبالتالي تخفيض مخاطر المراجعة خاصة التي تحدث في السنوات الأولى من عملية المراجعة والتي تحدث لمكاتب المراجعة في السنوات الأولى، هذا بالإضافة إلى عدم تخفيض أتعاب شركة المراجعة (Low Balling) والتي تحدث لمكتب المراجعة عند قبوله للتعامل في بداية التعامل.

#### 3.2.2.2 سلبيات التغيير الدوري لشريك المراجعة:

يؤدي التغيير الدوري للشركاء المسئولين عن عملية المراجعة إلى استهلاك وقت أكثر، وتحمل تكاليف إعادة تدريب الشريك الجديد على النظم والإجراءات المتبعة في الوحدات محل المراجعة، وهذا يرفع تكلفة خدمة المراجعة بالنسبة للعملاء، كما تؤدي هذه السياسة بالنسبة لشركات المراجعة صغيرة الحجم - التي لها مكتب أو عدد محدود من المكاتب وعدد محدود من الشركاء - إلى ضرورة انتقال بعض الشركاء من مكان لآخر لأداء أعمال المراجعة، وهذا يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المراجعة في هذه الشركات بالمقارنة مع الشركات كبيرة الحجم ذات المكاتب المتعددة والتي لها عدد

كبير من الشركاء، لذلك فقد استنتجت هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) عند تطبيقها قانون (Sarbanes – Oxley) شركات المراجعة التي يقل عدد الشركاء فيها عن (10) شركاء، ويقل عدد عملائها عن (5) عملاء من ضرورة تغيير الشريك المسئول عن أعمال المراجعة كل (5) سنوات، لكن تكاليف تغيير الشريك المسئول عن عملية المراجعة هي أقل من تكاليف تغيير شركة المراجعة الخارجية ككل، حيث يستمر فريق المراجعة دون تغيير، ويتغير فقط الشريك المسئول والموجه لعملية المراجعة (جاب الله، 2005)، كما يؤدي تطبيق سياسة التغيير الدوري للشركاء المسئولين عن عملية المراجعة إلى انخفاض المنافسة في سوق مهنة المراجعة والاعتماد على عدد محدود من الشركات في السوق، مما يؤدي إلى احتكار السوق بعدد محدد من شركات المراجعة.

من خلال ما سبق يتضح بأن اتباع سياسة التغيير الدوري لشركة المراجعة ككل تنعكس عنه سلبيات كثيرة تفوق الإيجابيات المتوقعة منه، كما أن إيجابيات سياسة تغيير شريك المراجعة تماثل الإيجابيات المتوقعة من تغيير شركة المراجعة، بل تزيد عنه في أنه يسهم في تطوير فريق المراجعة من خلال معرفة أوجه القصور في الفترة السابقة، وبالتالي تطوير فريق المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة.

ولا ينعكس عن سياسة التغيير الدوري للشريك المسئول عن عمليات المراجعة سلبيات تؤثر بشكل مباشر على جودة عملية المراجعة، وهي تقل عن السلبيات الناتجة عن عملية تغيير شركة المراجعة، وبالتالي يمكن القول بأن سياسة التغيير الدوري لشريك المراجعة أفضل من سياسة التغيير الدوري لشركة المراجعة ككل، لذلك فإن أغلب القوانين المنظمة للمهنة في الدول المتقدمة في هذا المجال كالولايات المتحدة الأمريكية وأغلب الدول الأوروبية وكندا ركزت على سياسة التغيير الدوري الإلزامي للشريك المسئول عن عملية المراجعة دون تغيير شركة المراجعة ككل.

### 3.3 العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي:

يعتبر موضوع تغيير المراجع من المواضيع التي لاقت اهتماماً متزايداً في دول العالم المختلفة خاصة في الآونة الأخير، حيث إن قرار تغيير المراجع الخارجي من القرارات الصعبة والمهمة والتي تهدد استقلال المراجع، خاصة في الدول النامية والتي يكون قرار تغيير المراجع في الواقع بيد إدارة المنشأة على الرغم من أن الجمعية العمومية هي من تعتمده، لذا كان من الضروري



معرفة أكثر العوامل تأثيراً في تغيير المراجع والتي قسمناها في الدراسة الحالية إلى أربعة عوامل وهي: عوامل مرتبطة بمعايير المراجعة، وعوامل مرتبطة بمكتب المراجع، وعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة، وأخيراً عوامل مرتبطة ببيئة المراجعة.

### 3.3.1 العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة:

معايير المراجعة عبارة عن مقاييس للأداء المهني يتعين على المراجع استيفائها عند تطبيق عملية المراجعة، و قد يكون الالتزام بها أو عدم التزام المراجع بها سبباً لتغييره، وتتمثل هذه العوامل في التالي:

#### 1. إصدار المراجع تقريراً متحفظاً أو الامتناع عن إبداء الرأي:

يعتبر إعداد وإصدار تقرير المراجع الخارجي الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة الخارجية، وهو وثيقة مكتوبة تصدر من المراجع تتضمن رأيه المهني المستقل بخصوص الأداء المالي للمنشأة محل المراجعة عن فترة زمنية معينة، والذي يتم تلخيصه في تقارير وقوائم مالية معينة وإيضاحات متممة لها، ومن ثم فإن هذا التقرير يعتبر وسيلة إيصال ونقل البيانات والمعلومات والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر، كما يؤدي التقرير وظيفة إخبارية وإعلامية في مجال المهنة (صبيحي، 2000).

ولابد من الإشارة إلى أن التقارير التي يصدرها المدقق تنقسم إلى نوعين أساسيين تشمل التقارير النظيفية غير المعدلة، والتقارير المعدلة التي قد تتضمن رأياً متحفظاً أو معاكساً أو يمتنع فيها المدقق عن إبداء الرأي (الذنيبات والزيديّة، 2012)، ومن المعلوم أن المراجع قد يلجأ إلى التحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية طبقاً للوقائع والأحداث التي تواجهه في تنفيذ عملية المراجع وبناء عليها يصدر رأيه النهائي، ومع ذلك فإن هذا الرأي المبني على فحصه ومراجعته طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها قد يكون سبباً في تغييره، نظراً لأن هذا الرأي لا يتوافق مع رغبات القائمين على إعداد القوائم المالية، وهنا تثار التساؤلات حول مصداقية هذا التغيير وما يؤدي إليه من اختيار مراجع جديد يطلب منه أن لا يفعل مثلما فعل المراجع المعزول (باسودان وآخرون، 2004).

وقد ينتج عن قيام المراجع بإصدار أي نوع من أنواع التقارير المعدلة بعض الانعكاسات التي قد تضر بالشركة مثل انخفاض أسعار أسهم الشركة في بورصة الأوراق المالية، والتأثير على قرارات الإقراض ومنح الائتمان، وعدم قدرة الشركة على إصدار أسهم جديدة (مسواك، 2008).

(Sarhan et al., 1991) ذكر بأن هناك ارتباطاً إيجابياً بين تقرير المراجع المتحفظ وبين تغيير المراجع في السنة التالية من التقرير، وفي الاتجاه نفسه توصل (خشارمة والعمرى، 2001) إلى أن إصدار المراجع لتقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي من العوامل المهمة في تغيير المراجع حيث جاء في المرتبة الثانية من حيث الأهمية في تغيير المراجع في الشركات المساهمة الأردنية، وفي نفس الاتجاه توصلت دراسة (Chow and Rice, 1982) بأن تغيير المراجعين ليس مستقلاً عن استلام تقرير متحفظ.

وليس من شك في أن وجود مثل هذه الحقائق في كثير من الدراسات ربما يدعو للقلق حول مصداقية تغيير المراجع الذي يعقب تقريره المتحفظ، وكذلك عن مدى صدق وعدالة التقارير النظيفة من قبل المراجعين وأنها ربما صدرت من أجل الاستمرار في تقديم خدمات المراجعة (باسودان وآخرون، 2004).

ومن جهة أخرى تناولت دراسة (Coe & Palmon, 1979) عما إذا كان المراجعون يعزلون في كثير من الأحيان عقب إصدارهم تقرير به رأي غير ملائم من وجهة نظر الإدارة، ولقد وجد الباحثان أن هذه الفرضية غير مقبولة عند مستوى معنوية (5%) ومع ذلك فإن المنشآت الصناعية الصغيرة كانت في أكثر الأحوال تعزل المراجع عقب إصداره للتقرير المتحفظ، وعلى نفس الخط فقد توصلت دراسة (Williams, 1988) إلى أن الشركة التي تتسلم تقريراً متحفظاً يكون مركزها المالي ضعيف، وبالتالي فإنها لا تقوم بتغيير المراجع، لأنها على يقين بأن المراجع الجديد سوف يدلي بتقرير متحفظ.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن إصدار المراجع لتقرير متحفظ على تغيير المراجع، من أكثر العوامل التي تم دراسته من قبل الباحثين، لما له من تأثير هام في استقلال المراجع وجودة عملية المراجعة، وبالرغم من أن النتائج قد جاءت متناقضة في تأثير هذا العامل على تغيير المراجع، إلا أن الرأي المرجح بهذا الخصوص والتي توصلت إليه العدد الأكبر من الدراسات

السابقة هو وجود علاقة بين إصدار المراجع لتقرير معدل (يحتوي على رأي متحفظ أو يمتنع من إبداء الرأي) وبين تغيير المراجع الخارجي.

## 2. تشدد المراجع في تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية:

احتلت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دوراً بارزاً في ممارسة المهنة، حيث ترتب عليها تضيق شقة الخلاف بين المحاسبين في التطبيق العملي، كما أنها تمثل الإطار العام الذي يمكن للمراجع من خلالها الحكم على مدى عدالة القوائم المالية، بل أكثر من ذلك يجب على المراجع أن يورد في تقريره رأيه المهني عن مدى التزام الشركة بهذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية، إذ أن أي خروج عنها في التطبيق عليه يستلزم التحفظ عليه من قبل المراجع في تقريره (الشيرازي، 1990).

دراسة (Krishnan, 1994) التي استهدفت معرفة رد الفعل الذي يصدر عن المراجع الجديد تجاه العميل الذي يغير مراجعيه دائماً بسبب الرأي المتحفظ، أظهرت أن المراجع الجديد غالباً ما يتشدد في أحكامه تجاه مثل هذا العميل، ويتبع معه أحكاماً وفق معايير متشددة بسبب كونه عميلاً غير اقتصادي أو غير مرغوب فيه لأنه دائم التغيير، في حين لا يستخدم المراجع هذا التشدد عند مراجعته لعميل لا يتسم بالتغيير الدائم للمراجعين.

وأوضحت دراسة (Fried & Schiff, 1981) أن عدداً كبيراً من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية قد غيرت المراجعين، وأن أحد أهم أسباب التغيير هو زيادة التحفظ من جانب مكاتب المراجعة القانونية في تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية، كرد فعل للعدد المتزايد للقضايا القانونية ضدهم.

كما أنه في دراسة (Burton & Roberts, 1967) وهي أول دراسة تناولت البحث في أسباب تغيير المراجع الخارجي حيث فحصت (83) حالة لتغيير المراجعين القانونيين، توصل الباحثان بأن الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية كان العامل الأهم في ست حالات فقط.

ومن ناحية أخرى توصلت دراسة (أحمد، 1994) إلى أن الخلاف بين الشركة محل المراجعة والمراجع حول تطبيق المبادئ المحاسبية ليس له تأثير على تغيير المراجع وهو ما دعمته دراسة (Magri & Baldacchino, 2004).

من خلال ما سبق فإن هناك تباين في الآراء والنتائج بين الدراسات التي راجعت تأثير تشدد المراجع في تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية على تغيير المراجع الخارجي.

### 3. الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي:

ظهرت أهمية الإفصاح مع ظهور الشركات المساهمة وإلزام قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعية العمومية (جربوع، 2002)، ويعتبر تقييم العرض العادل للقوائم المالية من أهم واجبات المدقق الخارجي، ويقصد بالعرض العادل عرض البيانات المالية بشكل عادل للمركز والأداء المالي والتدفقات النقدية عن طريق التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية مع إفصاح اضافي حينما يكون ذلك ضرورياً (عاشور، 2008).

ويعد التحقق من ملائمة الإفصاحات في القوائم المالية أحد الاختبارات ذات الطبيعة العامة التي يقوم بها المدقق لاستكمال عملية التدقيق بعد المراجعة الدورية والتحقق من القوائم المالية للشركة، حيث ينص المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير على أساس أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تعد كافية ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك، ويعني ذلك أن المراجع مسئول عن التأكد من إفصاح القوائم المالية بشكل كافي ومعقول عن الحقائق المهمة أو الجوهرية، وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم وتبويبها والمصطلحات المستخدمة ومدى التفصيل الوارد بها (جربوع، 2002).

وفي فلسطين فإن قانون مزاولة المهنة رقم (9) لسنة (2004) أكد بأن على المدقق التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطياً إلى أي مخالفة يكتشفها ويطلب معالجتها وتصويبها، والقيام بإعداد تقارير وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها، والالتزام بقواعد التدقيق المعمول بها في فلسطين، وكذلك آداب وسلوكيات المهنة في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها.

فبعض الشركات تقوم بالتلاعب بعرض القوائم المالية، عن طريق عرض مجموعة بنود بصورة مجمعة وفي تبويب معين، وذلك لإخفاء بعض الحقائق الهامة وتضليل مستخدمي تلك القوائم، بهدف تحسين صورة الشركة ووضعها المالي (مسواك، 2008)، وفي مثل تلك الحالات يجب على المراجع التحقق من أساليب العرض والإفصاح التي اتبعتها إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية،

ومدى اتفاقها مع متطلبات الإفصاح التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية، فإذا توصل إلى أن الأساليب التي اتبعتها الإدارة قد أدت إلى إخفاء حقائق لها تأثير جوهري على القوائم المالية ورفضت الإدارة تعديلها، فإنه يجب على المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث خلاف بين المراجع وإدارة الشركة مما قد يؤدي إلى تغييره (خليل، 1997).

وقد توصلت دراسة (أبو الحسن، 1993) إلى أن الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية له تأثير على تغيير المراجع، في حين أن نتائج دراسة (Williams, 1988) تؤكد عكس ذلك، حيث إن هذا العامل ليس له أي تأثير في تغيير المراجع، ويتضح هنا أن هناك تبايناً في النتائج التي توصل إليها الباحثون حول تأثير هذا العامل على تغيير المراجع الخارجي.

#### 4. الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة:

قد ترغب إدارة الشركة محل المراجعة في تقليل نطاق عملية المراجعة، في حين يرى المراجع أنه لا بد من توسيع نطاق العمل وقد يحدث العكس، وعلى الرغم من أن هذا العامل قد يكون مرتبطاً بالاتفاق المسبق بين المراجع والعميل، فإن دراسة (Gregory & Collier, 1996) قد اعتبرته عاملاً مؤثراً في تغيير المراجع.

وفي الفحص الذي يتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، يستطيع المراجع تنفيذ كل إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية، ومن خلال هذه الإجراءات يتوقع أن يحصل المراجع على دليل كافٍ لتكوين أساس معقول لإبداء رأيه عن القوائم المالية، ولكن عندما لا يستطيع المراجع أداء إجراءات المراجعة الضرورية فإنه يواجه بقيود على نطاق إجراءات المراجعة، وهذه القيود قد تكون بسبب إدارة الشركة أو ترجع لظروف أخرى، ويمكن توضيحها بالتالي:

#### • قيود النطاق التي ترجع إلى إدارة الشركة:

مثل رفض الإدارة إرسال المصادقات للعملاء، رفض الإدارة التوقيع على خطاب الإدارة كشهادة مكتوبة، رفض الإدارة الترخيص للمراجع بالاتصال بالمستشار القانوني للشركة.

• قيود النطاق التي ترجع للظروف الأخرى:

ويتمثل أهمها في الاتفاق على إجراء المراجعة بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وفي هذه الحالة قد لا يكون في الإمكان القيام بمصادقة المدينين والجرد الفعلي للمخزون وباقي الإجراءات الأخرى (أرينز ولوبيك، 2002).

ويمتنع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه على القوائم المالية عند وجود قيود على عمل المراجع تفرضه عليه إدارة الشركة مثل عدم تمكنه من حضور عملية الجرد للمخزون السلعي وكانت قيمته جوهرية ولم يتمكن من تحديد قيمة المخزون بطرق أخرى بديلة وعدم تمكنه من الحصول على مصادقات من العملاء المدينين بصحة أرصدهم لدى الشركة، كما أن الظروف التي تؤدي إلى نشوء التحفظات في الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره يمكن أن يرتبط بحالة عدم التأكد أو بسبب عدم الاتفاق، وأن هذه الظروف تشمل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة وتنشأ هذه القيود متى كان المراجع لأي سبب كان غير قادر على الحصول على المعلومات والإيضاحات التي يرى أنها ضرورية لتأدية مأموريته على وجه مرضٍ، مثل عدم قدرته على تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة، أو بسبب عدم وجود سجلات محاسبية صحيحة (جربوع، 2002).

غير أن قيام المراجع التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيود على نطاق إجراءات المراجعة قد تؤدي إلى نشوب خلاف مع إدارة الشركة، وقيام الشركة بتغييره وتعيين مراجع آخر أكثر تفهماً، وهو ما أكدت عليه دراسة (Magri & Baldacchino, 2004).

5. الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة:

إن تقدير الدخل الخاضع للضريبة من الأمور الهامة والتي تحاول إدارات الشركات تخفيضها، وذلك لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة للجهات الحكومية، وفي مثل هذه الحالات على المراجع إبلاغ إدارة الشركة بالتعديلات حتى يكون الدخل الخاضع للضريبة مطابقاً للواقع، وفي حالة رفض إدارة الشركة التعديل فعلى المراجع إصدار تقرير متحفظ بتحفظات ضريبية، مما يؤدي إلى نشوب خلاف مع الإدارة، والذي قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي.

ونود الإشارة بأن دراسة (علقم والرجبي، 1997) قد توصلت إلى عدم تأثير الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة على تغيير المراجع الخارجي وذلك من وجهة نظر المراجعين وإدارات

الشركات، وفي نفس الاتجاه كانت نتائج دراسة (الفضل، 2003) والتي كان عامل الخلاف حول الدخل الخاضع للضريبة من العوامل التي ليس لها تأثير في قرار تغيير المراجع.

### 3.3.2 العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:

سنتناول في هذا الجزء العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والتي قد تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي، والتي يمكن سردها بالتالي:

#### 1. جودة أعمال المراجعة:

يمكن النظر إلى مفهوم الجودة من خلال ثلاث زوايا، ترتبط الأولى بجودة الأداء ومدى الانسجام مع المواصفات والمعايير المحددة، أما الثانية فهي جودة المطابقة والمطابقة المتقدمة وهي القدرة على الربط بين المنتج ومتطلبات المستهلك مع الاهتمام أيضاً برصد توقعات المستهلك وهو ما يسمى بالمطابقة المتقدمة، أما الزاوية الثالثة فهي الجودة المبتكرة وهي تعني تقديم منتج مميز ومتطور بجودة تفوق تطلعات المستهلكين وتتجاوز توقعاتهم وترقى بها لتتسجم وطبيعة المنتج المبتكر (القيق، 2012).

أما فيما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة فقد اختلفت الآراء حول تعريفها، حيث تركزت في أربعة اتجاهات رئيسية نسردها بالنقاط التالية:

#### • مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها باكتشاف المخالفات والأخطاء:

حيث عرفها (De Angelo, 1981) على أنها تقدير السوق لاحتمال قيام المراجع باكتشاف الغش الذي قد تمارسه إدارة العميل، واحتمال قيام المراجع بالتقرير عن الغش المكتشف، ويزداد احتمال اكتشاف المراجع للغش عندما يكون لديه معرفة أكثر بالنظام المحاسبي للعميل، أما احتمال قيام المراجع بالتقرير عن الغش المكتشف من عدمه فإنه يتوقف على مدى استقلاله.

#### • مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بالمخاطر:

أورد بعض الباحثين أن هناك علاقة عكسية بين كل من جودة المراجعة ومخاطر المراجعة، أي أن المراجع يسعى لتخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى الحد الأدنى لتحقيق أعلى مستوى من جودة المراجعة، حيث يبين العديد من الباحثين بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة هي ربطها

بمخاطر المراجعة، حيث أكدوا بأن الجودة تتوفر عندما يقل خطر المراجعة المقبول إلى أقصى حد ممكن (بدران، 1996).

• مفهوم جودة المراجعة من حيث علاقتها بالمعايير المهنية والدولية:

يتبنى هذا المفهوم العديد من الباحثين والمنظمات المهنية، حيث يقوم هذا المفهوم على أساس أن الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات الدولية والمهنية يحقق جودة التدقيق الخارجي (المبروك، 2008).

• مفهوم جودة المراجعة من حيث البعد الزمني:

حيث يمكن تقسيم جودة المراجعة من حيث البعد الزمني إلى قسمين، الأولى جودة قبلية وهي التي تحدد عند التعاقد مع العميل، وهي احتمال أن يكشف تقرير المدقق عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، أما الجودة البعدية للمراجعة فهي بعد إصدار المدقق لتقريره وهي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها (أبوهين، 2005).

أما عن العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني فقد أشار إليها البعض بأنها تتمثل بحجم مكتب المحاسبة والمراجعة، حجم منشأة العميل، أتعاب المراجعة، استمرارية المراجع في العمل لدى العميل، ساعات المراجعة والتوقيت الملائم للتقرير، مراجعة الزملاء (مراجعة النظير)، وجود لجان المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة، ويمكن القول بأن من أهم أسباب انخفاض جودة الأداء المهني للمراجعة هي (يوسف، 2011):

- قيام المراجعين بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة أو لعدم فقد العمليات الحالية.
- قبول أتعاب منخفضة عن عمليات المراجعة لا تتناسب مع الجهود اللازم لأدائها وذلك نتيجة للمنافسة.
- تأدية خدمات أخرى للعملاء بأتعاب منخفضة للحصول على رضا هؤلاء العملاء، وضمان تجديد تعيينهم سنوياً.
- عدم التحفظ بشأن الاستمرار عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.



وعلى الرغم من أن جودة المراجعة وفعاليتها قد لقيت الكثير من الاهتمام كنتيجة لفضيحة الافلاسات لدى شركة (ENRON) وغيرها من الفضائح المالية والمحاسبية الأخرى، إلا أنه يظل من الصعب قياس جودة المراجعة الخارجية من القوائم المالية، لأن القوائم المالية كما يرى (Gunny et al., 2007) ناتج عمل مشترك بين الإدارة والمراجع، حيث أنها تمثل تأكيدات من الإدارة يؤكدونها المراجعون، لذلك فإن فصل خصائص المراجعين عن خصائص الإدارة عند الحكم على جودة القوائم المالية أمر محل جدل في بحوث المراجعة، لذلك تعددت مقاييس جودة المراجعة في الدراسات السابقة، ولعل أهم المقاييس التي استخدمت لهذا الغرض هي حجم مكتب المراجعة، ومخرجات عملية المراجعة مثل التحفظات الخاصة باستمرار الشركة كمقياس للجودة، وجودة رقم الأرباح على اعتبار أنه كلما ازدادت جودة رقم الأرباح كان ذلك دليلاً على ارتفاع جودة عملية المراجعة (مبارك، 2010).

وفي دراسة (علقم والرجمي، 1997) كان عامل جودة أعمال مكتب التدقيق هو العامل الأهم في تغيير المراجع الخارجي من بين جميع العوامل المؤثرة في تغيير المراجع والبالغ عددها (18) عاملاً من وجهة نظر المراجعين وإدارات الشركات، كما جاءت في المرتبة الثانية من بين العوامل المؤثرة في تغيير المراجعة في دراسة (خشارمة والعمرى، 2001)، وفي نفس الاتجاه توصلت دراسة (Krishnan, 1994) إلى أن الكثير من الشركات تقوم في الوقت الراهن بتغيير مراجعيها وذلك بسبب عدم رضاها عن مستوى جودة عملية المراجعة التي تحصل عليها ورغبتها في الحصول على مستوى خدمة أفضل.

ومن خلال ما سبق يتضح لنا بأن جودة عملية المراجعة من العوامل الهامة والتي تم دراستها في أغلب الدراسات المتعلقة بمجال البحث، حيث احتل عامل الجودة مرتبة متقدمة في أغلب الدراسات كأحد أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

## 2. أتعاب عملية المراجعة:

تمثل خدمة التدقيق سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعاب التدقيق مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات مكتب التدقيق، حيث تسعى هذه المكاتب إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً مالياً على الشركات محل المراجعة، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها، ويرتبط ذلك بالتنوع والجودة التي تقدم بها

تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة، والمحافظة على عملاتها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة مقابل ما يتكبدوا مقابلها من تكاليف (الشاطري والعنقري، 2006).

وترتيباً على ذلك تعتبر عملية تحديد أتعاب مدقق الحسابات محل جدل في الواقع المحاسبي عموماً وفي الواقع القانوني خصوصاً، وزاد هذا الاهتمام مع تقدم الحياة الاقتصادية ونمو وتطور الشركات، وما رافقها من تطور وتعقد عمليات التدقيق وازدياد المسؤوليات المهنية والقانونية على المدققين، وقد تخضع في بعض الأحيان عملية تحديد أتعاب المراجعة إلى العديد من المناقشات في الشركة، وذلك نظراً لطبيعة التدقيق باعتبارها عملية غير ملموسة، وفي هذه الحالة فإن نتيجة هذه المناقشات سوف تكون دائماً في اتجاه الطرف الأقوى في التعامل وهو إدارة الشركة، وهنا تظهر أهمية أن تقوم لجنة التدقيق بهذه المهمة نظراً لاستقلالية أعضائها عن الشركة (الصبان وسليمان، 2005).

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول إن المشكلة التي تواجه المراجعين والشركات هي تحديد أتعاب المراجعة بصورة مقبولة من الطرفين، فالشركات محل المراجعة غالباً ما ترى أن الأتعاب التي يحصل عليها المراجعون مغالاً فيها، في حين يرى المراجعون أن الأتعاب لا تتناسب مع تكاليف أداء عمليات المراجعة، وبالتالي قد يؤدي هذا التباين في وجهات النظر بين الشركات محل المراجعة والمراجعين إلى قيام الشركات بتغيير مراجعيها، وذلك بهدف تخفيض أتعاب عملية المراجعة إلى أقل حد ممكن (مسواك، 2008).

وهنا نود الإشارة إلى قضية تخفيض الأتعاب (Fee Cutting) والذي يحدث في السنوات الأولى من ارتباطات المراجعة أو ما يسمى (Low Balling)، حيث يلجأ كثير من الشركات إلى تغيير مراجعها الحالي من أجل الحصول على الوفرة الناتجة عن التخفيض الكبير في الأتعاب الذي يقدمه المراجع الجديد في عرضه من أجل التعاقد مع المنشأة (باسودان وآخرون، 2004).

كما يرى باسودان وآخرون بأن حل هذه المشكلة وهي التخفيض في الأتعاب، يبدأ عن طريق الشركات محل المراجعة وكذلك مكاتب المرجعة، فالأولى ستتلقى خدمات المراجعة عالية الجودة إذا هي نظرت ببعد نظر وفكرت في المنافع التي ستعود عليها من خلال المراجعة المستقلة، أما الثانية فيجب أن تكون واقعية عند تقديم عروضها المبدئية بحيث يكون في وسعها تطبيق معايير المراجعة

المتعارف عليها، وأداء مراجعة جيدة تساعد على منع واكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، وبالتالي تقليل حالات إخفاق المراجعة ومن ثم التكاليف القضائية إلى أقل حد ممكن.

ولقد اهتمت الدراسات السابقة بعامل الأتعاب وتأثيره المباشر في تغيير المراجع، حيث توصلت دراسة (Beattie & Fearnley, 1995) أن حجم الأتعاب هو السبب الرئيسي في تغيير المراجعين، أما دراسة (Gregory & Collier, 1996) فقد أثبتت وجود تخفيض في أتعاب المراجعة في السنوات الأولى مقداره (22.4%)، وأظهرت أن الشركات التي تغير مراجعيها تتجه غالباً باتجاه المكاتب الكبرى حيث الخبرة وتخفيض الأتعاب الذي يبدو على الأقل مكافئاً للمبالغ التي تطلبها هذه المكاتب، غير أن هذا التخفيض لا يستمر في الأجل الطويل.

وفي اتجاه مختلف فقد أظهرت دراسة (Baber et al., 1987) عدم وجود ارتباط معنوي بين أتعاب المراجعة وتغيير المراجع، وذلك من خلال استخدام تحليل قطاعي متعدد المتغيرات لأتعاب المراجعة.

ويتضح من خلال ما سبق بأن هناك اختلاف في النتائج حول تأثير عامل أتعاب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي، فبالرغم من تصدر تأثير هذا العامل عن غيره من العوامل المؤثرة في تغيير المراجع في بعض الدراسات، إلا أن هناك دراسات أثبتت عدم وجود ارتباط معنوي بينه وبين تغيير المراجع الخارجي.

### 3. الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع بخلاف خدمة المراجعة:

يترتب على تقديم المراجع لخدمات بخلاف المراجعة العديد من المنافع، منها زيادة جودة أداء عملية المراجعة في حالة تحول عميل الخدمات بخلاف المراجعة إلى عميل مراجعة، ويتحقق ذلك عن طريق الحصول على معلومات عن العميل أثناء تأدية الخدمات بخلاف المراجعة والتي يستفاد منها في كافة مراحل عملية المراجعة، ففي مرحلة قبول العميل يتم تقييم وتقدير مخاطر أعمال العميل ويستطيع المراجع الاستفادة من المعلومات التي حصل عليها في إجراء ذلك التقييم والتقدير بسرعة وبدقة عالية (عبدالناصر، 2009).

على الوجه الآخر يرى البعض بأن تقديم هذه الخدمات قد تهدد استقلالية المراجع، حيث يقبل المراجعون على أداء هذه الخدمات نظراً لأنها أقل مخاطرة وأقل استنزافاً للوقت والمجهود مقارنة

بعملية المراجعة، كما تحقق دخلاً طيباً للمراجع، وهذا الدخل الإضافي هو ما يثير الشك في استقلال المراجع (يوسف، 2011).

وبالمثل يرى (الحسني، 1998) منطقية وجود تعارض بين مراجعة حسابات العميل وتقديم خدمات استشارية له في نفس الوقت، وذلك للأسباب التالية:

أ- عندما تقدم مكاتب المراجعة هذه الخدمات لنفس عميل المراجعة قد يؤدي بها إلى التحيز بحيث يصعب عليها الحفاظ على استقلالها.

ب- قد تتطور العلاقة إلى أن يصبح المكتب معتمداً على نجاح العميل لتكوين سمعة لنفسه.

ت- قد يتحول المكتب إلى أن يكون هو صاحب القرار، وبالتالي يصبح المكتب مراجعاً لقراراته.

ث- قد تتطور العلاقة بين الطرفين إلى علاقة وثيقة غير عادية تؤثر بشكل ملموس على استقلاليته كمراجع.

وبالنسبة لطبيعة الخدمات الإضافية التي يمكن أن يقدمها المراجع للشركة، تضمنت النشرة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام (1991) الخدمات الإضافية التي يمكن أن يقدمها المراجع بخلاف خدمات المراجعة التقليدية وهي (مسواك، 2008):

- **خدمات النصح والمشورة:** وتتمثل في تقديم النتائج والتوصيات التي تهم العميل وتساعد في اتخاذ قراراته، وتتطلب فهماً تاماً لعمليات الشركة وطبيعة نشاطها، وتنتهي بتقديم تقرير مكتوب عما توصل إليه الممارس نتيجة دراسته.
- **خدمات تنفيذية:** وتتمثل في وضع خطة عمل واقتراح للعمليات لكي تدخل حيز التنفيذ بحيث تكون مقبولة لدى العميل، مثال ذلك أن يقدم مراجع الحسابات اقتراحات تتعلق بالمراجعة الإدارية.
- **خدمات تدعيم وأفراد:** وتتمثل في تقديم أفراد لأداء مهام محددة بمكتب العميل بناء على طلب العميل مثل برامج الكمبيوتر.
- **خدمات متعلقة بالعمليات:** وتتمثل في خدمات مرتبطة بالعمليات الخاصة بالعميل مثل تحليل الاندماج المحتمل وخدمات التقاضي وغيرها من الخدمات المتعلقة بالعمليات.

- **خدمات المنتج:** وهذه الخدمات تقوم على مد العميل بأحد المنتجات والخدمات المهنية المرتبطة به كتدعيم لصيانته وتجهيزاته وتشمل هذه المنتجات برامج التدريب والحواسيب.
- ومن الخدمات التي يمنع المراجع من تقديمها حسب قانون (Sarbanes – Oxley) وهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (الدوجي وعلي، 2011):
- تصميم نظم المعلومات المالية والعمل على تنفيذها.
- التقييم وخدمات التقييم.
- المراجعة الداخلية للحسابات بالاستعانة بمصادر خارجية.
- إدارة الموارد البشرية.
- وسيط أو سمسار أو وكيل خدمات مصرفي أو مستشار استثماري.
- الخدمات القانونية والخبرة غير المتعلقة بعملية التدقيق.

أما في فلسطين فقد ذكر قانون مزاولة المهنة رقم (9) للعام (2004م) بأنه يحق للمدقق تقديم المشورة والخبرة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات.

وفيما يتعلق بتأثير الخدمات الإضافية الأخرى على تغيير المراجع فقد توصلت دراسة (فؤاد، 2004) إلى أن عدم قدرة المراجع تقديم خدمات إضافية أخرى بخلاف خدمات المراجعة قد احتل المرتبة الأولى من بين العوامل المؤثرة في تغيير المراجع في الشركات المصرية، كما توصلت دراسة (Beattie & Fearnley, 1995) إلى أن (14%) من الشركات التي قامت بتغيير المراجعين أرجعت سبب التغيير إلى عدم قدرة مكتب المراجعة الحالي على تقديم خدمات إضافية أخرى.

هذا وقد توصلت دراسة (Deberg et al., 1991) إلى أن عدم قدرة المراجع على تقديم خدمات إضافية أخرى لا يؤدي إلى تغييره، وذلك لأن الشركات بإمكانها الاعتماد على مصادر أخرى لأداء مثل تلك الخدمات.

ومما سبق يلاحظ اختلاف نتائج الدراسات التي تناولت قيام المراجع بتقديم خدمات إضافية أخرى بخلاف خدمات المراجعة على تغيير المراجع.

## 4. حجم مكتب المراجعة:

مما لا شك فيه أنه كلما كبر حجم مكتب المراجعة واتخذ صفة شركة سوف يساعد ذلك على أن تصبح شركة المراجعة هذه ذات حصة أكبر في السوق ويكون لها فروع عديدة، مما يؤدي إلى زيادة عملائها، وبالتالي هذا المركز القوي سوف يعزز استقلالها نظراً لأنها لا تعتمد على عميل واحد، أو عملاء محددين في تنفيذ عملية المراجعة (يوسف، 2011)، ويعتبر حجم مكتب المراجعة - كما ذكرنا سابقاً - من أهم العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة، هذا بالإضافة إلى اعتبارها في الدراسات السابقة من المقاييس المحددة لجودة المراجعة.

وهناك العديد من المؤشرات التي تستخدم في قياس حجم مكتب المراجعة منها: عدد عملاء مكتب مراجعة، عدد المراجعين العاملين في المكتب، ارتباط المكتب بأحد مكاتب المراجعة الدولية، قيمة أتعاب المراجعة التي يحصل عليها المكتب كنسبة من السوق، تعدد الفروع المحلية والخارجية لمكتب المراجعة (مجاهد، 2001).

وفي الولايات المتحدة ذكرت دراسة (Williams, 1988) أن المكاتب الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية تراجع قرابة (81%) من مجموع الشركات المسجلة في هيئة الأوراق المالية والبورصة، كما أنه وفي بورصة فلسطين فإن الشركات الدولية لتدقيق الحسابات هي المسيطرة على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، حيث تستحوذ هذه الشركات على تدقيق ما يقارب (82%) من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وهو ما تم ذكره في الفصل السابق.

ويعزى تركيز كثير من أعمال المراجعة لدى المكاتب الكبرى إلى الجودة المتناهية التي تؤدي بها عمليات المراجعة، بالإضافة إلى ثقة المستثمرين بها، حيث يعتبر التحول من المكاتب الكبرى إلى مكاتب المراجعة الأخرى أخباراً سيئة (Worse News) بالنسبة للمستثمرين في الشركة، كما أن التحول من المكاتب الصغيرة إلى المكاتب الكبيرة يعتبر أخباراً سارة (Better News) بالنسبة للمستثمرين، وهذا يبين مقدار الثقة والقبول الذين تحظى بهما مكاتب المراجعة الكبرى عن غيرها من المكاتب الأخرى (باسودان وآخرون، 2004).

وفي هذا الصدد اقترح البعض ضرورة الاندماج بين مكاتب المراجعة الصغيرة من أجل تخفيف تركيز ارتباطات المراجعة لدى المكاتب الكبرى، ومن أجل دخول هذه المكاتب إلى منافسة المكاتب الكبرى في مراجعة حسابات الشركات العملاقة، فضلاً عن ذلك فإن اندماج المكاتب الصغيرة مع

أحد مكاتب المراجعة الكبرى يعتبر بديلاً ناجحاً لتغيير المراجع حيث يسهم هذا الاندماج في بقاء عملاء هذه المكاتب الصغيرة معها بدلاً من الانتقال للمكاتب الكبرى (باسودان وآخرون، 2004)، وهو ما أوصت به كذلك دراسة (جربوع وحلس، 2007) حيث أن تشجيع حالات الدمج فيما بين مكاتب وشركات المراجعة، سيؤدي إلى خفض الأعباء الإضافية ومن ثم تحسين فاعلية المهنة في فلسطين.

وفي اتجاه آخر فقد توصلت دراسة (Magri & Baldacchino, 2004) إلى أن بعض الشركات لا ترغب في التحول إلى مكاتب المراجعة الكبيرة بسبب ارتفاع أتعاب المراجعة لدى هذه المكاتب، وبالتالي فإنها تفضل مع مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة.

وفي ضوء ما سبق يتبين بأن هناك اختلاف في النتائج المتعلقة بتأثير حجم مكتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي، بالرغم من المزايا العديدة التي يحققها التحول إلى مكاتب المراجعة الكبيرة والدولية.

#### 5. شهرة وسمعة مكتب المراجعة:

يمكن القول بأن الشهرة والسمعة الجيدة من أهم الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى اختيار مكتب المراجعة، خاصة في ظل بيئة تتأثر بتقارير المراجع ويتضح تأثيرها فيما بعد، فرأي المراجع الخارجي لا يقف تأثيره على اللحظة التي يبدي فيها المراجع رأيه، بل يمتد تأثيره إلى فترات مستقبلية، ففي حالة أن قدم المراجع تحفظاً بعدم قدرة الشركة على الاستمرارية لسبب ما وتحقق ما توصل إليه المراجع من تحفظات فيما بعد، فهذا سيؤدي إلى تعزيز سمعتها وشهرتها، وبالتالي ثقة الأطراف المختلفة بها ورفع أسهمها في سوق المراجعة.

وهناك العديد من المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها في تحديد شهرة مكتب المراجعة، كالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، عدم وجود دعاوى قضائية ضد المكتب، وجود نظام لتطبيق جودة الأداء بالمكتب، ارتباط المكتب بأحد مكاتب المراجعة الدولية، زيادة عدد عملاء مكتب المراجعة، الصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، الاتصال الجيد بين أعضاء المكتب والعملاء (راضي، 1998).

وبالنسبة للدوافع التي تؤدي إلى قيام الشركات بالتحول نحو مكاتب المراجعة ذات السمعة الطيبة فإنها تتمثل في (فؤاد، 2004):

- سمعة وشهرة مكتب المراجعة التي تضفي المصداقية على القوائم المالية التي تراجع بواسطة تلك المكاتب.
- إن مكاتب المراجعة ذات السمعة العالية تتفق استثمارات ضخمة في مجال تكوين هذه الشهرة والمحافظة عليها، وبالتالي يكون لديها الحافز في تقليل الأخطاء الناتجة أثناء عملية المراجعة، وتوفير الضمان الكافي لمستخدمي تلك القوائم بعدم احتوائها على أخطاء جوهرية.
- اعتقاد الإدارة أن التعاقد مع أحد مكاتب المراجعة ذات السمعة الطيبة سوف يساعد على رفع سعر الأوراق المالية في السوق.

دراسة (عليان، 2010) والتي طبقت على المراجعين وإدارات الشركات في قطاع غزة حول العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي، توصلت إلى أن شهرة مكتب المراجعة وارتباطه بشركة مراجعة دولية هو العامل الأكثر تأثيراً في اختيار المراجع الخارجي.

كما توصلت دراسة (Beattie & Fearnley, 1995) إلى أن حوالي (206) شركة قد أجمعت على رغبتها في التحول إلى مكاتب المراجعة ذات الشهرة العالية.

#### 6. مستوى الخبرة والكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة:

يعرف (المقطري، 2011) الخبرة المهنية بأنها "المقدرة على الأداء الكفاء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة، اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال معين، والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام"، ويعرف (يوسف، 2011) الكفاءة المهنية للمراجع بأنها "المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والتي تم اكتسابها من التعليم والتدريب الفني والمهارة في تطبيق ذلك في الحالات والظروف المختلفة، حيث أن جودة الأداء المهني للمراجعة بشكل عام لن يتحقق إلا بناء على الحكم الشخصي السليم المدعم بالخبرة والكفاءة الكافية".

وتعتبر الخبرة والكفاءة المهنية ضرورية لأعضاء فريق المراجعة، حيث ينتج عنها في الغالب زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة وتحسين مستوى جودة الحكم المهني للمراجع، كما أن علاج مشكلة نقص جودة الأداء المهني في المراجعة تبدأ من تحسين الكفاءة المهنية للمراجعين، ويمكن



أن يتم ذلك من خلال تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي، ومن ثم التعليم المهني المستمر أثناء مزاوله المهنة، وانتهاءً بمراقبة جودة الأداء المهني.

وهناك العديد من المقاييس التي يمكن استخدامها لقياس خبرة المراجع المهنية من أهمها (بخيت، 2004):

- عدد سنوات مزاوله مهنة المراجعة بصفة مستمرة، وبالتالي يستبعد من هذه المدة أي مدة يتوقف فيها المراجع عن ممارسة المهنة.
  - المستوى الوظيفي للمراجع داخل مكتب المراجعة، أي إذا كان شريكاً أو مديراً أو مراجع أول أو مساعد مراجع.
  - الدورات التدريبية التي حصل عليها المراجع في مجالات المراجعة المختلفة.
  - نوعية أعمال المراجعة التي يقوم بها المراجع، سواء كانت اجرائية أو تنفيذية أو إدارية.
- هذا بالإضافة إلى ما سبق فإن عدد وحجم الشركات محل المراجعة والذي قام المراجع بتدقيق أعمالهم، يمكن استخدامها في قياس خبرة المراجع المهنية.
- وفي هذا المجال فقد ذكر قانون مزاوله المهنة رقم (9) للعام (2004م) بأن يكون طالب الرخصة لمهنة المراجعة حاصلاً على أحد المؤهلات التالية (<http://muqtafi.birzeit.edu>):
- أ- الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها تخصص محاسبة، وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق، من ضمنها سنتين على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة.
  - ب- الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها على الأقل من إحدى كليات التجارة أو الاقتصاد، مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن سبع سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق، من ضمنها ثلاث سنوات على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على المؤهل العلمي.
  - ت- الشهادة الجامعية الثانية ماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة، وله خبرة عملية لا تقل عن ثلاث سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق، من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة.

ث- يترتب على أي من الأشخاص الحاصلين على أي من الشهادات المنصوص عليها في البنود الثلاث السابقة، أن يجتاز امتحاناً يجريه المجلس له في أعمال المحاسبة والتدقيق وفي التشريعات ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق والأمور الضريبية المعمول بها في فلسطين.

ج- شهادة الدكتوراة في المحاسبة وله خبرة عملية لا تقل عن سنة واحدة في أعمال التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة، أو قام بتدريس التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الفلسطينية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على الدكتوراة.

وفيما يتعلق بمستوى خبرة وكفاءة فريق المراجعة وتأثيرها على تغيير المراجع فقد توصلت دراسة (Magri & Baldacchino, 2004) إلى أن ضعف مستوى الكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة يؤثر في تغيير مكتب المراجعة، وذلك لأن الكثير من الشركات لا ترغب في الاستمرار مع مكاتب المراجعة الذي يعاني أعضاء فريق المراجعة فيه من ضعف مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية.

#### 7. التخصص المهني للمراجع:

يعد التخصص المهني للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق (المقطري، 2011)، حيث يعرف (عوض، 2006) تخصص المراجع بأنه "قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات".

إن التخصص المهني يكسب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء المهمة وإيجاد الحلول الممكنة لها وذلك مقارنة بالمراجع غير المتخصص، إذ إن نوع الصناعة يؤثر في مخاطر أعمال المراجع، ومن هنا يأتي دور المراجع المتخصص في تحسين تقدير خطر المراجعة وتقليلها، ويكمن خطر المراجعة في إبداء رأي غير سليم عن التقارير والقوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة بمعنى عدم اكتشاف أي تحريف مهم في تلك البيانات (المقطري، 2011).

كما يحقق تخصص مؤسسة المراجعة وتركيز جهودها في صناعة محددة بالعديد من المزايا نذكر منها (الحداد، 2008):

- تستطيع مؤسسة المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بتلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى عالي من الجودة في الأداء المهني، وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة.
- مؤسسة المراجعة المتخصصة لديها فرص قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة، وبالتالي تحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة.
- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي.

أما فيما يتعلق بتأثير تخصص المراجع المهني على تغييره فقد احتل هذا العامل المرتبة الأولى في دراسة (خشارمة والعمري، 2001) بالنسبة للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة الأردنية، كما توصلت دراسة (Williams, 1988) أن الشركات تقوم بتغيير مراجعها تفضيلها لمكاتب المراجعة المتخصصة في الصناعة.

وعلى العكس من ذلك فقد توصلت دراسة (Beattie & Fearnley, 1995) أن عدم تخصص المراجع في صناعة معينة لا يمثل سبباً في تغييره، فبعض الشركات لا ترغب في التعاقد مع مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات إضافية لأكثر العملاء المنافسين لها.

يلاحظ مما سبق وجود تناقض في نتائج الدراسات السابقة والتي تناولت تأثير تخصص المراجع في صناعة معينة في تغيير المراجع الخارجي.

#### 8. عدد الزيارات الميدانية التي يقوم بها أعضاء فريق المراجعة:

تستند الأهمية الكبيرة للزيارات الميدانية إلى طبيعتها ودورها في توفير المعلومات المطلوبة، خاصة أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم (الأهدل، 2008).

هذا وقد خلصت العديد من الدراسات أن الزيارات المتكررة بين فريق المراجعة والشركة محل المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، حيث توصلت دراسة (بدران، 1996) إلى أن

الزيارات المتكررة لموقع العميل من قبل الشريك المشرف على عملية المراجعة يعتبر أحد أهم العناصر المكونة لجودة المراجعة.

ويمكن القول أن قلة الزيارات الميدانية لأعضاء فريق المراجعة قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي وذلك لسببين:

- إن قلة الزيارات الميدانية لا تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية محل المراجعة، مما يؤدي إلى ارتفاع مخاطر المراجعة وقيام المراجع بالتصديق على قوائم مالية مضللة لا تعكس الصورة الواقعية للشركة.
- عدم رضا القائمين على الشركة محل المراجعة على أداء مكتب المراجعة، حيث إن قلة الزيارات الميدانية يعني أن المراجع لا يبذل العناية المهنية الواجبة لأداء عملية المراجعة، وهذا قد لا يتناسب مع حجم الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مما قد يؤدي إلى تغييره.

هذا وقد توصلت دراسة (باسودان وآخرون، 2004) بأن عامل قلة الزيارات الميدانية التي يقوم به موظفي مكتب المراجعة للشركة محل المراجعة له تأثير معنوي وهام على تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة من جهة ومدراء مكاتب المراجعة من جهة أخرى.

#### 9. موعد تقديم تقرير المراجعة:

يعد تقرير المراجع من الأمور المهمة بالنسبة لمستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية، وذلك للتأكد من مصداقية وعدالة هذه المعلومات لمساعدة المتعاملون في البورصة لاتخاذ قرارات الاستثمار الرشيدة وهذا ينعكس على حجم التداول في البورصة، حيث توصلت العديد من الدراسات أن ردود فعل أسعار أسهم الشركات التي تصدر تقريرها السنوي في وقت مبكر تكون عالية وموجبة، مقارنة مع رد فعل أسعار أسهم الشركة التي تصدر تقريرها السنوي في وقت متأخر التي وجدت ضعيفة وسالبة، مما يعني أن فائدة المعلومات المحاسبية تتناسب عكسياً مع طول فترة إصدارها (الفضل ونور، 2006).

كما إن تأخر فترة إصدار تقرير المراجعة - الفترة الزمنية الممتدة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وبين تاريخ إصدار تقرير المراجع - يساهم في عدم تقديم المعلومات في التوقيت المناسب، مما

يفقد تلك المعلومات خاصة الملاءمة، وهذا بدوره يؤثر سلباً في قرارات مستخدمي القوائم المالية ويقف عائقاً دون تطوير اقتصاديات الدول وأسواق رأس المال فيها (أبو الهيجاء والحاك، 2012).

ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى تأخير إصدار تقرير المراجعة:

- ضعف النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لدى الشركة التي يتم مراجعة حساباتها، مما يؤدي إلى تأخير في إعداد المعلومات والبيانات المحاسبية وتأخير في إصدار تقرير المراجعة، حيث أكدت المعايير أن على المراجعين فهم طبيعة العمل والعوامل التنظيمية والقانونية والعوامل الأخرى ذات العلاقة بطبيعة عمل الشركات التي يتم مراجعة حساباتها.
- حجم عمليات الشركة التي يتم مراجعة حساباتها، حيث كلما كان حجم عمليات الشركة كبير يؤدي ذلك إلى التأخير في إصدار تقرير المراجعة إذا لم يراعي مكتب المراجعة ذلك وتخصيص جهد أكبر لإنجاز العمل.
- الاختلافات بين إدارة الشركة ومكتب المراجعة الخارجية ونوع الرأي المعطى من قبل المراجع حيث يرى الباحثين أن هذه الاختلافات تتطلب المزيد من المفاوضات بين المراجع والإدارة.
- طبيعة إجراءات العمل المحاسبي في الشركة كذلك إجراءات المراجعة الخارجية، وعدم كفاية موارد مكتب المراجعة من الموارد البشرية المدربة والمؤهلة وانخفاض أجور المراجعة كل ذلك يؤدي إلى التأخر في إصدار تقرير المراجعة (الشوبكي، 2011).
- نوعية المراجعة المطبقة حيث يرجع أداء كل أو جزء من أعمال المراجعة أثناء الفترة المالية أو بعد انتهاء السنة المالية إلى عقد الارتباط بين المراجع وعميله والاتفاق حول نوعية المراجعة مستمرة أو نهائية، حيث إن أداء نسبة كبيرة من الأعمال التنفيذية لعملية المراجعة أثناء الفترة المالية يقلل من الوقت المستهلك في عمليات المراجعة بعد تاريخ السنة المالية، وذلك يؤدي إلى تأخير أقل في صدور تقرير المراجعة، وعلى العكس من ذلك عندما تكون نوعية المراجعة المطبقة نهائية فإنها تؤدي إلى تأخير صدور تقرير المراجعة.

• سنوات خبرة المراجع مع عميله وهي عدد السنوات التي قام بها المراجع بمراجعة حسابات العميل والتقارير عنها، فكلما كانت سنوات خبرة المراجع قليلة مع عميله كلما أدى ذلك إلى تأخير صدور تقرير المراجعة (مجاهد، 1995).

هذا وقد تناولت دراسة (Schwartz and Soo, 1995) استكشاف العلاقة بين تغيير المراجع وتأخير التقارير بعد نهاية السنة المالية، وأظهرت أن تغيير المراجع هو أحد الأسباب لتأخير إعلان التقارير، وأوصت الدراسة بأن يتم تغيير المراجع في وقت مبكر حتى تصل التقارير المالية للمستثمرين في التوقيت المناسب.

وسيتم في هذه الدراسة تحليل تأثير التأخر في إصدار تقرير المراجعة على تغيير المراجع الخارجي، حيث أن هذا العامل لم يناقش في أغلب الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

### 10. تغيير المراجع الرئيسي (شريك المراجعة) بصورة دورية:

عرف (George, 2004) شريك المراجعة بأنه عضو فريق عمل المراجعة المسئول عن اتخاذ القرار في المسائل الهامة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة، وإعداد التقارير التي تؤثر على القوائم المالية، حيث أن العديد من الدول والمنظمات المهنية أوصت بتطبيق سياسة إلزامية لتغيير شريك المراجعة بصورة دورية، كما أن العديد من شركات المراجعة الكبرى تطبق هذه السياسة للحفاظ على مبدأ الاستقلالية وتحسين جودة عملية المراجعة.

ويعتبر تطبيق سياسة تغيير الشريك المسئول على عملية المراجعة أخف الضررين، حيث أنه وبالرغم من وجود بعض السلبيات والتكاليف الناجمة عن هذا التغيير، لكن آثاره السلبية تقل كثيراً إذا ما قورنت بالآثار السلبية لسياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركة المراجعة ككل، لذلك شرعت العديد من الدول المتقدمة بتطبيق هذه السياسة في بيئة المراجعة لديها.

لكن تطبيق هذه السياسة قد تتعارض مع رغبات عميل المراجعة، والذين يرون ضرورة ثبات فريق المراجعة، حيث أن تغيير شريك المراجعة سيؤدي إلى استهلاك وقت أكثر، وتحمل تكاليف إعادة تدريب الشريك الجديد على النظم والإجراءات المتبعة في الوحدات محل المراجعة، وهذا يرفع تكلفة خدمة المراجعة بالنسبة للعملاء، كما أن حدوث تغيير دائم للمراجعين عند كافة المستويات

يكون له تأثير غير ملائم على عملاء المراجعة، فهم يضطرون إلى إعادة توضيح تفاصيل أعمالهم وأنشطتهم مرة أخرى، حتي يتم الوصول إلى نفس المستوى الفني السابق لفريق المراجعة. وتجدر الإشارة أن هذا العامل لم يتم تناوله في الدراسات السابقة حسب علم الباحث كأحد العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

### 3.3.3 العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة:

بعد ما تم دراسة العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة والعوامل المتعلقة بمكتب المراجعة، سيتم تفصيل وشرح العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة حيث يمكن توضيحها بالنقاط التالية:

#### 1. تغيير الإدارة العليا والرغبة في تعيين مراجع خارجي ليس له صلة بالإدارة القديمة:

يعتبر تغيير الإدارة العليا إشارة واضحة للأطراف المهمة بأن الشركة جادة في محاولات التطوير، مما يؤدي إلى تحسن في صورة الشركة وتجديد الثقة فيها وزيادة دعم الملاك لها، هذا الأمر قد يدفع الإدارة الجديدة إلى القيام ببعض التغييرات حتى تشعر الأطراف المهمة بجديتها وقدرتها على تحمل مسؤولية تحسين الأداء (فؤاد، 2004)، ومن ضمن تلك التغييرات تغيير المراجع الحالي وذلك لعدة اعتبارات من أهمها (Williams, 1988) (مسواك، 2008):

- عدم رضا الإدارة الجديدة عن تكاليف خدمات المراجعة الحالية.
- العلاقة الحميمة بين المراجع الحالي والإدارة السابقة.
- حدوث تغيير في التنظيم الداخلي والمالي والمحاسبي للشركة محل المراجعة، لذلك ترى الإدارة الجديدة ضرورة أن يلزم ذلك تغيير في المراجع الحالي.

هذا وقد توصلت دراسة (Burton & Roberts, 1967) وهي أول دراسة تناولت البحث في أسباب تغيير المراجع بأن تغيير الإدارة يعد السبب الأساس في معظم حالات التغيير (الفضل، 2003)، وهو ما أكدت عليه نتائج دراسة (Beattie & Fearnley, 1995) بأن التغييرات في الإدارة العليا للشركة محل المراجعة من ضمن الأسباب المؤثرة في تغيير المراجع، في حين توصلت دراسة (Williams, 1988) بأن تغيير الإدارة العليا ليست ضمن المتغيرات المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

ويتضح مما سبق أن هناك تباين في النتائج حول تأثير عامل تغيير الإدارة العليا والرغبة في تعيين مراجع خارجي ليس له صلة بالإدارة القديمة على تغيير المراجع الخارجي.

## 2. نمو حجم الشركة محل المراجعة:

إن نمو حجم الشركة محل المراجعة سيصاحبها الزيادة في الاتجاه نحو الفصل بين الملكية والإدارة، وبالتالي سيزيد الطلب على تعزيز استقلالية المراجعة، وذلك لتخفيض تكاليف الوكالة (Agency Cost) كنتيجة لنمو حجم الشركة.

كما إن نمو حجم الشركات يتطلب ساعات مراجعة أكثر، فالمراجعين الذين يقومون بمراجعة الشركات الكبيرة يقضون وقتاً طويلاً وجهداً كبيراً في تنفيذ إجراءات المراجعة لتجميع أدلة الإثبات والتحقق من العمليات المعقدة، ويمكن احتساب نمو حجم الشركة من خلال قسمة الفرق بين مبيعات السنة الحالية ومبيعات السنة السابقة على مبيعات السنة السابقة، هذا بالإضافة إلى استخدام متوسط صافي الربح قبل الضرائب وإجمالي عدد الأصول وعدد العاملين بالشركة وعدد الفروع المحلية والخارجية للشركة وانتشار خطوط الانتاج (مسواك، 2008).

هذا وقد توصلت دراسة (Haskins and Williams, 1990) بأن نمو حجم الشركة محل المراجعة من بين المتغيرات الأكثر أهمية والمؤدية إلى تغيير المراجع الخارجي، كما أشارت دراسة (Beattie & Fearnley, 1995) إلى أن نسبة (18%) من (139) شركة قامت بتغيير المراجعين، وذلك بسبب نمو حجم الشركة محل المراجعة وتعدد أنشطتها بدرجة تفوق إمكانات المراجع الحالي.

## 3. التعثر في الوضع المالي للشركة محل المراجعة:

التعثر هو مواجهة المنشأة لظروف طارئة وغير متوقعة تؤدي إلى عدم قدرتها على توليد مردود اقتصادي أو فائض نشاط يكفي لسداد التزاماتها في الأجل القصير وهو ما يسمى كذلك بالعسر، والذي إذا لم يتم معالجته على وجه السرعة، فإن المنشأة تكون بطريقها إلى الفشل المالي الذي يقودها إلى الإفلاس والتصفية (الطويل، 2008).

وتتعدد الوسائل والطرق المستخدمة للتنبؤ بالتعثر المالي ومن أبرزها استخدام النسب المالية كأساس للتنبؤ، ومن أبرز هذه النسب استخدام نسبة الديون إلى حقوق الملكية، حيث أن ارتفاع هذه



النسبة تعطي مؤشر إلى ارتفاع نسبة الديون والواجب سدادها للدائنين في مقابل انخفاض حقوق الملكية، مما يؤدي إلى ارتفاع المخاطر للشركة محل المراجعة، وهنا نود الإشارة إلى أن دراسة (Khasanah & Nahumury, 2013) استخدمت نسبة الدين إلى حقوق الملكية كأساس للتنبؤ بالتعثر المالي والتي استهدفت معرفة العوامل المؤثرة في تغيير المراجعين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة اندونيسيا.

وتعمل الشركات التي تعاني من تعثر أو أزمات مالية على إجراء الكثير من التغييرات في طرق وأساليب المحاسبة، وذلك مقارنة بتلك الشركات التي تتميز بقوة مركزها المالي، حيث تحاول الشركات المتعثرة حجب أو تأخير المعلومات السلبية بإتباع سياسات الإفصاح التي من شأنها تحسين وضعها المالي ولو بشكل مؤقت، وقد يترتب على ذلك إصدار المراجع تقريراً يعبر به عن رأي متحفظ أو سلبي بسبب حالات عدم التأكد التي يمر بها العميل مما قد يؤدي إلى احتمال تغييره (مسواك، 2008) (Schwartz & Menon, 1985).

كما أن مرور الشركة بحالة من التعثر المالي يعني عدم قدرتها على توليد تدفق نقدي لسداد الالتزامات الخارجية قصيرة الأجل، وفي هذه الحالة لا تكون للشركة القدرة على سداد أتعاب مكتب المراجعة وبالتالي محاولة تأجيلها، مما سيؤدي إلى نشوب خلاف بين الطرفين قد يؤدي إلى احتمال تغيير مكتب المراجعة والتعاقد مع مكتب مراجعة آخر يطلب أتعاب أقل.

هذا وقد توصلت دراسة (Schwartz & Menon, 1985) والتي أجريت على (122) شركة مفلسة مع مجموعة مناظرة غير مفلسة إلى أن الشركات المتعثرة مالياً لديها ميول واضحة لتغيير المراجع بدرجة أكبر مما لدى الشركات غير المتعثرة مالياً، ويمكن تفسير أسباب تغيير المراجعين في الشركات المتعثرة مالياً بأن مديري الشركات المتعثرة مالياً يهدفون إلى عدم إظهار أو تجنب المعلومات السلبية (التحفظات)، وإذا لم يتجاوز المراجع القانوني معهم في ذلك فإنه في الغالب يتم تغييره.

وعلى العكس من ذلك توصلت دراسة (فؤاد، 2004) إلى أن هذا العامل ليس له تأثير على تغيير المراجع، ذلك لأن الشركات المتعثرة ليس لديها إمكانية لتغيير المراجع بسبب حالة الفشل التي تمر بها، فهي لن تجد مراجعاً يقبل الارتباط معها وهي تمر بحالة شديدة من العسر المالي.

ومن خلال ما سبق يتضح بأن النتائج التي توصلت إليه الدراسات قد جاءت متناقضة حول تأثير عامل التعثر المالي للشركات محل المراجعة على تغيير المراجع الخارجي.

#### 4. ضعف أو عدم وجود لجان المراجعة:

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في شمال الولايات المتحدة الأمريكية في أربعينات القرن الماضي، ويتم اختيار لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة، ومهمتها مساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه الرقابية، حيث تتألف لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن يتوفر فيهم الخبرة المالية والمحاسبية، ويكون الحد الأدنى لعدد أعضاء لجنة المراجعة ثلاثة أشخاص، وتعمل لجان المراجعة كحلقة وصل بين الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي (الصوص، 2012).

إن وجود لجان المراجعة يحقق العديد من المزايا والتي تنعكس في تفعيل حوكمة الشركات حيث يمكن ذكر منها التالي (راضي، 2011):

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية للشركات والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، فضلاً عن زيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية، وهو الأمر الذي يدعم القدرة التنافسية للشركة، ويحدد آثاره على برامج خفض التكلفة، والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية.
- تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة وتحسين جودتها من خلال اضطلاع لجنة المراجعة بمهمة ترشيح وتعيين وعزل المراجعين وكذلك الاشتراك في تحديد أتعابهم.
- الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية وتدعيم استقلالها.
- مساعدة مجلس الإدارة على الوفاء بمسؤوليته القانونية كوكيل عن المساهمين، من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من ناحية والمراجعين الداخليين والخارجيين وهيكل الرقابة الداخلية من ناحية أخرى.
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما ينعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم، وزيادة ثقة البنوك والمقرضين للشركة، مما ينعكس أثره على عدم المطالبة بالمزيد من الضمانات وشروط التمويل.

هذا وقد حدد المعهد الأمريكي القانوني ضمن الإرشادات القانونية الصادرة عنه مسؤولية لجان المراجعة في ترشيح المراجع الذي سيتم تعيينه ومناقشة اقتراح تغييره، والعمل كقناة اتصال بين المراجع ومجلس الإدارة، وبين إدارة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة، ومراجعة وفحص القوائم المالية السنوية فيما يتعلق بالآراء والملاحظات المقدمة من المراجع عما تحتويه هذه القوائم، وأي نزاع وخلاف مهم ينشأ بين الإدارة والمراجع فيما يتعلق بعملية إعداد القوائم المالية وأي معلومات مالية يتم نشرها على حملة الأسهم أو الجمهور (أحمد، 1998).

ويمكن القول بأن وجود لجان للمراجعة في الشركات المساهمة وتفعيل دورها من أهم الوسائل التي يمكن أن تلعب دوراً مهماً في تعزيز استقلالية المراجع، وتخفيف الضغوط التي تمارسها الإدارة عليه، خاصة في الأمور التي تتعلق بالمعايير المهنية والواجب تطبيقها من المراجع والتي تكون موضع خلاف مع الإدارة.

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

##### 5. سياسة التغيير المنتظم للمراجعين الخارجيين:

تعتبر شركة (Du Pont) وهي أحد الشركات الأمريكية أول من قام بتطبيق تغيير المراجع الخارجي طواعية بدون إلزام، حيث كانت تغير مراجعيها سنوياً من العام (1911م) وحتى العام (1927م) وذلك افتتاعاً منها أن النتائج تكون أكثر كمالاً مع تغيير المراجع الخارجي سنوياً، وخلال الفترة من العام (1928م) حتى العام (1954م) استمرت الشركة في تغيير مراجعيها الخارجي ولكن ليس بشكل سنوي وإنما على فترات تراوحت بين سنتين إلى تسع سنوات، ومنذ العام (1954م) توقفت الشركة عن تطبيق تغيير المراجع الخارجي بشكل دوري، حيث استمرت مع شركة (PricewaterhouseCoopers) والتي كان لها دور مميز في مراجعة حسابات الشركة بكفاءة وفعالية (جربوع، 2008).

إن تغيير المراجع قد يتم بسبب الخلافات بين المراجع الخارجي وبين الشركة محل المراجعة أو قد يتم فرضه من خلال لوائح وسياسات داخلية، حيث تقوم بعض الهيئات والجمعيات المحلية في العديد من الدول بفرض سياسة التغيير الدوري والإلزامي للمراجع الخارجي، أو قد يتم فرضها من خلال سياسات داخلية للشركة محل المراجعة حيث ترغب الهيئة العامة للمساهمين للشركات المساهمة بتعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحسين جودة عملية المراجعة وذلك من خلال فرض عمر زمني لعملية المراجعة فيها، خاصة أنه وبعد حدوث تغيير المراجع فإن المراجع الجديد يمكن أن يوضح بعض نقاط الضعف والقصور في الإدارة، والتي غابت عن المراجع السابق مما يعزز من تطبيق قواعد الرقابة ومبادئ الحوكمة.

ويرى (عبداللطيف، 2005) أن سياسة التغيير المنتظم للمراجعين يمكن أن تتم من خلال تكوين مجلس أمناء بخلاف لجان المراجعة، يعتبر بمثابة وكيلاً عن أصحاب المصلحة في الشركة، يضم في عضويته عدداً من الأعضاء الممثلين للمقرضين وجهات الرقابة الرسمية وليس المساهمين فقط فلجنة المراجعة لا تمثل جميع الأطراف ذات المصلحة بالشركة، على أن يكون من اختصاصات المجلس إعداد قائمة بمجموعة من المراجعين من ذوي الخبرة والسمعة المهنية، ثم يقوم باختيار مراجع للشركة من بين المراجعين في هذه القائمة وتحديد مدة تكليفه على أن يقوم بتغييره بصفة دورية - كل ثلاث سنوات مثلاً - واختيار مراجع آخر من نفس القائمة كبديل للأول مع مراعاة أن يتم إعادة النظر في القائمة الأساسية دورياً أو كلما استدعى الأمر.

ويمكن القول أن الرأي السابق قد يساهم في تعزيز استقلالية المراجع ويؤدي بالتالي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، كما أنه يلبي احتياجات جميع الأطراف ذات العلاقة في المنشأة دون أن يخلق تعارض بينهم، لكن وجود مجلس آخر بخلاف لجنة المراجعة قد يخلق تعارض في الأدوار والأهداف، خاصة أن من بين المهام الأساسية للجنة المراجعة هو تدعيم استقلالية وظيفية المراجعة وتحسين جودتها من خلال اضطلاع لجنة المراجعة بمهمة ترشيح وتعيين وعزل المراجعين وكذلك الاشتراك في تحديد أتعابهم، لذا فإن وجود مجلس أمناء قد يؤدي إلى تضارب الأدوار والمهام مع لجان المراجعة، وبالتالي يفضل إجراء تعديل في أعضاء لجنة المراجعة بحيث يضم أصحاب المصالح من مقرضين وجهات رسمية مع المساهمين دون انشاء مجلس أمناء آخر، كما أن تحديد فترة دورية لتغيير شركة المراجعة ككل يتولد منه العديد من السلبيات والتي تم ذكرها سابقاً، لذا

يفضل التركيز على عملية تغيير شريك المراجعة وذلك لضمان استقلالية عملية المراجعة مع ضمان حد أدنى للتكاليف التي يمكن أن يتكبدها طرفي عملية المراجعة.

هذا وقد توصلت دراسة (أبو الحسن، 1993) إلى أن دورية التغيير من العوامل غير الفنية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، في حين أنه قد توصلت دراسة (فؤاد، 2004) إلى أن هذا العامل ليس له تأثير في تغيير المراجع.

ومن خلال ما سبق يتضح بأن النتائج التي توصلت إليه الدراسات السابقة قد جاءت متناقضة حول تأثير إتباع الشركات محل المراجعة لسياسة التغيير المنتظم للمراجعين الخارجيين على تغيير المراجع الخارجي.

#### 6. حاجة إدارة الشركة إلى كسب ثقة المستثمرين والمقرضين:

مع اقتراب موعد إصدار الشركات أسهم أو سندات جديدة أو رغبتها في الحصول على اقتراض، فإنها تقوم بالتحول من مكاتب المراجعة الصغيرة إلى مكاتب المراجعة الكبيرة، ويؤكد ذلك ما توصل إليه بعض الباحثين من أن هناك دلالة احصائية لحدوث تغيير للمراجعين - خاصة من المكاتب صغيرة الحجم إلى المكاتب الكبيرة - وبين تحقيق التالي:

- كسب ثقة المستثمرين في الأسهم التي تصدرها الشركة (لزيادة رأس مال الشركة من خلال طرح أسهم في سوق الأوراق المالية).
- كسب ثقة المقرضين سواء كان الاقتراض سوف يتم عن طريق إصدار سندات أو عن طريق البنوك (مسواك، 2008) (Menon and Williams, 1991).

كما توصلت دراسة (Beatty, 1989) والتي اهتمت بمعرفة دوافع الإدارة في الشركات التي تحولت إلى شركات عامة إلى تغيير المراجع القانوني، وقد أوضحت أن الشائع هو أن استخدام مكتب مراجعة معروف على النطاق القومي سوف يؤدي إلى زيادة سعر إصدار الأوراق المالية (الأسهم الجديدة)، أي أن الشهرة والسمعة الطيبة لمكتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ثقة الممولين الجدد، وهذا يؤدي إلى الإقبال على شراء أسهم الشركة في أول إصدار لها بسعر مرتفع نسبياً.

على الوجه الآخر فقد توصلت دراسة (Haskins and Williams, 1990) والتي هدفت لمعرفة التفاعل المشترك للعوامل المؤدية إلى تغيير المراجع القانوني، بأن رغبة الشركة في إصدار

الأسهم للاكتتاب العام لأول مرة من المتغيرات والعوامل عديمة الأهمية نسبياً في تغيير المراجع الخارجي.

ومن خلال ما سبق يتضح وجود تناقض في النتائج حول تأثير عامل رغبة إدارة الشركة في كسب ثقة المستثمرين والمقرضين على تغيير المراجع الخارجي.

### 7. العلاقات الشخصية بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي:

بالرغم من أن أغلب التشريعات في دول العالم أعطت الحق في تعيين وعزل المراجع الخارجي بيد الهيئة العامة للمساهمين إلا أنه في الواقع العملي فإن الإدارة هي التي تقوم بترشيح وتعيين وتغيير المراجع الخارجي، حيث أكدت أغلب الدراسات والتي أجريت في الدول النامية بأن تعيين المدقق يتم بناء على اقتراح من إدارة الشركة، ويندر ألاً توافق الجمعية العامة العادية على مثل هذا الاقتراح، الأمر الذي يجعل قرار تغيير المراجع يكون من ناحية عملية في يد إدارة الشركات المساهمة، كما أن إدارات بعض هذه الشركات تقوم بتعيين المراجع بناء على العلاقات الشخصية والاجتماعية التي تربطها به حتى تستطيع أن تملّي رغباتها عليه، وبالتالي تضمن عدم قيام المراجع بالتحفظ في رأيه على القوائم المالية التي تعدها.

هذا وقد أوصت لجنة أعضاء معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICA) بأنه لا يجب أن يقوم مراجع الحسابات أو مساعديه بمراجعة حسابات أي شركة تربطه بأحد الأعضاء المسؤولين عن إدارتها علاقة صداقة وطيدة وذلك حفاظاً على استقلاله وضماناً لتحقيق الهدف من المراجعة (مسواك، 2008).

هذا وقد توصلت دراسة (خشارمة والعمرى، 2001) بأن ضعف العلاقات الشخصية بين الإدارة والمراجع هي من أهم العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة والمؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

### 8. اندماج الشركات محل المراجعة:

الاندماج هو عملية قانونية تتوحد بمقتضاها شركتان أو أكثر لتكوين شركة واحدة عملاقة وهو الدارج في الأسواق العالمية، ويتم هذا الاندماج إما بذوبان أحدهما في الأخرى وتسمى طريق الضم أو بمزجها معاً في شركة جديدة تحل محلهم وتنتقل كافة حقوق والتزامات الشركات المندمجة وكذلك مساهمها أو شركاؤهم إلى الشركة الدامجة أو الجديدة (الدباس، 2012).

كما أن اندماج الشركات يمثل أحد مظاهر عصر العولمة حيث تكمن أهمية الاندماج ودوافعه في توفير رؤوس الأموال الكافية والقادرة على تحقيق أهداف الشركات، وتحقيق الائتمان والثقة لدى الجهات الممولة، كما أنه يحد من المنافسة ويؤدي إلى فتح أسواق جديدة، بالإضافة إلى ذلك فإنه يؤدي توحيد الإدارات وخط التفكير وانسجامة وبالتالي توفير الجهود وتوحيدها، كما يعد الاندماج أحد السبل للشركات للخلاص من الانهيار والإفلاس.

هذا وقد يؤدي اندماج الشركات محل المراجعة إلى الكثير من المشاكل المحاسبية خاصة المتعلقة بتقويم الأصول، وهو ما يستلزم توافر خبرات وإمكانيات معينة في المراجع الخارجي، من المحتمل أن تكون غير متوافرة لدى المراجع الحالي للشركة الدامجة، وبالتالي يكون ذلك سبباً في تغييره (مسواك، 2008).

هذا وقد توصلت دراسة (Haskins and Williams, 1990) بأن اندماج الشركات محل المراجعة من العوامل والمتغيرات متوسطة الأهمية والتي تؤثر في تغيير المراجع الخارجي.

### 3.3.4 العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة:

سنتناول في الجزء الأخير طبيعة العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وتأثيرها في تغيير المراجع الخارجي والتي يمكن حصرها بالتالي:

#### 1. طبيعة المنافسة بين مكاتب المراجعة:

اختلفت وجهات النظر حول تأثير المنافسة على جودة المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي، حيث يرى (راضي، 1991) أن مكاتب المراجعة التي تعمل في بيئة تتصف بمستوى مرتفع من المنافسة على عملاء المراجعة تكون معرضة لخطر أكبر بفقد أو ضعف الاستقلال عن تلك المكاتب التي تعمل في بيئة ذات منافسة منخفضة، على النقيض من ذلك يرى (صبيحي، 1998) بأن المنافسة بين مكاتب المراجعة تدعم استقلالية المراجع.

ويمكن القول بأن المنافسة بين مكاتب المراجعة من أجل الحصول على العملاء قد تأخذ شكلين، يرتبط الأول بالجودة في أداء الخدمة، أما الشكل الثاني فهو مرتبط بالأتعاب، فإن كان الجودة في الأداء هو محور المنافسة فإن ذلك سوف يعزز من استقلال المراجعين، وإن كان محور المنافسة بين المكاتب هو الأتعاب فلا شك أن ذلك سوف يهدد استقلال المراجعين (يوسف، 2011).

وفي فلسطين لم يرد في القوانين والتشريعات السارية والمعمول بها ما يتعلق بتحديد الأطر الشرعية لعملية المنافسة بما يضمن أن تتم هذه العملية ضمن أطر ومستويات أخلاقية مقبولة، بل إن دراسة (الشاطري والعنقري، 2006) توصلت بأن هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي طرأت وفرضت نفسها على المهنة، من أبرزها تفشي ظاهرة التنافس الشديد في ضوء تدني الأتعاب المهنية الذي نجم عنه دخول العديد من شركات ومكاتب المراجعة للمجال المهني للمضاربة في الأسعار.

ويرى (حلس، 2003) أنه من النتائج المحتملة لظاهرة شدة التنافس بين المراجعين وانخفاض الأتعاب توجه بعض العملاء نحو الضغط على المراجع لتخفيض أتعابه لتتناسب مع مستوى الأتعاب السائدة في السوق، وقد وجدت العديد من الدراسات السابقة التي تناولت الأسباب المحتملة لتغيير المراجع الخارجي، أن التأثير السلبي لتدني الأتعاب المهنية على المنافسة من الأسباب الرئيسية وراء ذلك، مما يعني أن بعض العملاء قد لا ينظرون إلى طبيعة وجودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وبالتالي يلجأون إلى تغييره بمراجع آخر يتقاضى أتعاباً أقل.

ويشير البعض إلى أنه من المحتمل أن يقبل المراجع معالجات محاسبية متناقضة إذا كان احتمال فقدانه للعميل كبيراً، فكلما زاد اعتقاد المراجع بوجود مكاتب مراجعة أخرى مستعدة لقبول مراجعة حسابات العميل، كلما زاد احتمال قبوله لرغبات العميل وعدم التحفظ في تقريره حتى لا يقوم العميل بتغييره (مسواك، 2008).

هذا وقد توصلت دراسة (Beattie and Fearnley 1998) بأن شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية من العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، وهو ما أكدت عليه دراسة (Magri and Baldacchino, 2004) حيث توصلت بأن شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من أهم العوامل الاقتصادية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

## 2. احتكار مكاتب المراجعة الدولية لخدمات المراجعة:

يغلب في سوق المراجعة في أغلب دول العالم احتكار وسيطرة من قبل عدد محدود من شركات ومكاتب المراجعة الكبرى والتي تسمى (Big 4)، حيث تجاوزت الحصص السوقية لهم في معظم دول العالم نسبة (90%)، هذا وقد أشار التقرير الصادر عن لجنة الشؤون الاقتصادية المفوضة من قبل مجلس اللوردات البريطاني (House of Lords) في العام (2011م) إلى أن إيرادات



أصغر شركة من شركات (Big 4) تبلغ ثلاثة أضعاف إيرادات أكبر شركة مراجعة تلي شركات (Big 4)، ورغم هذا الاحتكار فقد كانت هناك أسباب مشروعة شجعت عليه، بعضها يرتبط بصورة مباشرة بالحفاظ على استقلالية مراجع الحسابات وجودة عملية المراجعة نفسها، فالمكاتب صغيرة الحجم غير قادرة على مراجعة حسابات الشركات الكبيرة والعملاقة، حتى إن استطاعت هذه المكاتب القيام بعملية المراجعة نظرياً فستشكل إيراداتها من أتعاب الشركة العملاقة جزءاً مهماً بل رئيسياً من إيراداتها، وبالتالي فسيعمل المكتب الصغير على إرضاء إدارة الشركة العملاقة، وستثار هنا أسئلة محرجة بخصوص استقلالية أداء مكتب المراجعة بالنسبة لهذا العميل المهم، لذلك فإن زيادة حجم مكاتب المراجعة الخارجية يصبح أمراً طبيعياً، بل ضرورياً كلما زاد حجم العملاء (<http://www.aleqt.com>, 13/04/2015).

ومن خلال استطلاع واقع مهنة المراجعة في بورصة فلسطين، يتضح أن الشركات الدولية هي المسيطرة على عملية المراجعة، حيث يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

### جدول رقم (3.1)

شركات المراجعة المسيطرة على مراجعة حسابات الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

الاجمالي	عدد الشركات محل المراجعة في العام (2013م)					نطاق الشركة المدققة	الشركة المدققة	ترتيب
	الاستثمار	الصناعة	التأمين	المصارف	الخدمات			
20	3	4	1	7	5	دولية	Ernst & Young	1
11	3	3	3	-	2	دولية	Deloitte & Touche	2
5	-	2	1	1	1	دولية	PricewaterhouseCoopers	3
4	1	-	2	-	1	دولية	طلال أبو غزالة وشركاه	4
8	2	3	-	-	3	محلية	مكاتب المراجعة الأخرى	5

معلومات تم تجميعها من خلال: (<http://www.pex.ps>, 04/02/2015)

ويلاحظ من خلال الجدول السابق بأن الشركات الدولية هي المسيطرة على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، حيث تستحوذ هذه الشركات على تدقيق ما يقارب (82%) من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، كما يلاحظ من خلال الجدول بأن شركة (Ernst & Young) هي أكثر الشركات الدولية التي تقدم خدمات المراجعة في بورصة فلسطين للأوراق المالية.

كما أن جميع الشركات في قطاعي التأمين والمصارف يتم تدقيقها بواسطة عدد محدد من الشركات الدولية، وذلك بسبب أن قانون المصارف رقم (2) لعام (2002م) والصادر عن سلطة النقد حصر عملية اختيار مراجع الحسابات الخارجي في مجموعة محددة من شركات المراجعة

العاملة في فلسطين، حيث تقوم سلطة النقد بشكل سنوي بتحديد أسماء مكاتب وشركات المراجعة المعتمدة لديها، ولعل السبب في ذلك هو حداثة القطاع المصرفي في فلسطين، بالإضافة إلى تواضع كفاءات وخبرات ومؤهلات الكثير من العاملين في حقل المراجعة في فلسطين (أبو عليان، 2010).

ويمكن القول أن احتكار شركات المراجعة الدولية لعدد كبير من الشركات والمؤسسات في مختلف القطاعات سوف يؤدي إلى ارتفاع أعباء المراجعة عليها، حيث يتطلب ذلك إلى زيادة أعضاء فريق المراجعة من الكوادر المهنية المتخصصة، مما قد يؤدي إلى انخفاض جودة خدمات المراجعة المقدمة مقارنة مع الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة، وبالتالي احتمال تغيير شركة المراجعة لعدم قدرتها على تقديم خدمات المراجعة بالشكل المطلوب.

ويوصي (جربوع وحلس، 2007) بضرورة تشجيع حالات الدمج فيما بين مكاتب وشركات المراجعة وذلك بقصد خفض الأعباء الإضافية، ومن ثم تحسين فاعلية المهنة في فلسطين. وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا العامل لم يتم تناوله في الدراسات السابقة حسب علم الباحث كأحد العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

### 3. ضعف وغياب القوانين والجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة:

إن القوانين المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة الخارجية (السابقة والحالية) في فلسطين ليست على قدر كافي من المهنية، ولا تفي بالحاجات المهنية اللازمة لتنظيم سليم للمهنة، بل يرى البعض بأن القانون الأخير رقم (9) للعام (2004م) أوجد العديد من التناقضات الجديدة والتي لم تكن موجودة في القانون السابق.

كما أن القانون نفسه نص على وجود مجلس لتنظيم مهنة المراجعة إلا أن تشكيلة المجلس والصلاحيات الممنوحة له تجعله عاجزاً عن القيام بواجبه المهني بالشكل المطلوب، حيث أن أعضاء هذا المجلس تغلب عليهم الصفة الوظيفية وليس الصفة المهنية وفي معظم الوظائف التي يشغلونها ليس شرطاً أن يكون من يشغل الوظيفة ذو علاقة بمهنة تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى أن المجلس لا يتمتع بأية صلاحيات في مجال اعتماد أو إعداد معايير مراجعة يتم تطبيقها من قبل المهنيين في فلسطين، كما أن الجمعيات المهنية في فلسطين ليس لها دور مهني فعال في تنظيم

المهنة ويقتصر دورهما على الجانب النقابي وعلى تطوير قدرات الأعضاء عبر بعض الدورات التدريبية في موضوعات مهنية متنوعة (جربوع والبحيصي، 2006).

ويمكن القول بأن غياب الأطراف المنظمة للمهنة وغياب القوانين والتشريعات المنظمة لها، يترتب عليه زيادة الضغوطات على المراجع الخارجي خاصة في ظل بيئة تتميز بالمنافسة الشديدة، بالإضافة إلى أن وجود جهات مهنية تنظم عملية المراجعة وتفصل بين طرفي عملية المراجعة في القضايا والأمور التي يتم الخلاف عليها، قد يؤدي إلى تخفيض حالات التغيير والعزل التعسفي من قبل إدارة الشركة محل المراجعة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا العامل لم يتم تناوله في الدراسات السابقة حسب علم الباحث كأحد العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية

- ❖ مقدمة
- ❖ منهجية الدراسة
- ❖ مجتمع وعينة الدراسة
- ❖ خصائص وسمات فئتي عينة الدراسة
- ❖ أداة الدراسة
- ❖ اختبار التوزيع الطبيعي (كولمجروف سمرنوف)
- ❖ المعالجات الإحصائية المستخدمة
- ❖ تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

## 4.1 مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ومفردات مجتمعا وعينتها، وكذلك الأداة المستخدمة وطريقة إعدادها وصدقها وثباتها، كما يتضمن على تحليل وصفي لعينتي الدراسة والمعالجات الإحصائية التي اعتمد عليها الدراسة في تحليل الفرضيات، واختبار كل فرضية من الفرضيات من أجل التوصل إلى النتائج ومن ثم وضع التوصيات المناسبة لها.

## 4.2 منهجية الدراسة:

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها بشكل كمي وكيفي، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والمقارنة والتفسير أملاً في التوصل إلى استنتاجات وتعميمات ذات معنى، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين لجمع البيانات:

## أولاً: البيانات الثانوية:

تم جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال ما ورد من مراجع وكتب وأبحاث ذات صلة، بالإضافة إلى الدوريات والمنشورات المتعلقة بموضوع الدراسة وأية مراجع يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي.

## ثانياً: البيانات الأولية:

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض، حيث وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في عينة عشوائية من كل من شركات المراجعة التي تقوم بتقديم خدمات المراجعة للشركات من جهة، وإدارات الشركات المساهمة للشركات المدرجة في بورصة فلسطين من جهة أخرى، وتفرغ وتحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي وذلك للوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع وأهداف الدراسة.

## 4.3 مجتمع وعينة الدراسة:

ويتألف مجتمع وعينة الدراسة من فئتين أساسيتين هما:

**الفئة الأولى:** ويتمثل مجتمع الدراسة لهذه الفئة من المراجعين الممارسين للمهنة والعاملين في مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة وعددها (83) مكتب، وتم حصر العينة بالمراجعين العاملين في الشركات والمكاتب التي لازلت تقدم خدمات المراجعة للشركات المساهمة والجمعيات الأهلية والجهات الأخرى، حيث تم توزيع (81) استبانة استرد منها عدد (72) استبانة، وتم استبعاد (3) استبانات لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، ليصبح العدد النهائي الصالح للتحليل (69) استبانة أي ما نسبته (85%) من إجمالي الاستبانات الموزعة.

**الفئة الثانية:** ويتمثل مجتمع الدراسة لهذه الفئة من جميع الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددهم (48) شركة، حيث تتوزع الإدارات التنفيذية لهذه الشركات بين قطاع غزة والضفة الغربية، وتم إعداد استبيان الكتروني من خلال موقع (Google Drive) وتوزيعه على الإدارات التنفيذية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والمتواجدين في الضفة الغربية، وقد تم توزيع (40) استبانة استرد منها (32) استبانة أي ما نسبته (80%) من إجمالي الاستبانات الموزعة ولم يتم استبعاد أي استبانة منها.

## 4.4 خصائص وسمات فئتي عينة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم عينة الدراسة إلى فئتين: ترتبط الأولى بالمراجعين الخارجيين، أما الثانية فهي تخص الطرف الثاني في عملية التغيير وهي إدارات الشركات المساهمة.

## 4.4.1 خصائص وسمات عينة المراجعين:

## (1) العمر:

يوضح الجدول رقم (4.1) توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير العمر وذلك كما

يلي:

## جدول رقم (4.1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسب المئوية
أقل من 30 سنة	27	39.1%

36.2%	25	30 - أقل من 40 سنة
5.8%	4	40 - أقل من 50 سنة
18.8%	13	50 سنة فأكثر
100%	69	المجموع

يوضح جدول رقم (4.1) أن العدد الأكبر من المراجعين والذين تم استقصاء آرائهم تقل أعمارهم عن (40) عاماً، حيث أن فئة المراجعين والتي تتراوح أعمارهم لأقل من (30) سنة بلغت نسبتهم (39.1%)، أما الذين تتراوح أعمارهم ما بين (30) عاماً حتى أقل من (40) عاماً بلغت نسبتهم (36.2%) من إجمالي الفئة الأولى من عينة الدراسة، وهذا يعني أن (75.3%) من الفئة الأولى من عينة الدراسة تقل أعمارهم عن (40) عاماً، وأن أغلب أفراد عينة الدراسة من فئة المراجعين هي من فئة الشباب، أما الذين تتراوح أعمارهم ما بين (40) عاماً حتى أقل من (50) عاماً بلغت نسبتهم (5.8%)، في حين أن (18.8%) من الفئة الأولى من عينة الدراسة هم ممن تزيد أعمارهم عن (50) عاماً.

## (2) التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (4.2) توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي وذلك كما يلي:

### جدول رقم (4.2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسب المئوية	التكرار	التخصص العلمي
98.6%	68	محاسبة
1.4%	1	ادارة
100%	69	المجموع

يبين جدول رقم (4.2) بأن معظم أفراد عينة المراجعين هم من المتخصصون في مجالات المحاسبة، حيث بلغت نسبة المتخصصون في مجال المحاسبة (98.6%) وهي نسبة عالية، الأمر الذي يعكس وجود المعرفة والوعي الكافي لأفراد عينة المراجعين في تحليل العوامل المرتبطة باختيار وتغيير المراجع الخارجي من واقع تفاعلهم مع موضوع الدراسة، مما يجعل آراءهم قابلة

للاعتداف بشكل عالٍ لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، أما نسبة المتخصصون في مجال الإدارة فقد بلغت (1.4%).

### 3) المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (4.3) توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي وذلك كما يلي:

#### جدول رقم (4.3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسب المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
72.5%	50	بكالوريوس
26.1%	18	ماجستير
1.4%	1	دكتوراه
100%	69	المجموع

من خلال جدول رقم (4.3) يمكن ملاحظة أن معظم أفراد عينة المراجعين هم من حملة شهادة البكالوريوس وذلك بنسبة (72.5%) وهي الدرجة التي تضعها أغلب مكاتب المراجعة (كحد أدنى) عندما تحتاج إلى مراجعين جدد، وهو ما يتوافق مع شرط المؤهل العلمي المنصوص عليه في المادة رقم (9) من قانون ترخيص مكاتب المراجعة في فلسطين، والذي مفاده أنه يجب أن يكون مقدم الطلب حاصلاً على الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس) على الأقل، كما بلغت أفراد العينة من حملة الشهادات العليا (ماجستير ودكتوراه) ما نسبته (27.5%).

### 4) عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

يوضح الجدول رقم (4.4) توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق وذلك كما يلي:

#### جدول رقم (4.4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

النسب المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
26.1%	18	أقل من 5 سنوات



5 - أقل من 10 سنوات	19	27.5%
10 - أقل من 15 سنة	15	21.7%
15 سنة فأكثر	17	24.6%
المجموع	69	100%

يوضح جدول رقم (4.4) أن عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة المراجعين هو مزيج متقارب من جميع الفئات، وهذا يعزز من إمكانية الاعتماد على آراء وإجابات الفئة الأولى خاصة في ظل هذا التنوع للخبرات في مجال التدقيق.

#### 5) الوظيفة الحالية:

يوضح الجدول رقم (4.5) توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية في مكتب المراجعة وذلك كما يلي:

#### جدول رقم (4.5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسب المئوية
صاحب أو شريك مكتب مراجعة	20	29%
مدقق رئيسي	24	34.8%
مدير تدقيق	7	10.2%
مساعد مدقق	15	21.7%
أخرى	3	4.3%
المجموع	69	100%

يوضح جدول رقم (4.5) أن من يتولى منصب مدقق رئيسي في الفئة الأولى من عينة الدراسة بلغت نسبتهم (34.8%)، كما أن من يتولون منصب شريك المراجعة بلغت نسبتهم (29%)، بالإضافة إلى أن نسبة من يتولى منصب مدير تدقيق (10.2%)، وهذا يعني أن ما نسبته (74%) من عينة الدراسة هم ممن يكون لهم دور مباشر في اتخاذ العديد من القرارات في المسائل الهامة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير التي تؤثر على القوائم المالية، مما يجعل آرائهم قابلة للاعتماد بشكل قوي كونها نابعة من تعاملهم المباشر مع الشركات محل المراجعة، أما من

يتولون منصب مساعد مدقق بلغت نسبتهم (21.7%)، كما بلغت نسبة من يتولون مناصب أخرى (4.3%).

#### 6) حجم مكتب المراجعة:

يوضح الجدول رقم (4.6) توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب متغير حجم مكتب المراجعة وذلك كما يلي:

#### جدول رقم (4.6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم مكتب المراجعة

النسب المئوية	التكرار	حجم مكتب المراجعة
84.1%	58	أقل من 10 موظفين
13%	9	10 - أقل من 30
2.9%	2	70 موظف فأكثر
100%	69	المجموع

يوضح جدول رقم (4.6) أن أغلب عينة الدراسة من المراجعين هم ممن يعملون في المكاتب صغيرة الحجم، حيث أن المكاتب التي يقل عدد موظفيها عن (10) موظفين بلغت نسبتها (84.1%) وهي نسبة كبيرة جداً، والتي تعكس واقع مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة، حيث أن أغلب مكاتب المراجعة هي من المكاتب صغيرة الحجم وتخضع في الغالب للسيطرة العائلية بشكل كبير.

#### 7) مدى مساهمة إدارة الشركة في تغيير المراجع:

يوضح الجدول رقم (4.7) توزيع الفئة الأولى من عينة الدراسة حسب آرائهم حول مدى مساهمة إدارة الشركة في تغيير المراجع في الحالات التي تقوم فيها الشركات المساهمة بعزل المراجع من خلال الجمعية العامة للمساهمين:

#### جدول رقم (4.7)

توزيع عينة الدراسة حسب آرائهم حول مدى مساهمة إدارة الشركة في تغيير المراجع

النسب المئوية	التكرار	مساهمة إدارة الشركة
24.6%	17	مرتفعة جداً

مرتفعة	29	42%
متوسطة	12	17.4%
ضعيفة	3	4.4%
لا علاقة لها	8	11.6%
المجموع	69	100%

يوضح جدول رقم (4.7) أن آراء أفراد الفئة الأولى من عينة الدراسة والتي تعتقد بأن إدارة الشركة لها دور كبير جداً في تغيير المراجع بلغت نسبتهم (24.6%) أما من يعتقدون بأن مساهمة إدارة الشركة في تغيير المراجع مرتفعة بلغت نسبتهم (42%)، في حين بلغت نسبة من يعتقدون أن للإدارة دور متوسط في تغيير المراجع (17.4%)، أي أن من يعتقدون أن لإدارة الشركة دور جوهري وملمس في تغيير المراجع بلغت نسبتهم (84%) وهي نسبة عالية تتوافق مع آراء الباحثين (يماني، 1991) (باسودان وآخرون، 2004) (مسواك، 2008) في أن إدارة الشركة لها دور فاعل وبارز في عملية تعيين وعزل المراجع الخارجي بالرغم من أن أغلب التشريعات في دول العالم قد أعطت حق اتخاذ قرار تغيير المراجع للهيئة العامة للمساهمين.

هذا وقد بلغت نسبة من يعتقدون أن مساهمة الإدارة ضعيفة في تغيير المراجع بلغت نسبتهم (4.4%)، ويرى (11.6%) من الفئة الأولى من عينة الدراسة بأن لا علاقة لإدارة الشركة في تغيير المراجع الخارجي.

#### 4.4.2 خصائص وسمات عينة إدارات الشركات:

##### (1) العمر:

يوضح الجدول رقم (4.8) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير العمر وذلك

كما يلي:

#### جدول رقم (4.8)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسب المئوية
أقل من 30 سنة	6	18.8%
30 - أقل من 40 سنة	16	50%

40 - أقل من 50 سنة	5	15.6%
50 سنة فأكثر	5	15.6%
المجموع	32	100%

جدول رقم (4.8) يبين توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير العمر، حيث تبين أن (18.8%) منهم أعمارهم أقل من (30) سنة، و(50%) تراوحت أعمارهم بين (30) إلى (40) سنة، و(15.6%) تراوحت أعمارهم بين (40) إلى (50) سنة، و(15.6%) ممن يزيد أعمارهم عن (50) سنة، وبالتالي فإن أغلب أفراد هذه الفئة من عينة الدراسة هم ممن يتراوح أعمارهم من (30) إلى (40) عاماً وذلك بنسبة (50%) من إجمالي العينة.

## (2) التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (4.9) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي وذلك كما يلي:

### جدول رقم (4.9)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسب المئوية	التكرار	التخصص العلمي
84.4%	27	محاسبة
6.3%	2	إدارة
9.2%	3	علوم مالية ومصرفية
100%	32	المجموع

يبين جدول رقم (4.9) توزيع عينة الدراسة من إدارات الشركات، حيث تبين أن (84.4%) هم من المتخصصين في مجال المحاسبة، و(6.3%) هم من المتخصصين في الإدارة، و(9.2%) هم من المتخصصين في العلوم المالية والمصرفية، ومن خلال ما سبق فإن أغلب أفراد عينة الدراسة من إدارات الشركات هم من المتخصصين في مجال المحاسبة بنسبة (84.4%)، والذين يكون لهم دراية بشكل أكبر حول الأمور المرتبطة بالقوائم المالية وإعدادها، وبالتالي الاحتكاك بشكل مباشر مع المراجع الخارجي، مما يجعل إجاباتهم قابلة للاعتماد عليها بشكل عالٍ لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها.

## (3) المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (4.10) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.10)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسب المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
%62.5	20	بكالوريوس
%37.5	12	ماجستير
%100	32	المجموع

يبين جدول رقم (4.10) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة، حيث تبين بأن (%62.5) هم من حملة البكالوريوس وأن (%37.5) هم من حملة الماجستير.

## (4) عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي:

يوضح الجدول رقم (4.11) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.11)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي

النسب المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
%12.5	4	أقل من 5 سنوات
%18.7	6	5 - أقل من 10 سنوات
%21.9	7	10 - أقل من 15 سنة
%46.9	15	15 سنة فأكثر
%100	32	المجموع

يبين جدول رقم (4.11) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة، حيث تبين بأن (%12.5) هم ممن تقل خبراتهم عن (5) سنوات، وأن (%18.7) هم ممن تتراوح اعمارهم بين (5) إلى (10)

سنوات، و(21.9%) تتراوح أعمارهم بين (10) إلى (15) سنة، أما من تتجاوز خبرتهم (15) سنة فبلغت نسبتهم (46.9%) وهي النسبة الأعلى في سنوات الخبرة لأفراد الفئة الثانية في عينة الدراسة، مما يعطي لهذه الفئة القدرة على تحديد كافة الجوانب المرتبطة بتغيير المراجع الخارجي بحكم عدد سنوات الخبرة العالية والتي خاضوا من خلالها هذه التجربة لأكثر من مرة.

### 5) الوظيفة الحالية:

يوضح الجدول رقم (4.12) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية في الشركات محل المراجعة وذلك كما يلي:

جدول رقم (4.12)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

النسب المئوية	التكرار	الوظيفة الحالية
12.5%	4	مدير عام، نائب، مساعد مدير عام
50%	16	مدير مالي
31.3%	10	رئيس حسابات
6.2%	2	أخرى
100%	32	المجموع

يبين جدول رقم (4.12) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة، حيث تبين بأن (12.5%) هم من يتولون منصب مدير عام أو نائب مدير عام أو مساعد مدير عام، و(50%) هم ممن يتولون منصب المدير المالي، و(31.3%) هم من يتولون منصب رئيس قسم الحسابات، و(6.2%) هم ممن يتولون مناصب أخرى في الشركة، ومعظم هذه المناصب يكون لها دور بشكل أو بآخر في إعداد القوائم المالية للشركات، مما يعطي لهم المعرفة والدراية الكافية حول الجوانب المرتبطة بتغيير المراجع بحكم تعاملهم المباشر مع فريق المراجعة.

### 6) القطاع التي تتبع له الشركة:

يوضح الجدول رقم (4.13) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب القطاع الذي تتبع له الشركة:

## جدول رقم (4.13)

توزيع عينة الدراسة حسب القطاع الذي تتبع له الشركة

النسب المئوية	التكرار	القطاع
21.9%	7	الخدمات
25%	8	الصناعة
15.5%	5	الاستثمار
18.8%	6	البنوك
18.8%	6	التأمين
100%	32	المجموع

جدول رقم (4.13) يبين توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب القطاع الذي تتبع له الشركة، حيث تبين أن (21.9%) من الشركات يتبعون لقطاع الخدمات، و(25%) يتبعون لقطاع الصناعة، و(15.5%) يتبعون لقطاع الاستثمار، و(18.8%) يتبعون لقطاع البنوك، و(18.8%) يتبعون لقطاع التأمين، ويلاحظ من خلال الجدول السابق بأن هناك مزيج معقول من الشركات التي تتبع كافة القطاعات في بورصة فلسطين.

## (7) تغيير المراجع الخارجي خلال الخمس السنوات الأخيرة:

يوضح الجدول رقم (4.14) توزيع الفئة الثانية من عينة الدراسة حسب إجاباتهم حول تغيير المراجع الخارجي للشركة خلال الخمس السنوات الأخيرة:

## جدول رقم (4.14)

توزيع عينة الدراسة حسب الاجابات حول تغيير المراجع الخارجي خلال (5) سنوات الأخيرة

النسب المئوية	التكرار	تغيير المراجع الخارجي خلال (5) سنوات الأخيرة
37.5%	12	لا
62.5%	20	نعم
100%	32	المجموع

جدول رقم (4.14) يبين إجابات الفئة الثانية من عينة الدراسة حول مدى قيام الشركات محل المراجعة بتغيير مراجعها على مدار السنوات الخمس الأخيرة، ويتبين بأن نسبة الشركات التي لم تقم بتغيير مراجعها (37.5%)، في حين كانت نسبة الشركات التي قامت بتغيير مراجعها على مدار السنوات الخمس الأخيرة (62.5%) من عينة الدراسة للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مما يعطينا مؤشراً واضحاً حول انتشار ظاهرة تغيير المراجعين بشكل ملموس في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

#### 4.5 أداة الدراسة:

##### 4.5.1 الاستبانة:

حيث تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** يتكون من المعلومات العامة لفئتي عينة الدراسة والمرتبطة بكل من المراجعين الخارجيين وإدارات الشركات ويتكون من (7) فقرات.

**القسم الثاني:** وهو عبارة عن محاور الدراسة حيث تتكون الاستبانة من (30) فقرة موزعة على (4) محاور هي:

(1) **المحور الأول:** العلاقة بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي، ويتكون من (6) فقرات.

(2) **المحور الثاني:** العلاقة بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي، ويتكون من (10) فقرات.

(3) **المحور الثالث:** العلاقة بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي، ويتكون من (8) فقرات.

(4) **المحور الرابع:** العلاقة بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي، ويتكون من (6) فقرات.

وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب

جدول رقم (4.15):



## جدول (4.15)

## درجات مقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

واختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة "منخفضة جداً" وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو (20%) وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

## 4.5.2 إجراءات جمع البيانات:

تم توزيع استبانات على المراجعين وإدارات الشركات المتواجدين في قطاع غزة من خلال الزيارات الميدانية لهم، وقام كذلك بإرسال الاستبيان إلى إدارات الشركات المتواجدين خارج قطاع غزة من خلال إرسال الاستبيان لهم عبر الفاكس أو من خلال الايميل وذلك بعد التواصل بشكل مباشر معهم، كما تم اعداد استبيان الكتروني من خلال موقع (Google Drive) وتوزيعها لهم خاصة وأنها تتميز بالسلاسة والسرعة في ادخال توصيل الاجابات.

## 4.5.3 صدق وثبات أداة الدراسة:

## أولاً: صدق أداة الدراسة (الاستبانة):

صدق أداة الدراسة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، حيث تم التحقق من صدق أداة الدراسة بثلاثة طرق هي صدق المحكمين و صدق الاتساق الداخلي و الصدق البنائي.

## 1) صدق المحكمين (الصدق الظاهري):

يستخدم أسلوب صدق المحكمين بهدف التأكد من مدى صلاحية الاستبانة وملاءمتها لأغراض البحث، ويتم ذلك من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة والمختصين بالموضوع قيد البحث، ويطلب منهم إبداء الرأي فيما يتعلق بمدى صدق وصلاحية كل فقرة من فقرات الاستبانة ومدى ملاءمتها لقياس ما وضعت لقياسه، ووصف الموضوع الذي أعدت من أجل البحث فيه، و بالتالي فقد تم إتباع هذا الأسلوب وعرضت الاستبانة على عدد من المحكمين المتخصصين في موضوع البحث، حيث قدم السادة المحكمين العديد من التعديلات على أداة الدراسة ، واستجاب الباحث لهذه التعديلات، وقام بإعادة صياغة الاستبانة في ضوء الملاحظات التي قدمها المحكمون، حتى أخذت الاستبانة شكلها النهائي (أنظر ملحق رقم 3).

(2) صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها (30)، وذلك بحساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور التابع له، والنتائج موضحة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4.16)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة وبين الدرجة الكلية للمحور التابع له

المحور الرابع			المحور الثالث			المحور الثاني			المحور الاول		
مستوى الدلالة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	رقم الفقرة
*0.01	0.385	1	**0.00	0.460	1	**0.00	0.634	1	**0.00	0.743	1
*0.01	0.401	2	**0.00	0.567	2	**0.00	0.666	2	**0.00	0.646	2
**0.00	0.592	3	**0.00	0.643	3	**0.00	0.682	3	**0.00	0.710	3
**0.00	0.521	4	**0.00	0.535	4	**0.00	0.676	4	**0.00	0.667	4
*0.02	0.365	5	**0.00	0.760	5	**0.00	0.793	5	**0.00	0.464	5
**0.00	0.454	6	**0.00	0.680	6	**0.00	0.799	6	**0.00	0.705	6
			**0.00	0.427	7	**0.00	0.756	7			
			**0.00	0.591	8	**0.00	0.523	8			
						*0.03	0.343	9			
						**0.00	0.725	10			

\*الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.01$

// الارتباط غير دال إحصائياً عند  $\alpha \geq 0.05$

قيمة (r) الجدولية عند درجة الحرية (28) وعند مستوى دلالة (0.01) = 0.393

قيمة (r) الجدولية عند درجة الحرية (28) وعند مستوى دلالة (0.05) = 0.304

تبين من النتائج الموضحة في جدول (4.16) أن الفقرات تتمتع بمعاملات ارتباط قوية تراوحت بين (0.343 - 0.799)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوي دلالة أقل من (0.05)، وهذا يدل على أن فقرات محاور الاستبانة تتمتع بمعامل صدق عالي.

(3) صدق الاتساق البنائي:

يقصد بالصدق البنائي مدى اتساق كل محور من محاور الاستبانة مع اجمالي الدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، وقد قام الباحث بحساب الصدق البنائي للاستبانة وذلك من خلال حساب

معاملات الارتباط بيرسون بين كل محور والدرجة الكلية لقرارات الاستبانة، والنتائج موضحة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4.17)

نتائج الصدق البنائي للاستبانة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	المحور
**0.000	0.633	المحور الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي
**0.000	0.737	المحور الثاني: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي
**0.000	0.431	المحور الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي
**0.000	0.611	المحور الرابع: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$ \*\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.01$ // الارتباط غير دال إحصائياً عند  $\alpha \geq 0.05$ 

قيمة (r) الجدولية عند درجة الحرية (28) وعند مستوى دلالة (0.01) = 0.393

قيمة (r) الجدولية عند درجة الحرية (28) وعند مستوى دلالة (0.05) = 0.304

يتبين من النتائج الموضحة في جدول (4.17) أن المحاور تتمتع بمعاملات ارتباط قوية تراوحت بين (0.431 - 0.737)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وهذا يدل على أن محاور الاستبانة تتمتع بمعامل صدق عالي.

ثانياً: ثبات أداة الدراسة (الاستبانة):

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وبعد تطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية حجمها (30) مفردة، تم حساب الثبات للاستبانة بطريقتين:

## 1) طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):

بعد تطبيق الاستبانة تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث وجد أن قيمة ألفا كرونباخ للاستبانة (0.943)، وهذا دليل كافي على أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع، حيث تتراوح قيمة معامل ألفا بين (0-1)، و كلما اقتربت من الواحد دلت على وجود ثبات عالي، و كلما اقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات، والنتائج موضحة في جدول(4.18):

## جدول رقم (4.18)

نتائج معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي	6	0.876
المحور الثاني: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي	10	0.693
المحور الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي	8	0.653
المحور الرابع: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي	6	0.658
جميع المحاور	30	0.943

## 2) الثبات بطريقة التجزئة النصفية :

بعد تطبيق الاستبانة تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزئين وهما الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية، ثم تم احتساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون (Spearman Brown) حسب المعادلة التالية:

معامل الارتباط المعدل =  $\frac{2r}{1+r}$  حيث (r) معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية

و درجات الأسئلة الزوجية، والنتائج موضحة في جدول (4.19):

## جدول رقم (4.19)

معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية للاستبانة

معامل الارتباط المعدل	معامل الارتباط	الاستبانة الكلية
0.874	0.777	

تبين من النتائج الموضحة في جدول (4.19) أن قيمة معامل الارتباط المعدل (Spearman) (Brown) يساوي (0.874) وهي قيمة مرتفعة ودالة إحصائياً، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع.

## 4.6 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجراف سمرنوف):

تم استخدام اختبار كولمجراف سمرنوف (K-S) لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيع البيانات طبيعياً.

## جدول رقم (4.20)

اختبار التوزيع الطبيعي

مستوى الدلالة	قيمة Z	المحور
//0.111	0.942	المحور الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي
//0.335	0.960	المحور الثاني: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي
//0.097	0.979	المحور الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي
//0.218	0.811	المحور الرابع: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي
//0.135	0.953	اجمالي المحاور

من خلال الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة لكل محور أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

## 4.7 المعالجات الإحصائية المستخدمة:

تم تفريغ البيانات وتحليلها من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. إحصاءات وصفية منها: النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن الحسابي النسبي، ويستخدم هذا الأمر بشكل أساسي بهدف معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد في وصف متغيرات الدراسة.
2. معامل ارتباط بيرسون : للتحقق من صدق الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة.
3. معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
4. معامل ارتباط سبيرمان براون للتجزئة النصفية المتساوية، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
5. اختبار كولمجروف سمرنوف (K-S) لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
6. اختبار "T" لعينة واحدة (One Sample T Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي (3) أم لا.
7. اختبار "T" لعينتين مستقلتين (Independent Samples T-test) وذلك بغرض اختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية في آراء أفراد عينة الدراسة تعزى للمتغيرات الشخصية التي تضم مجموعتين فقط.

## 4.8 تحليل فقرات وفرضيات الدراسة:

لتحليل فقرات وفرضيات الاستبانة تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي بالإضافة إلى اختبار "t"، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة "t" المحسوبة أكبر من قيمة "t" الجدولية والتي تساوي (2.364)، أو القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من (60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة "t" المحسوبة أصغر من قيمة "t" الجدولية والتي تساوي (2.364)، أو القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) والوزن النسبي أقل من (60%)، وإذا كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05) تكون آراء العينة في الفقرة محايدة.

4.8.1 تحليل الفرضية الأساسية الأولى: تتأثر عملية تغيير المراجع الخارجي في الشركات المساهمة الفلسطينية بمجموعة من العوامل.

تحليل الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي.

جدول رقم (4.21)

تحليل فقرات المحور الأول "العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية" وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة اختبار "t"	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	رقم الفقرة
1	.000	6.68	62.97	1.220	3.149	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب إصداره لتقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي	1
2	.000	6.71	62.57	1.197	3.129	عدم موافقة المراجع على التنازل عن تحفظاته قد يؤدي إلى تغييره	2
3	.000	5.03	61.58	1.206	3.079	تشدد المراجع الخارجي في تفسير وتطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى تغييره	3
5	.000	5.87	61.19	1.271	3.059	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين إدارة الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي	4
6	.000	5.51	60.79	1.240	3.040	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين إدارة الشركة والمراجع حول نطاق وإجراءات المراجعة	5
4	.000	6.30	61.58	1.197	3.079	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين الشركة والمراجع حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة	6
	0.00	6.02	61.78	1.222	3.089	المتوسط العام	

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.05) = 2.364

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.01) = 1.646

وباستعراض اجابات عينتي الدراسة حول هذا المحور ظهرت النتائج التالية:

يشير جدول رقم (4.21) إلى أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات المجال تراوحت بين (3.040 - 3.149) بوزن نسبي تراوح بين (60.79% - 62.97%) وفق مقياس التدرج الخماسي (ليكرت).

كما يشير جدول رقم (4.21) إلى أن قيمة اختبار "t" المحسوبة أكبر من قيمة اختبار "t" الجدولية لجميع الفقرات، وأن قيمة مستوى الدلالة لاختبار "t" أقل من قيمة مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني أنها دالة في جميع الفقرات وأنها فقرات ايجابية.

كما يتبين من خلال جدول رقم (4.21) أن الفقرة رقم (1) " قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب إصداره لتقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي"، احتلت المرتبة الأولى في هذا المحور بوزن نسبي (62.97%)، مما يؤكد على ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل دراسة (خشارمة والعمرى، 2001) حيث احتل هذا العامل المرتبة الثانية من بين جميع العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، ودراسة (Sarhan et al., 1991) والتي توصلت بأن هناك ارتباطاً ايجابياً بين تقرير المراجع المتحفظ وبين تغيير المراجع في السنة التالية.

كما يتبين من الجدول السابق أن الفقرة رقم (5) "قد يتم تغيير المراجع بسبب الخلاف بين إدارة الشركة وبين المراجع حول نطاق وإجراءات المراجعة"، احتلت المرتبة الأخيرة في هذا المحور بوزن نسبي (60.79%)، مما يدل بأن طرفي عملية المراجعة يلتزمان ببنود الاتفاق المسبق خلال تطبيق عملية المراجعة.

بصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات محور "العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية" قد بلغ (61.78%)، وأن قيمة اختبار "t" المحسوبة أكبر من قيمة اختبار "t" الجدولية، وأن مستوى الدلالة لقيمة اختبار "t" المحسوبة أقل من مستوى دلالة (0.05) مما يعني صحة الفرضية، وهذا يعني أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي.



تحليل الفرضية الفرعية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي".

جدول رقم (4.22)

تحليل فقرات المحور الثاني "العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة" وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	مكتب المراجعة الذي يقدم خدماته بجودة عالية يكون احتمال تغييره أقل من المكاتب التي تكون خدماتها أقل جودة	4.297	0.686	85.94	19.67	.000	1
2	ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مقارنة بأتعاب المكاتب الأخرى قد يؤدي إلى تغييره	3.495	0.856	69.90	10.31	.000	8
3	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب عدم قدرة المراجع على تقديم خدمات إضافية أخرى بخلاف خدمات المراجعة	3.238	0.907	64.75	5.87	.000	10
4	مكتب المراجعة كبير الحجم قد يكون تغييره أقل من مكتب المراجعة صغير الحجم	3.574	0.931	71.49	8.07	.000	7
5	مكتب المراجعة ذو الشهرة الواسعة والسمعة الحسنة يكون احتمال تغييره أقل من مكتب المراجعة ذو الشهرة والسمعة المحدودة	4.050	0.792	80.99	13.29	.000	3
6	ضعف مستوى الكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي	4.109	0.882	82.18	13.96	.000	2
7	مكتب المراجعة المتخصص مهنيًا في مراجعة منشآت متماثلة في النشاط قد يكون تغييره أقل من مكاتب المراجعة غير المتخصصة	3.881	0.765	77.62	12.97	.000	4
8	قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها أعضاء فريق المراجعة يؤدي إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي	3.653	0.741	73.07	12.08	.000	6
9	يؤدي تأخر البعد الزمني لإصدار تقرير المراجعة بعد نهاية السنة المالية إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي	3.832	0.694	76.63	13.52	.000	5
10	قيام مكتب المراجعة بتغيير شريك المراجعة أو المدقق الرئيسي بشكل دوري قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي	3.327	0.960	66.53	6.86	.000	9
	<b>المتوسط العام</b>	3.746	0.821	74.91	11.66	0.000	

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.05) = 2.364

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.01) = 1.646

وباستعراض اجابات عينتي الدراسة حول هذا المحور ظهرت النتائج التالية:

يشير جدول رقم (4.22) إلى أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات المجال تراوحت بين (3.238 - 4.297)، بوزن نسبي تراوح بين (64.75% - 85.94%) وفق مقياس التدرج الخماسي (ليكرت).

ويشير الجدول (4.22) إلى أن قيمة اختبار "t" المحسوبة أكبر من قيمة اختبار "t" الجدولية لجميع الفقرات، وأن قيمة مستوى الدلالة لاختبار "t" المحسوبة أقل من قيمة مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني أنها دالة في جميع الفقرات وأنها فقرات ايجابية.

كما يتبين من خلال الجدول السابق بأن الفقرة رقم (1) "مكتب المراجعة الذي يقدم خدماته بجودة عالية يكون احتمال تغييره أقل من المكاتب التي تكون خدماتها أقل جودة" احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (85.94%)، مما يدعم ضرورة توافر عامل الجودة في تقديم خدمات المراجعة كمعيار أساسي للاستمرار مع مكتب المراجعة، وهي بذلك تتفق مع نتائج الدراسات السابقة من أهمها دراسة (البواب والعنقاد، 2012) ودراسة (علقم والرجبي، 1997) والتي كانت عامل جودة أعمال مكتب المراجعة هو العامل الأهم في تغيير المراجع الخارجي من بين جميع العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، بالإضافة إلى دراسة (Krishnan, 1994) والتي توصلت إلى أن الكثير من الشركات تقوم بتغيير مراجعيها وذلك بسبب عدم رضاها عن مستوى جودة عملية المراجعة.

أما أقل الفقرات ترتيباً في المحور الثاني هي الفقرة رقم (3) "قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب عدم قدرة المراجع على تقديم خدمات إضافية أخرى بخلاف خدمات المراجعة" وذلك بوزن نسبي (64.75%)، وهذا يعكس مؤشراً ايجابياً حول اهتمام الشركات محل المراجعة على جودة الخدمات المقدمة وليس على عدد الخدمات الإضافية المقدمة من مكتب المراجعة والتي قد تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، وهو ما يدعم ما توصلت إليه الدراسات السابقة من أهمها دراسة (Deberg et al., 1991) والتي توصلت إلى أن عدم قدرة المراجع على تقديم خدمات إضافية أخرى لا يؤدي إلى تغييره، ذلك لأن الشركات بإمكانها الاعتماد على مصادر أخرى للحصول على تلك الخدمات.

بصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات محور "العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة" قد بلغ (74.91%)، وأن قيمة اختبار "t" المحسوبة أكبر من قيمة اختبار "t" الجدولية، وأن مستوى الدلالة لقيمة اختبار "t" المحسوبة أقل من مستوى دلالة (0.05) مما يعني صحة الفرضية، وهذا يعني أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.

**تحليل الفرضية الفرعية الثالثة:** "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي".

جدول رقم (4.23)

تحليل فقرات المحور الثالث "العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة" وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تغيير الإدارة العليا والرغبة في تعيين مراجع خارجي ليس له صلة بالإدارة السابقة قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي	3.644	0.901	72.87	11.51	.000	4
2	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع الخارجي عند نمو حجمها وتعد أنشطتها المالية والمحاسبية	3.673	0.763	73.47	10.91	.000	2
3	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع عند تعثر وضعها المالي	3.505	1.036	70.10	9.36	.000	6
4	غياب أو ضعف دور لجان المراجعة في الشركات يؤدي إلى ارتفاع حالات تغيير المراجع	3.515	0.856	70.30	10.09	.000	5
5	قد تقوم الشركات بتغيير مراجعيها لإتباعها سياسة التغيير الدوري المنتظم للمراجعين	3.713	0.920	74.26	10.33	.000	1
6	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع الخارجي للحصول على تسهيلات ائتمانية وكسب ثقة المستثمرين	3.356	0.996	67.13	6.75	.000	8
7	ضعف العلاقات الشخصية بين الإدارة والمراجع يؤدي إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي	3.436	1.117	68.71	8.64	.000	7
8	اندماج الشركات محل المراجعة وتعد عملياتها المالية والمحاسبية قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي	3.673	0.801	73.47	11.30	.000	2
	<b>المتوسط العام</b>	3.564	0.924	71.29	9.86	0.000	

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.05) = 2.364

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.01) = 1.646

وباستعراض اجابات عينتي الدراسة حول هذا المحور ظهرت النتائج التالية:  
يشير جدول رقم (4.23) إلى أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات المجال تراوحت بين (3.356 - 3.713)، بوزن نسبي تراوح بين (67.13% - 74.26%) وفق مقياس التدرج الخماسي (ليكرت).

ويشير الجدول (4.23) إلى أن قيمة اختبار "t" المحسوبة أكبر من قيمة اختبار "t" الجدولية لجميع الفقرات، وأن قيمة مستوى الدلالة لاختبار "t" المحسوبة أقل من قيمة مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني أنها دالة في جميع الفقرات وأنها فقرات ايجابية.

كما يتبين من خلال الجدول السابق إلى أن الفقرة رقم (5) "قد تقوم الشركات بتغيير مراجعها لاتباعها سياسة التغيير الدوري المنتظم للمراجعين" احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (74.26%)، مما يعني أن إدارات الشركات محل المراجعة في فلسطين تميل إلى اتباع سياسة التغيير الدوري للمراجعين، حيث يستند المؤيدون لهذه السياسة إلى أنها تؤدي إلى تعزيز استقلالية المراجع وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة، وهي بذلك تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (أبو الحسن، 1993) بأن دورية التغيير من العوامل غير الفنية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

وكانت الفقرة رقم (6) "قد تقوم الشركات بتغيير المراجع الخارجي للحصول على تسهيلات ائتمانية وكسب ثقة المستثمرين" قد احتلت المرتبة الأخيرة في هذا المحور بوزن نسبي (67.13%)، وبالتالي فإن تغيير المراجع الخارجي له تأثير ضعيف على مدى قدرة الشركات محل المراجعة على الحصول على تسهيلات ائتمانية واستثمارية.

بصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات المحور "العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة" بلغ (71.26%)، وأن قيمة اختبار "t" المحسوبة أكبر من قيمة اختبار "t" الجدولية وأن مستوى الدلالة لقيمة اختبار "t" المحسوبة أقل من مستوى دلالة (0.05)، مما يعني صحة الفرضية وهذا يعني أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.

تحليل الفرضية الفرعية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.

## جدول رقم (4.24)

تحليل فقرات المحور الرابع "العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة" وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من خلال قبول أتعاب قليلة لا تتناسب مع المجهود لأدائها قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين	3.530	0.975	70.60	11.51	.000	4
2	شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من خلال تقديم خدمات قد تهدد استقلالية المراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين	3.630	0.809	72.60	10.40	.000	2
3	سيطرة عدد من شركات المراجعة الدولية على سوق المراجعة يؤدي إلى ارتفاع أعباء عمليات المراجعة عليها وبالتالي تخفيض جودة الخدمات المقدمة من خلالها مما قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين	3.370	0.902	67.40	7.94	.000	6
4	عدم وجود طرف ثالث للفصل في النزاعات والخلافات بين المراجع والشركات قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين	3.400	0.838	68.00	9.68	.000	5
5	غياب وضعف القوانين والتشريعات التي توفر الحماية للمراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين	3.730	0.948	74.60	13.04	.000	1
6	قصور وضعف دور الجهات المنظمة للمهنة في توفير الحماية للمراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين	3.560	0.974	71.20	12.37	.000	3
	<b>المتوسط العام</b>	3.537	0.908	70.73	10.82	0.000	

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.05) = 2.364

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.01) = 1.646

وباستعراض اجابات عينتي الدراسة حول المحور الرابع ظهرت النتائج التالي:

يشير جدول رقم (4.24) إلى أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات المجال تراوحت بين (3.730 - 3.370) بوزن نسبي تراوح بين (67.4% - 74.6%) وفق مقياس التدرج الخماسي (ليكرت).

كما يشير الجدول (4.24) إلى أن قيمة اختبار "t" المحسوبة أكبر من قيمة اختبار "t" الجدولية لجميع الفقرات، وأن قيمة مستوى الدلالة لاختبار "t" المحسوبة أقل من قيمة مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني أنها دالة في جميع الفقرات وأنها فقرات ايجابية.

كما يتبين من خلال الجدول السابق إلى أن الفقرة رقم (5) "غياب وضعف القوانين والتشريعات التي توفر الحماية للمراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين" احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (74.60%)، وبالتالي فإن قصور وضعف القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في فلسطين والتي توفر الحماية للمراجع تزيد من الضغوطات على المراجع الخارجي والتي قد تهدد استقلاليته وحياده، مما قد يؤدي إلى زيادة حالات التغيير والعزل التعسفي من قبل إدارات الشركات محل المراجعة.

كما يتبين من خلال الجدول (4.24) إلى أن الفقرة رقم (3) "سيطرة عدد من شركات المراجعة الدولية على سوق المراجعة يؤدي إلى ارتفاع أعباء عمليات المراجعة عليها وبالتالي تخفيض جودة الخدمات المقدمة من خلالها مما قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين" احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي (67.40%)، مما يعني أن سيطرة عدد من شركات المراجعة الدولية على بيئة المراجعة في فلسطين له تأثير محدود على جودة الخدمات المقدمة لعميل المراجعة من قبل هذه الشركات.

بصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات المحور "العوامل المتعلقة ببيئة المراجعة" بلغ (70.73%)، وأن قيمة اختبار "t" المحسوبة أكبر من قيمة اختبار "t" الجدولية وأن مستوى الدلالة لقيمة اختبار "t" المحسوبة أقل من مستوى دلالة (0.05)، مما يعني صحة الفرضية وهذا يعني أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.

• تحليل إجمالي المحاور المرتبطة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي:

جدول رقم (4.25)

تحليل إجمالي المحاور المرتبطة بالعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة

رقم المحور	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية	3.089	1.222	61.78	6.02	0.00	4
2	العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة	3.746	0.821	74.91	11.66	0.000	1
3	العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة	3.564	0.924	71.29	9.86	0.000	2
4	العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة	3.537	0.908	70.73	10.82	0.000	3
	المتوسط العام	3.484	0.969	69.68	9.59	0.000	

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.05) = 2.364

قيمة "t" الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.01) = 1.646

يتضح من خلال الجدول رقم (4.25) بأن المحور الثاني "العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة" قد احتل المرتبة الأولى من بين العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وذلك بوزن نسبي (74.91%)، وهو ما يدعمه العديد من الدراسات السابقة من أهمها دراسة (البواب والعنقاد، 2012) والتي توصلت بأن العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق هي أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي وبالأخص فيما يتعلق بجودة المكتب، ودراسة (حسين، 2008) التي توصلت بأن العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق هي من أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، بالإضافة إلى دراسة (علقم والرجبي، 1997) والتي توصلت بأن جميع هذه العوامل تؤثر في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات مع تفوق للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على غيرها من العوامل.

فيما احتل المحور الثالث "العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة" المرتبة الثانية من بين العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بوزن نسبي (71.29%)، وأن المحور الرابع "العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة" قد احتل المرتبة الثالثة بفارق بسيط عن المحور الثالث وذلك بوزن نسبي (70.73%)، فيما احتل المحور الأول "العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية" المرتبة الرابعة والأخيرة من بين العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بوزن نسبي (61.78%).

4.8.2 تحليل الفرضية الأساسية الثانية: توجد هناك فرق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى حول العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي.

وللتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار "Independent sample t test" لمعرفة الفروق بين العينيتين.

## جدول رقم (4.26)

العدد والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفتني عينة الدراسة وقيمة اختبار "t" ومستوى الدلالة

الرقم	فتني عينة الدراسة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار "t"	مستوى الدلالة
المحور الأول	الإداريين	32	2.411	1.035	-4.915	**0.000
	المراجعين	69	3.403	0.899		
المحور الثاني	الإداريين	32	3.775	0.360	0.473	//0.637
	المراجعين	69	3.732	0.453		
المحور الثالث	الإداريين	32	3.395	0.557	-1.968	*0.051
	المراجعين	69	3.643	0.605		
المحور الرابع	الإداريين	32	3.219	0.670	-3.663	**0.000
	المراجعين	69	3.686	0.560		
اجمالي المحاور	الإداريين	32	3.252	0.527	-4.134	**0.000
	المراجعين	69	3.609	0.483		

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.01$

// الارتباط غير دال إحصائياً عند  $\alpha \geq 0.05$

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.05) = 2.364

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (99) وعند مستوى دلالة (0.01) = 1.646

يلاحظ من جدول رقم (4.28) أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الثاني (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة) أكبر من (0.05) مما يعني بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء إدارات الشركات المساهمة من جهة وبين المراجعين من جهة أخرى حول العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة.



كما يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الأول (العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية) والمحور الثالث (العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة) والمحور الرابع (العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة) وإجمالي المحاور أقل من (0.05) مما يعني بأنه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء إدارات الشركات المساهمة من جهة وبين المراجعين من جهة أخرى حول هذه المحاور (الأول، الثالث، الرابع، إجمالي المحاور) لصالح المراجع الخارجي وهذا يعني أنه:

**1) توجد هناك فرق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية على تغيير المراجع.**

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (علقم والرجبي، 1997) والتي توصلت إلى تأثير هذا العامل على تغيير المدقق من وجهة نظر المدققين وعدم تأثيره من وجهة نظر إدارات الشركات، في حين اختلفت النتيجة الحالية مع ما توصلت إليه دراسة (سالم، 2006) ودراسة (مسواك، 2008) والتي توصلت بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة حول تأثير أغلب العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة على تغيير المراجع الخارجي، وبالتالي فإن نتائج الدراسات السابقة اختلفت حول هذا العامل باختلاف بيئة التطبيق.

بصفة عامة يتبين من جدول (4.28) بأن قيمة مستوى الدلالة لهذا المحور (0.000) وهي أقل من (0.05) وهذا يعني بأنه توجد فروق جوهرية بين آراء فنتي عينة الدراسة حول تأثير العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية على تغيير المراجع.

**2) لا توجد هناك فرق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على تغيير المراجع.**

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (الفضل، 2003) بأن فنتي عينة الدراسة (المراجعين والاداريين) اتفقتا حول تأثير جميع العوامل الخاصة بمكتب المراجعة في عملية تغيير المراجع الخارجي، كما اتفقت مع دراسة (مسواك، 2008) والتي توصلت إلى أنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء المستقصى منهم (إدارات الشركات والمراجعين) حول تأثير جميع العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة على تغيير المراجع باستثناء عامل واحد وهو الخلاف على أتعاب عملية المراجعة، بالإضافة إلى دراسة (علقم والرجبي، 1997) والتي توصلت إلى عدم وجود فرق ذي دلالة احصائية بين المدققين وإدارات الشركات فيما يتعلق بمتوسطات العوامل المرتبطة بمكتب

المراجعة باستثناء العامل المتعلق بحجم مكتب التدقيق، وبالتالي يلاحظ بأن هناك اتفاق بين الدراسة الحالية وأغلب الدراسات السابقة على أن هناك اتفاق بين فئتي عينة الدراسة (المراجعين وإدارات الشركات) حول تأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي. بصفة عامة يتبين من جدول (4.28) بأن قيمة مستوى الدلالة لهذا المحور (0.475) وهي أكبر من (0.05) وهذا يعني بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء فئتي عينة الدراسة حول تأثير العوامل المرتبطة بمكتب المراجع على تغيير المراجع الخارجي.

**3) توجد هناك فرق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تغيير المراجع.**

اختلفت الدراسة الحالية مع أغلب الدراسات السابقة (مسواك، 2008) (الفضل، 2003) (علقم والرجبي، 1997) والتي توصلت إلى عدم وجود فروق جوهرية بين فئتي عينة الدراسة (إدارات الشركات والمراجعين) حيال تأثير وأهمية العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة، وبالتالي فإن هذا العامل قد تم الاتفاق على تأثيره بين فئتي عينة الدراسة (إدارات الشركات والمراجعين) في أغلب الدراسات السابقة، على عكس الدراسة الحالية ويعزى ذلك إلى اختلاف فئتي عينة الدراسة (إدارات الشركات والمراجعين) في الدراسة الحالية في إجاباتهم حول بعض العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة لصالح المراجع، من أبرزها العامل المرتبط بتغيير الإدارة العليا والتعثر في الوضع المالي للشركة محل المراجع.

بصفة عامة يتبين من جدول رقم (4.28) بأن قيمة مستوى الدلالة لهذا المحور (0.051) وهي تقع ضمن مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني بأنه توجد فروق جوهرية بين آراء فئتي عينة الدراسة حول تأثير العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة على تغيير المراجع الخارجي.

**4) توجد هناك فرق جوهرية بين آراء المراجعين من جهة وإدارات الشركات المساهمة من جهة أخرى بشأن تأثير العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة على تغيير المراجع.**

لم يتم تناول العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة في أغلب الدراسات السابقة فيما عدا دراسة (مسواك، 2008) والتي اتفقت مع الدراسة الحالية في أنه توجد فروق جوهرية بين آراء فئتي عينة الدراسة (إدارات الشركات والمراجعين) حول تأثير هذا العامل في تغيير المراجع الخارجي، حيث

ترى إدارات الشركات عدم تأثير هذا العامل في تغيير المراجع في حين يرى المراجعين أن هذا العامل مؤثر في تغيير المراجع.

بصفة عامة يتبين من جدول (4.28) بأن قيمة مستوى الدلالة لهذا المحور (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني بأنه توجد فروق جوهرية بين آراء فنتي عينة الدراسة حول تأثير العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة على تغيير المراجع الخارجي.

أما بالنسبة لترتيب الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر فنتي عينة الدراسة فيمكن تحديدها في الجدول التالي:

جدول رقم (4.27)

المتوسط الحسابي والوزن النسبي للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر فنتي عينة الدراسة

الترتيب	المراجعين الخارجيين		إدارات الشركات			المحور	الترتيب
	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي		
4	68.06%	3.403	4	48.22%	2.411	العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية	1
1	74.64%	3.732	1	75.5%	3.775	العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة	2
3	72.86%	3.643	2	67.9%	3.395	العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة	3
2	73.72%	3.686	3	64.38%	3.219	العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة	4

يتبين من جدول رقم (4.29) بأن الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر إدارات الشركات كانت كالتالي (مرتبة تصاعدياً):

- 1) العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة.
- 2) العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة
- 3) العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة.
- 4) العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية.

أما بالنسبة للمراجعين فإن الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي مرتبة تصاعدياً كالتالي:

- 1) العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة.
- 2) العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة

(3) العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة.

(4) العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية.

ويلاحظ بأن هناك اتفاق بين فئتي عينة الدراسة حول الأهمية النسبية للعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة حيث يعتبر هذا العامل هو الأهم من وجهة نظر الإداريين والمراجعين الخارجيين، بالإضافة إلى العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية والتي كانت في المرتبة الأخيرة من ناحية الأهمية النسبية من وجهة نظر فئتي عينة الدراسة.

فيما اختلفت فئتي عينة الدراسة (إدارات الشركات والمراجعين) حول الأهمية النسبية للعوامل المرتبطة بالشركات محل المراجعة، حيث كان هذا العامل في المرتبة الثانية من وجهة نظر إدارات الشركات وفي المرتبة الثالثة من وجهة نظر المراجعين، كما اختلفت في العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة والتي كانت في المرتبة الثالثة من وجهة نظر إدارات الشركات وفي المرتبة الثانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

❖ النتائج

❖ التوصيات

❖ الدراسات المستقبلية المقترحة

## 5.1 النتائج:

- 1) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي.
- 2) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.
- 3) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.
- 4) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي.
- 5) توجد فروق جوهرية بين إدارات الشركات والمراجعين حول جميع العوامل المرتبطة بتغيير المراجع الخارجي لصالح المراجع الخارجي، فيما عدا العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والتي كان هناك اتفاق بين فئتي عينة الدراسة حول تأثيرها وأهميتها في تغيير المراجع الخارجي.
- 6) توصلت الدراسة إلى أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة هي أكثر العوامل تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي، وخاصة ما يرتبط بجودة مكتب المراجعة ومستوى الكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة وشهرة وسمعة مكتب المراجعة وذلك من وجهة نظر المراجعين وإدارات الشركات المساهمة.
- 7) توصلت الدراسة إلى أن العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية هي أقل العوامل تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي، حيث يرى المراجعين إلى أن هذا العامل هو أقل العوامل تأثيراً في تغيير المراجع الخارجي، في حين ترى إدارات الشركات عدم تأثير هذا العامل في تغيير المراجع الخارجي.
- 8) كانت العوامل الأهم من وجهة نظر إدارات الشركات المساهمة على المستوى الكلي هي: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، ثم العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة، ثم العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة، أما العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية فقد جاءت في المرتبة الأخيرة.
- 9) كانت العوامل الأهم من وجهة نظر المراجعين على المستوى الكلي هي: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، ثم العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة، ثم العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة، أما العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية فقد جاءت في المرتبة الأخيرة.
- 10) قصور القوانين وغياب الأطراف المنظمة لمهنة المراجعة في فلسطين يؤدي إلى زيادة الضغوطات على المراجع الخارجي، وبالتالي زيادة حالات التغيير والعزل التعسفي للمراجع الخارجي.

## 5.2 التوصيات:

1. ضرورة توفير الحماية القانونية للمراجع الخارجي حتى يحافظ على حياده واستقلاله، وذلك من خلال إضافة بعض النصوص القانونية في قانون الشركات الفلسطيني أو قانون مزاوله المهنة يعطي الحق للمراجع في مناقشة قرار عزله وتغييره أمام المساهمين، حيث يتبين من نتائج الدراسة بأن غياب وضعف القوانين والتشريعات التي توفر الحماية للمراجع هي أكثر العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة والتي قد تؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين.
2. إلزام جميع الشركات المساهمة في فلسطين بإنشاء لجان للمراجعة تضم أعضاء من خارج الشركة للفصل في النزاعات بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي بطريقة تضمن المحافظة على استقلالية وحياد المراجع، خاصة أن (84%) من المراجعين في فلسطين يعتقدون أن لإدارة الشركة دور جوهري وملومس في اتخاذ قرار تغيير المراجع.
3. ضرورة الإفصاح عن الأسباب والعوامل التي أدت إلى تغيير المراجع الخارجي من خلال تعبئة نموذج نمطي يتم الإفصاح فيه عن أية خلافات مع المراجع القديم وتقديمه لهيئة مستقلة، والإعلان عنه في إحدى الصحف المحلية.
4. فرض سياسة التغيير الدوري الإلزامي للشركاء والمدراء المسؤولين عن عمليات المراجعة كل فترة زمنية معينة ولتكن (5) سنوات، حيث أن هذه السياسة لها تأثير إيجابي في الحفاظ على استقلال وحياد المراجع الخارجي، كما أن آثارها السلبية بسيطة إذا ما قورنت بالآثار السلبية لسياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة ككل.
5. تشجيع اندماج مكاتب المراجعة الصغيرة بعضها ببعض من أجل تخفيف حدة المنافسة والتي قد تؤثر بشكل سلبي على استقلالية المراجع الخارجي من خلال تقديم خدمات إضافية قد تهدد استقلالية المراجع أو قبوله أتعاب قليلة عند ارتباطه مع العملاء الجدد.
6. ضرورة إلزام مكاتب المراجعة بالالتزام بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني، وإلزام المراجع الجديد (المعروض عليه الارتباط بعمل المراجعة) بالاتصال على المراجع السابق لمعرفة أوجه الخلاف بينه وبين إدارة الشركة.
7. ضرورة وجود طرف ثالث (حكومي أو مهني) للفصل في النزاعات بين طرفي عملية المراجعة بما يقلل حالات العزل التعسفي للمراجعين وبالتالي تخفيف الضغوط عليهم وتعزيز استقلاليتهم.

8. تفعيل تطبيق القوانين المختلفة المنظمة للمهنة وتعزيزها من خلال فرض العقوبات على الشركات التي لا تلتزم بتطبيقها، من أهمها تفعيل تطبيق قواعد مدونة حوكمة الشركات الصادرة اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات.
9. تفعيل وتعزيز دور الهيئات التشريعية والرقابية من أجل العمل على تطوير القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة ومواكبة التطورات المستمرة.
10. العمل على تفعيل دور الجمعيات المهنية في تطوير قدرات المراجعين الفنية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة، والتي تتضمن مقدرتهم على طرح أفكار جديدة، والاتصال المستمر بالعمل من خلال الزيارات الميدانية، وتكثيف الدورات التدريبية وضرورة اجتياز برامج التعليم المهني لتطوير خبرات وقدرات المراجعين، خاصة أن العامل المرتبط بضعف مستوى الكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة احتل المرتبة الثانية من بين جميع العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

### 5.3 الدراسات المستقبلية المقترحة:

- يوصي الباحث بضرورة إجراء الدراسات والأبحاث في هذا المجال والتي يمكن تغطية بعض الجوانب التي لم يتم تغطيتها بالشكل الكافي في هذه الدراسة، لذلك يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية:
- مدى العلاقة بين إصدار المراجع لتقرير معدل وبين تغييره في السنوات التالية.
  - مدى تأثير التحول من مكاتب المراجعة الكبيرة إلى مكاتب المراجعة الصغيرة على قرارات المستثمرين والمقرضين.
  - تقييم أثر إصدار المراجع لتقرير معدل على أسعار الأسهم للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.



**قائمة المراجع****أولاً: المراجع العلمية باللغة العربية:**

- **القرآن الكريم.**
- أبو الحسن، علي أحمد، (1993)، "الأسباب المحتملة لتغيير مراجع الحسابات: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، **مجلة الإدارة العامة**، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة بالرياض، العدد (77).
- أبو القمصان، محمد إبراهيم، (2007)، "العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي: دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة - فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة.
- أبو الهيجاء، محمد فوزي والحاك، أحمد خالد، (2012)، "خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة اصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية"، **مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، المجلد (20)، العدد (2).
- أبو رياش، أحلام أحمد، (2013)، "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة.
- أبو هين، إياد حسن، (2005)، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، قطاع غزة.
- أحمد، أحمد أنيس، (1998)، "تحليل آثار لجان المراجعة على كفاءة عملية المراجعة وتدعيم استقلال المراجع"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- أحمد، ماهر مصطفى، (1994)، "الأسباب الحقيقية لتعيين وتغيير مراقب الحسابات: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة السعودية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (1).
- أرينز، ألفين ولوبك، جيمس، (2002)، "المراجعة مدخل متكامل"، تعريب محمد الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

- الأهدل، عبدالسلام قاسم، (2008)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
- باسودان، يوسف عبدالله ومصطفى، صادق حامد والمعتاز، إحسان صالح، (2004)، "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، **دورية الإدارة العامة**، المجلد (44)، العدد (1).
- البحيصي، عصام محمد، (2005)، "تحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين: دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004)، ورشة عمل حول قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004) لدى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، قطاع غزة، فلسطين.
- بخيت، محمد نظمي، (2004)، "قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة: نموذج مقترح"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- بدران، سناء محمد، (1996)، "عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة: دراسة تحليلية وتطبيقية"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد (43).
- البواب، عاطف وعنقاد، فؤاد عبدالله، (2013)، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي اليمني في الشركات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققي الحسابات: دراسة ميدانية"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، **مجلة الدراسات الاجتماعية**، العدد (37).
- جاب الله، سامية طلعت، (2005)، "سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية"، **مجلة البحوث الإدارية**، المجلد (7).
- جربوع، يوسف محمود والبحيصي، عصام محمد، (2006)، "تحليل وتقويم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة في فلسطين: دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبدالله، (2007)، "مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية على أعضاء الجمعيات المهنية الممارسة للمهنة وأعضاء أقسام المحاسبة في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية

- في قطاع غزة"، **الملتقى المحاسبي واقم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين وسبل تطويرها**، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، فلسطين.
- جربوع، يوسف محمود، (2002)، "مدى مسئولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، فلسطين.
  - جربوع، يوسف محمود، (2002)، "مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، الطبعة الأولى، قطاع غزة، فلسطين.
  - جربوع، يوسف محمود، (2004)، "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، **كلية الادارة والاقتصاد**، جامعة الموصل، العراق.
  - جربوع، يوسف محمود، (2008)، "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة"، **مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية**، المجلد (16)، العدد (1).
  - الحداد، سامح عبدالرازق، (2008)، "تحليل وتقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
  - الحسني، صادق، (1998)، "استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة"، **مجلة دراسات**، المجلد (26)، العدد (1)، جامعة عمان، الأردن.
  - حسين، هاشم حسن، (2008)، "تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية: دراسة ميدانية"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، العدد (16).
  - الحسيني، صادق، (1999)، "استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة"، **دراسات للعلوم الإدارية**، المجلد (26)، العدد (1).
  - حلس، سالم عبدالله، (2003)، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين"، **مجلة الجامعة الإسلامية**، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد (11)، العدد (1).
  - الخزندار، آية جار الله نعمان، (2008)، "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"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- خشارمة، حسين علي والعمرى، أحمد علي، (2001)، "تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الاردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد (58).
- خليل، هاني حسن، (1997)، "تفسير ومعالجة البعد الزمني لتقرير مراقب الحسابات"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- الدباس، معتصم محمد، (2012)، "أثر الاندماج على أداء الشركات وأرباحها"، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، المجلد (20)، العدد (2).
- درغام، ماهر ومطير، رأفت، (2008)، "إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في فلسطين: دراسة ميدانية على قطاع غزة"، **المجلة العربية للإدارة**، العدد (28).
- درغام، ماهر، (2009)، "المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة: دراسة تحليلية"، **مجلة جامعة النجم الوطنية**، المجلد (23)، العدد (1).
- الدوغجي، علي حسين وعلي، أسامة عبدالمنعم، (2011)، "دور قانون سارينز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد (86).
- الذنبيات، علي عبدالقادر والزبيدية، رامي محمد، (2012)، "أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية الأردنية"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد (8)، العدد (3).
- راضي، محمد سامي، (1991)، "التحليل الاجتماعي للعلاقات في بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع: دراسة ميدانية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، العدد (1)، جامعة الإسكندرية، مصر.
- راضي، محمد سامي، (1998)، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، **المجلة العربية للمحاسبة**.
- راضي، محمد سامي، (2011)، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- زريقات، عمر محمد وكلبونة، أحمد يوسف ومحمود، رأفت سلامة، (2011)، "علم تدقيق الحسابات النظري"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

- سالم، عبدالوهاب محمد، (2006)، "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي تحليلات نظرية واستنتاجات عملية دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين والشركات المساهمة بمدينة بنغازي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة التحدي، كلية الاقتصاد، الجمهورية الليبية.
- سلامة، محمد الصادق، (1995)، "دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية لاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر العربية ودول مجلس التعاون الخليجي"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (1).
- الشاطري، ايمان حسين والعنقري، حسام عبدالمحسن، (2006)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثارها على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، **مجلة جامعة الملك عبدالعزيز**، الاقتصاد والإدارة، المجلد (20)، العدد (1).
- الشويكي، يونس عليان، (2011)، "أثر المعلومات المحاسبية التي خضعت للمراجعة في تنشيط حركة الأسهم في بورصة عمان"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، العدد (28)، جامعة الشرق الأوسط.
- الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت.
- الصبان، محمد وسليمان، محمد، (2005)، "الأسس العلمية والعملية لمدقق الحسابات"، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
- صبيحي، محمد حسني عبدالجليل، (1998)، "فجوة التوقعات في مهنة المراجعة وأساليب تضيقها"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، العدد (3)، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر.
- صبيحي، محمد حسني، (2000)، "دراسة انتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية والمهنية في مصر"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد (1).
- الصوص، إياد سعيد، (2012)، "مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة.
- الطويل، عمار أكرم، (2008)، "مدى اعتماد المصارف على التحليل المالي للتنبؤ بالتعثر: دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الوطنية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة.

- عاشور، عثمان زياد، (2008)، "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1): دراسة تحليلية من جهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، قطاع غزة فلسطين.
- عبداللطيف، ناصر نور الدين، (2005)، "مدخل مقترح لترشيد قرارات اختيار وتغيير ومكافأة مراقبي الحسابات في إطار حوكمة الشركات"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- عبدالله، خالد أمين، (2007)، "علم تدقيق الحسابات - الإطار النظري والعملي"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- عبدالناصر، عيد محمود، (2009)، "أثر الخدمات بخلاف المراجعة على مخاطر العميل وقبوله وقرارات تخصيص فريق المراجعة واستقلال المراجع: دراسة مقارنة مع التطبيق على مصر"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بني سويف، مصر.
- علقم، محمد أحمد والرجبي، محمد تيسير، (1997)، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، دراسات في العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد (24)، العدد (1).
- عليان، حازم فؤاد، (2010)، "أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة.
- عوض، أمال محمد، (2006)، "دراسة واختبار اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (1)، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- الفضل، مؤيد محمد علي، (2003)، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في العراق: دراسة مقارنة من وجهات نظر الشركات والمراجعين القانونيين"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد (6)، العدد (1).
- الفضل، مؤيد محمد ونور، عبدالناصر ابراهيم، (2006)، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركات: دراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمدققين القانونيين في كل من العراق والأردن"، مجلة العلوم الإدارية، المجلد (33)، العدد (2).

- فؤاد، ريمون ميلاد، (2004)، "جودة المراجعة وانعكاساتها على استبدال مراجعي الحسابات في مصر: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية.
- القيق، أمير جمال، (2012)، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2010)، "التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد (76)، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- المبروك، عبدالسلام، (2008)، "الاتجاهات المعاصرة في المراجعة وأثرها على تطور المهنة في دولة قطر"، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- مجاهد، إيمان أحمد، (2001)، "مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد (3).
- مجاهد، محمد عبدالله، (1995)، "تأخير تقرير المراجعة وأثر ذلك على المحتوى الإخباري اللازم لقرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد (1)، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- مسواك، حميد عبدالله علي، (2008)، "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي: دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية.
- المقطري، معاذ صالح، (2011)، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (4).
- منصور، نسرين محمد، (2013)، "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية: دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- يماني، عبدالله قاسم، (1991)، دلرسة اختياريية لبعض العوامل الهامة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقترضين ومحليي الاستثمار في المملكة العربية السعودية"، مجلة الادارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية.

- يوسف، اسلام محفوظ، (2011)، "قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.

### ثانياً: المراجع العلمية باللغة الإنجليزية:

- Khasanah, I., & Nahumury, J. (2013). The factors affecting auditor switching in manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange (BEI). *The Indonesian Accounting Review*, 3(02), 203-212.
- Abbott, L. J., & Parker, S. (1999). Auditor quality and the activity and Independence of the audit committee. Working paper, University of Memphis and Santa Clara University.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Commission on Auditors Responsibilities: *Report Conclusions and Recommendations (Cohen Commission)* (New York, AICPA,1978).
- American Institute of Certified Public Accountants. SEC Practice Section. (1992). *Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicly Held Companies*. American Institute of Certified Public Accountants.
- Baber, W. R., Brooks, E. H., & Ricks, W. E. (1987). An empirical investigation of the market for audit services in the public sector. *Journal of Accounting Research*, 293-305.
- Beattie, V., & Fearnley, S. (1995). The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies. *Accounting and business research*, 25(100), 227-239.
- Beattie, V., & Fearnley, S. (1998). Audit market competition: auditor changes and the impact of tendering. *British Accounting Review*, 30(3), 261-289.
- Beatty, R. P. (1989). Auditor reputation and the pricing of initial public offerings. *Accounting Review*, 693-709.
- Burton, J. C., & Roberts, W. (1967). Study of Auditor Changes. *Journal of Accountancy*, 123(4), 31-36.
- Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2014). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *European Accounting Review*, (ahead-of-print), 1-24.
- Chadegani, A. A., Mohamed, Z. M., & Jari, A. (2011). The Determinant Factors of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *International Research Journal of Finance and Economics*, 80, 158-168.
- Chow, C. W., & Rice, S. J. (1982). Qualified audit opinions and auditor switching. *Accounting Review*, 326-335.



- Coe, T. L., & Palmon, D. (1979). *Some evidence of the magnitude of auditor turnover*. New York University, Graduate School of Business Administration.
- Davis, L. R., Soo, B. S., & Trompeter, G. M. (2009). Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts\*. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 517-548.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- DeBerg, C. L., Kaplan, S. E., & Pany, K. (1991). An examination of some relationships between non-audit services and auditor change. *Accounting Horizons*, 5(1), 17-28.
- Deloitte (2012): Letter to PCAOB, "March 21, 2012 Public Meeting on Auditor Independence and Audit Firm Rotation", available at [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps\\_Echevarria.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps_Echevarria.pdf), (last accessed 26/02/15).
- Ewelt-Knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2012). What do we know about mandatory audit firm rotation. *Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS), Edinburgh*. Available at: [icas.org.uk/MAFR.pdf](http://icas.org.uk/MAFR.pdf) (accessed 26/02/15).
- Fairechild, R. and Crawford, I. and Saqlain, H. (2009), "Auditor tenure, managerial fraud, and report qualification: theory and evidence". Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=142703>
- Fried, D., & Schiff, A. (1981). CPA switches and associated market reactions. *Accounting Review*, 326-341.
- General Accounting Office (GAO). (2003). Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation.
- George, N. (2004). ESSENTIALS - Accounting & Auditing - Auditing - Auditor Rotation and the Quality of Audits. *The Cpa Journal*, 74, 12, 16.
- Gregory, A., & Collier, P. (1996). Audit fees and auditor change; an investigation of the persistence of fee reduction by type of change. *Journal of Business Finance & Accounting*, 23(1), 13-28.
- Gunny, K., Krishnan, G. V., & Zhang, T. C. (2007). Is audit quality associated with auditor tenure, industry expertise, and fees? Evidence from PCAOB opinions. *Evidence from PCAOB Opinions (August 31, 2007)*.
- Hackenbrack, K. E., & Hogan, C. E. (2002). Market Response to Earnings Surprises Conditional on Reasons for an Auditor Change\*. *Contemporary Accounting Research*, 19(2), 195-223.
- Haskins, M. E., & Williams, D. D. (1990). A contingent model of intra-Big Eight auditor changes. *AUDITING-A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 9(3), 55-74.
- Healey, T. (2004). "The best safeguard against financial scandal." *Financial Times* 12.

- Healey, T. (2004). The best safeguard against financial scandal. *Financial Times*, 12.
- Joher, Huson, Ali, M., Mohd Ramidili, Shamsheer, & Md Nassir, Annuar. (2000). Auditor Switch Decision of Malaysian Listed Finns: Tests of Determinants and Wealth Effect. Universiti Putra Malaysia Press.
- Krishnan, J. (1994). Auditor switching and conservatism. *Accounting Review*, 200-215.
- Krishnan, J. (2002). The timing and information content of auditors' exhibit letters relating to auditor changes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 29-46.
- Mackay, A. L. (2004). Proposed Amendments to Corporate Governance Regulation. [www.oftheo.gov/media/pdf/14corpGovAmendAICPA.pdf](http://www.oftheo.gov/media/pdf/14corpGovAmendAICPA.pdf).
- Magri, J., & Baldacchino, P. J. (2004). Factors contributing to auditor-change decisions in Malta. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 956-968.
- Mark Schelker. (2008). *Auditors and Corporate Governance: Evidence from the Public Sector*. CREMA Working Papers, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/apcity/unpan047453.pdf>.
- Menon, K., & Williams, D. D. (1991). Auditor credibility and initial public offerings. *Accounting Review*, 313-332.
- Nagy, A. L. (2005). Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: The case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons*, 19(2), 51-68.
- Nazri, S., Smith, M. and Ismail, Z. (2012), "Determinant Factor Affecting the Auditor Switching: An Indonesian Case", *Asian Review of Accounting*, Vol (20), No (3).
- Netti, Y. (2014), "Analysis of factors that influence the auditor switching on company listed in Indonesian stock exchange", Unpublished Dissertation. Faculty Economic and Business, University of Diponegoro, Indonesia.
- Petty, R., & Cuganesan, S. (1996). Auditor Rotation: Framing the Debate. Companies could face higher fees and a decline in audit quality if law changes force them to rotate their auditors. *Australian Accountant*, 66, 40-42.
- Poels, L. (2011). Auditor Switching Behavior in Medium Sized Companies in the Netherlands. Master Thesis, Tilburg University. <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=120648>.
- Sarhan, M. H., Frank, G. B., & Fisher, S. A. (1991). Switching independent auditors: an empirical investigation. *Akron Business and Economic Review*, 22(2), 173-183.
- Schwartz, K. B., & Menon, K. (1985). Auditor switches by failing firms. *Accounting Review*, 248-261.

- Schwartz, K. B., & Soo, B. S. (1995). An analysis of Form 8-K disclosures of auditor changes by firms approaching bankruptcy. *AUDITING-A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 14(1), 125-136.
- Siegel, P. H., Naser-Tavakolian, M., & O'Shaughnessy, J. J. (2008). Factors Influencing Auditor Switching in the European Union. *Available at SSRN 1612540*.
- Sivakumar, S. (2002). The two sides of rotation: the benefits of auditor rotation, <http://www.thehindubusinessline.com/2002/10/03/stories/2002100300080900.htm>.
- Stanisic, N., Petrovic, Z., Vicentijevic, K., & Mizdrakovic, V. (2014, April). Auditor Switching and Qualified Audit Opinion: Evidence from Serbia. In *The 2014 Proceedings of The first international Conference Sinteza, Belgrade*.
- Suyono, E., Yi, F. and Riswan, MM. (2013), "Determinant Factor Affecting the Auditor Switching: An Indonesian Case", *Global Review of Accounting and Finance*, Vol (4), No (2).
- Williams, D. D. (1988). The potential determinants of auditor change. *Journal of Business Finance & Accounting*, 15(2), 243-261.

### ثالثاً: مواقع الكترونية:

- جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، (<http://www.paaa.ps>).
- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ([www.pacpa.ps](http://www.pacpa.ps))
- بورصة فلسطين للأوراق المالية، (<http://www.pex.ps>).
- مدونة قواعد حوكمة الشركات، ([http://www.hawkama.ps/Comp\\_Gov\\_Records/Code%20Of%20Corporate%20Governance.pdf](http://www.hawkama.ps/Comp_Gov_Records/Code%20Of%20Corporate%20Governance.pdf)).
- جامعة بيرزيت، (<http://muqtafi.birzeit.edu>)
- مجلة الاقتصادية ([http://www.aleqt.com/2012/08/27/article\\_686595.html](http://www.aleqt.com/2012/08/27/article_686595.html))

**قائمة الملاحق**

## ملحق رقم (1)

الاستبانة الموجهة إلى إدارات الشركات



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

السيد الفاضل/..... حفظه الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد ،،،

**الموضوع/ استبانة لدراسة علمية**

يقوم الباحث بإعداد استبانة لدراسة "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في قطاع غزة"، وذلك كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

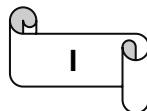
ونظراً لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال فإنه يشرفني مساهمتكم في هذه الدراسة من خلال التفضل بالاطلاع على هذه الاستبانة والإجابة على أسئلتها بكل موضوعية، حيث إن دقة نتائجها تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم، مما يساعد الباحث في الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة.

ويتقدم الباحث بالشكر الجزيل والتقدير لسيادتكم نظير تعاونكم المثمر لإتمام هذا البحث، ويؤكد لكم الحرص الشديد على سرية البيانات المقدمة من قبلكم وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،

الباحث

عبدالله ممتاز محمود



القسم الأول: معلومات عامة:

الرجاء وضع إشارة (√) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

**(1) العمر بالسنوات:**

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

**(2) التخصص العلمي:**

- محاسبة       إدارة       علوم مالية ومصرفية  
 اقتصاد       أخرى (الرجاء ذكرها .....

**(3) المؤهل العلمي:**

- بكالوريوس       ماجستير  
 دكتوراه       أخرى (الرجاء ذكرها .....

**(4) عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي:**

- أقل من 5 سنوات       5 - أقل من 10 سنوات  
 10 - أقل من 15 سنة       15 سنة فأكثر

**(5) الوظيفة الحالية:**

- مدير عام، نائب، مساعد مدير عام       مدير مالي  
 رئيس حسابات       أخرى (الرجاء ذكرها .....

**(6) القطاع الذي تتبع له الشركة:**

- قطاع الخدمات       قطاع الصناعة       قطاع الاستثمار  
 قطاع البنوك       قطاع التأمين

**(7) هل تم تغيير المراجع الخارجي للشركة خلال السنوات الخمس الأخيرة:**

- لا       نعم

## القسم الثاني: محاور الدراسة:

الرجاء وضع إشارة (٧) في المكان المناسب لكل عبارة من العبارات التالية حسب ما تراه مناسباً:

المحور الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي

م	الفقرة	درجة الموافقة				
		مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
1	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب إصداره لتقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي					
2	عدم موافقة المراجع على التنازل عن تحفظاته قد يؤدي إلى تغييره					
3	تشدد المراجع الخارجي في تفسير وتطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى تغييره					
4	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين إدارة الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي					
5	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين إدارة الشركة والمراجع حول نطاق وإجراءات المراجعة					
6	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين الشركة والمراجع حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة					

المحور الثاني: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين

## تغيير المراجع الخارجي

م	الفقرة	درجة الموافقة				
		مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
1	مكتب المراجعة الذي يقدم خدماته بجودة عالية يكون احتمال تغييره أقل من المكاتب التي تكون خدماتها أقل جودة					
2	ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مقارنة بأتعاب المكاتب الأخرى قد يؤدي إلى تغييره					
3	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب عدم قدرة المراجع على تقديم خدمات إضافية أخرى بخلاف خدمات المراجعة					

					مكتب المراجعة كبير الحجم قد يكون تغييره أقل من مكتب المراجعة صغير الحجم	4
					مكتب المراجعة ذو الشهرة الواسعة والسمعة الحسنة يكون احتمال تغييره أقل من مكتب المراجعة ذو الشهرة والسمعة المحدودة	5
					ضعف مستوى الكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي	6
					مكتب المراجعة المتخصص مهنيًا في مراجعة منشآت متماثلة في النشاط قد يكون تغييره أقل من مكاتب المراجعة غير المتخصصة	7
					قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها أعضاء فريق المراجعة يؤدي إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي	8
					يؤدي تأخر البعد الزمني لإصدار تقرير المراجعة بعد نهاية السنة المالية إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي	9
					قيام مكتب المراجعة بتغيير شريك المراجعة أو المدقق الرئيسي بشكل دوري قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي	10

### المحور الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة

#### وبين تغيير المراجع الخارجي

م	الفقرة	درجة الموافقة				
		1. منخفضة	2. منخفضة	3. متوسطة	4. مرتفعة	5. مرتفعة
1	تغيير الإدارة العليا والرغبة في تعيين مراجع خارجي ليس له صلة بالإدارة السابقة قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي					
2	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع الخارجي عند نمو حجمها وتعقد أنشطتها المالية والمحاسبية					
3	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع عند تعثر وضعها المالي					
4	غياب أو ضعف دور لجان المراجعة في الشركات يؤدي إلى ارتفاع حالات تغيير المراجع					
5	قد تقوم الشركات بتغيير مراجعيها لإتباعها سياسة التغيير الدوري المنتظم للمراجعين					
6	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع الخارجي للحصول على تسهيلات ائتمانية وكسب ثقة المستثمرين					
7	ضعف العلاقات الشخصية بين الإدارة والمراجع يؤدي إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي					
8	اندماج الشركات محل المراجعة وتعقد عملياتها المالية والمحاسبية قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي					

المحور الرابع: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي

م	الفقرة	درجة الموافقة				
		مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
1	شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من خلال قبول أتعاب قليلة لا تتناسب مع الجهود لأدائها قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					
2	شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من خلال تقديم خدمات قد تهدد استقلالية المراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					
3	سيطرة عدد من شركات المراجعة الدولية على سوق المراجعة يؤدي إلى ارتفاع أعباء عمليات المراجعة عليها وبالتالي تخفيض جودة الخدمات المقدمة من خلالها مما قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					
4	عدم وجود طرف ثالث للفصل في النزاعات والخلافات بين المراجع والشركات قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين					
5	غياب وضعف القوانين والتشريعات التي توفر الحماية للمراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					
6	قصور وضعف دور الجهات المنظمة للمهنة في توفير الحماية للمراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					



## ملحق رقم (2)

## الاستبانة الموجهة إلى المراجعين الخارجيين



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

السيد الفاضل/..... حفظه الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد ،،،

## الموضوع/ استبانة لدراسة علمية

يقوم الباحث بإعداد استبانة لدراسة "العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في قطاع غزة"، وذلك كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

ونظراً لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال فإنه يشرفني مساهمتكم في هذه الدراسة من خلال النفضل بالاطلاع على هذه الاستبانة والإجابة على أسئلتها بكل موضوعية، حيث إن دقة نتائجها تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، مما يساعد الباحث في الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة.

ويتقدم الباحث بالشكر الجزيل والتقدير لسيادتكم نظير تعاونكم المثمر لإتمام هذا البحث، ويؤكد لكم الحرص الشديد على سرية البيانات المقدمة من قبلكم وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،

الباحث

عبدالله ممتاز محمود

القسم الأول: معلومات عامة:

الرجاء وضع إشارة (√) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

**(1) العمر بالسنوات:**

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

**(2) التخصص العلمي:**

- محاسبة       إدارة       علوم مالية ومصرفية  
 اقتصاد       أخرى (الرجاء ذكرها .....

**(3) المؤهل العلمي:**

- بكالوريوس       ماجستير  
 دكتوراه       أخرى (الرجاء ذكرها .....

**(4) عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:**

- أقل من 5 سنوات       5 - أقل من 10 سنوات  
 10 - أقل من 15 سنة       15 سنة فأكثر

**(5) الوظيفة الحالية:**

- صاحب او شريك مكتب مراجعة       مدقق رئيسي       مدير تدقيق  
 مساعد مدقق       أخرى (الرجاء ذكرها .....

**(6) حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين:**

- أقل من 10 موظفين       10 - أقل من 30  
 30 - أقل من 70       70 موظف فأكثر

(7) في الحالات التي تقوم فيها الشركات المساهمة بعزل المراجع من خلال الجمعية العامة

للمساهمين، ما مدى مساهمة إدارة الشركة في هذا القرار:

- مرتفعة جداً       مرتفعة       متوسطة  
 ضعيفة       لا علاقة لها

## القسم الثاني: محاور الدراسة:

الرجاء وضع إشارة (√) في المكان المناسب لكل عبارة من العبارات التالية حسب ما تراه مناسباً:

المحور الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية وبين تغيير المراجع الخارجي

م	الفقرة	درجة الموافقة				
		مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
1	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب إصداره لتقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي					
2	عدم موافقة المراجع على التنازل عن تحفظاته قد يؤدي إلى تغييره					
3	تشدد المراجع الخارجي في تفسير وتطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى تغييره					
4	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين إدارة الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي					
5	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين إدارة الشركة والمراجع حول نطاق وإجراءات المراجعة					
6	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب الخلاف بين الشركة والمراجع حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة					

المحور الثاني: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وبين

## تغيير المراجع الخارجي

م	الفقرة	درجة الموافقة				
		مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
1	مكتب المراجعة الذي يقدم خدماته بجودة عالية يكون احتمال تغييره أقل من المكاتب التي تكون خدماتها أقل جودة					
2	ارتفاع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة مقارنة بأتعاب المكاتب الأخرى قد يؤدي إلى تغييره					
3	قد يتم تغيير المراجع الخارجي بسبب عدم قدرة المراجع على تقديم خدمات إضافية أخرى بخلاف خدمات المراجعة					

					مكتب المراجعة كبير الحجم قد يكون تغييره أقل من مكتب المراجعة صغير الحجم	4
					مكتب المراجعة ذو الشهرة الواسعة والسمعة الحسنة يكون احتمال تغييره أقل من مكتب المراجعة ذو الشهرة والسمعة المحدودة	5
					ضعف مستوى الكفاءة المهنية لأعضاء فريق المراجعة قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي	6
					مكتب المراجعة المتخصص مهنيًا في مراجعة منشآت متماثلة في النشاط قد يكون تغييره أقل من مكاتب المراجعة غير المتخصصة	7
					قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها أعضاء فريق المراجعة يؤدي إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي	8
					يؤدي تأخر البعد الزمني لإصدار تقرير المراجعة بعد نهاية السنة المالية إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي	9
					قيام مكتب المراجعة بتغيير شريك المراجعة أو المدقق الرئيسي بشكل دوري قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي	10

المحور الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة

### وبين تغيير المراجع الخارجي

م	الفقرة	درجة الموافقة				
		جداً منخفضة	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	جداً مرتفعة
1	تغيير الإدارة العليا والرغبة في تعيين مراجع خارجي ليس له صلة بالإدارة السابقة قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي					
2	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع الخارجي عند نمو حجمها وتعقد أنشطتها المالية والمحاسبية					
3	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع عند تعثر وضعها المالي					
4	غياب أو ضعف دور لجان المراجعة في الشركات يؤدي إلى ارتفاع حالات تغيير المراجع					
5	قد تقوم الشركات بتغيير مراجعيها لإتباعها سياسة التغيير الدوري المنتظم للمراجعين					
6	قد تقوم الشركات بتغيير المراجع الخارجي للحصول على تسهيلات ائتمانية وكسب ثقة المستثمرين					
7	ضعف العلاقات الشخصية بين الإدارة والمراجع يؤدي إلى احتمال تغيير المراجع الخارجي					
8	اندماج الشركات محل المراجعة وتعقد عملياتها المالية والمحاسبية قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي					

المحور الرابع: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة ببيئة المراجعة وبين تغيير المراجع الخارجي

م	الفقرة	درجة الموافقة				
		مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
1	شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من خلال قبول أتعاب قليلة لا تتناسب مع الجهود لأدائها قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					
2	شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من خلال تقديم خدمات قد تهدد استقلالية المراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					
3	سيطرة عدد من شركات المراجعة الدولية على سوق المراجعة يؤدي إلى ارتفاع أعباء عمليات المراجعة عليها وبالتالي تخفيض جودة الخدمات المقدمة من خلالها مما قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					
4	عدم وجود طرف ثالث للفصل في النزاعات والخلافات بين المراجع والشركات قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين					
5	غياب وضعف القوانين والتشريعات التي توفر الحماية للمراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					
6	قصور وضعف دور الجهات المنظمة للمهنة في توفير الحماية للمراجع قد يؤدي إلى ارتفاع حالات التغيير للمراجعين الخارجيين					

## ملحق رقم (3)

## قائمة بأسماء المحكمين

الوظيفة	الاسم	ترتيب
أستاذ المحاسبة في الجامعة الإسلامية	أ.د. سالم عبدالله حلس	1
أستاذ المحاسبة في الجامعة الإسلامية	أ.د. علي عبدالله شاهين	2
أستاذ المحاسبة المساعد في الجامعة الإسلامية	د. ناهض الخالدي	3
محاضر أكاديمي في جامعة الأقصى	د. اسكندر تشوان	4
محاضر أكاديمي في جامعة الأقصى	د. عبدالناصر وادي	5
مدير الإدارة المالية في وزارة التربية والتعليم	د. أكرم حماد	6