جامعة مؤتة
كلية الدّراسات العُليا

أثر معدّل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ

إعداد الطالبة
لما عماد فلاح الرواشدة

إشراف
الأستاذ الدكتور أحمد عبد الرحمن المخادمة

رسالة مُقدّمة إلى كلية الدّراسات العُليا
استكمالًا لمتطلّبات الحصول على درجة
الماجستير في المحاسبة/ قسم المحاسبة

جامعة مؤتة، 2021

الآراء الواردة في الرسالة الجامعيّة

لا تُعبّر بالضرورة عن وجّهة نظر جامعة مؤتة

MUTAH UNIVERSITY

College of Graduate Studies

جامعة مؤتة

كلية الدراسات العليا

قرار إجازة رسالة جامعية

تقرر إجازة الرسالة المقدمة من الطالب لما عماد فلاح الرواشده

والموسومة بـ: اثر معدل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات النادية الناتجة عن الغش او الخطأ

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

القسم: المحاسبة

في تاريخ ٢٠٢١/٠١/١٣

من الساعة ١٠ إلى الساعة ١٢

قرار رقم

أعضاء اللجنة:	التوقيع	
أ.د احمد عبد الرحمن كريم المخادمة		مشرفا ومقررا
أ.د عبدالسلام محمود صالح ابو طبنجة		عضوا
د. إكريم صياح سليمان الحجايا		عضوا
د. راتب محمد حمد القطامين	٢٠٢١/١/١٢	عضو خارجي

عميد كلية الدراسات العلي

أ.د عمر المعايطة

جامعة مؤتة كلية الدراسات العليا

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلهي، لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا النهار إلا بطاعتك، ولا اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخره إلا بعفوك، ولا الجنة إلا برؤيتك **لله عزّ وجلّ**

إلى من أبلغ الأمانة وأدّى الرساله ونصح الأمة... إلى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد- صلى الله عليه وسلم-

إلى من كلَّله الله بالهَيْبَة والوقار... إلى من علّمني العطاء دون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... وأرجو من الله أن يمدّ في عمرك لترى ثمارًا قد حان قطافها بعد طول انتظار **والدي العزيز- أطال الله في عمره-**

إلى معنى الحب والتفاني... إلى من غمرتني بحبها وحنانها... إلى الأمل المشرق الذي لا يغيب ضوؤه... إلى من رافقتني دعواتها أينما ذهبت

أمي الحبيبة

إلى من تهدأ النفس بلقاه ويبتسم الثغر لمحياه... إلى من جرع الكأس فارغًا ليسقيني قطرة حب... إلى من حصد الأشواك من دربي ليمهد لي طريق العلم

رفيق دربي أنس

إلى فلذات كبدي... إلى الأيادي الصغيرة جعلكم الله في أعلى درجاته

محمد الباشق وعلي الشامخ

إلى رفيق طفولتني... إلى صديقي صاحب القلب الطيب

أخي الدكتور بسّام

إلى من تزهو معهم الحياة وتحلو معهم مرارة الأيام... إلى خير الأعوان إلى من مهما نثرت في حبهم سطورًا لن تعبّر عن ما بداخلي لهم **إخواني الغوالي**

إلى **عائلتي الثانية**... إلى من كانوا لي عونًا... أطال الله في أعماركم وأمدكم الله بالشفاء والعافية

إلى جميع أحبّتي أهدي إليهم ثمرة هذا الجهد المتواضع... سائلة المولى عزّ وجلّ التوفيق والسداد

الشّكر والتقدير

اللهم لك الحمد حمدًا طيّبًا مباركًا فيه، وأشكرك ربي على نعمك التي لا تعدّ، وأحمدك ربّي على أن يسّرت لي إتمام هذا البحث على الوجّه الذي أرجو أن ترضى به عني.

ويشرّفني أن أتقدّم بجزيل الشكر والعرفان إلى من كان له الفضل بعد الله في إخراج هذا البحث العلمي بصورته الحالية، الأستاذ الدكتور أحمد عبد الرحمن المخادمة، المشرف على هذه الرسالة، والذي بذل الجهد وقدّم التوجيه السليم والرأي السديد الذي ساعدني في تخطّي الصعاب، فجزاه الله عنّي خير الجزاء، وأمدّه بدوام الصحة والعافية.

كما أتوجّه بالشكر الخالص إلى أساتذتي الموقّرين في لجنة المناقشة، رئاسة وأعضاء، لتفضّلهم عليّ بقبول مناقشة هذه الرسالة، وحرصهم المستمر على تقديم ما ينفع طلابهم، وستكون آراؤهم ومقترحاتهم وسام شرف للباحثة.

وأتقدم بالشكر لأعضاء هيئة التدريس بكليّة الأعمال جامعة مؤتة، وأخصّ بالذكر أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة على ما قدّموه من جهد ومعرفة ومساعدة علمية، فلهم خالص الشكر والتقدير.

لما عماد الرواشدة

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء	أ
الشكر والتقدير	ب
فهرس المحتويات	ج
قائمة الجداول	هـ
قائمة الأشكال	و
قائمة الملاحق	ز
المُلخّص باللغة العربية	ح
المُلخّص باللغة الإنجليزية	ط
الفصل الأول: خلفيّة الدّراسة وأهميّتها	
1.1 المُقدّمة	1
2.1 مُشكلة الدّراسة	2
3.1 أهداف الدّراسة	3
4.1 أهميّة الدّراسة	3
5.1 فرضيات الدّراسة	4
6.1 أنموذج الدّراسة	4
7.1 المصطلحات الإجرائية:	5
الفصل الثاني: الإطار النظري الدّراسات السّابقة	6
2-1 التدقيق	6
2-2 التدقيق الخارجي	15
2-3 التحريفات المالية ومعدّل دوران المحاسب القانوني	25
2-4 الدّراسات السّابقة	35
الفصل الثالث: منهجيّة الدّراسة والأساليب المعالجة الإحصائية المتبعة	53
3-1 منهجيّة الدّراسة	53
3-2 مجتمع الدّراسة وعيّنتها	53

3-3 متغيّرات الدّراسة 54
4-3 مصادر جمع البيانات 54
5-3 أداة الدّراسة 55
6-3 صدق الأداة 56
7-3 ثبات الأداة 57
8-3 الأساليب والمعالجة الإحصائية المستخدمة 58
الفصل الرابع: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدّراسة 61
1-4 خصائص عيّنة الدّراسة 61
2-4 الإحصاء الوصفي لإجابات أسئلة الدّراسة 65
3-4 الإحصاء الاستدلالي 74
4-4 نتائج الدّراسة ومناقشتها 82
5-4 التوصيات 85
المراجع 88
الملاحق 93

قائمة الجداول

الرقم	عنوانه	الصفحة
1	عيّنة الدّراسة ودرجة الاستجابة الفعلية	54
2	توزّع محاور وأبعاد وفقرات الاستبانة	55
3	الوزن القياسي لسلم إجابات أفراد عيّنة الدّراسة وفقًا لسلم ليكرت الخماسي	56
4	مقياس تحديد مستوى الملائمة للوسط الحسابي	56
5	معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لأداة الدّراسة	58
6	توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب المركز الوظيفي	61
7	توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب المؤهّل العلمي	62
8	توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب المركز الوظيفي	63
9	توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب عدد سنوات الخبرة الوظيفية	64
10	توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب عدد الدورات التدريبية	64
11	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد معدّل دوران المحاسب القانوني	65
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبُعد العوامل المتعلّقة بالشركة نفسها	66
13	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بُعد العوامل المتعلّقة بالمدقّق نفسه	69
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بُعد العوامل المتعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة	71
15	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد محور اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ	73
16	نتائج معاملات ارتباط (سبيرمان)	75
17	التوزيع الطبيعي لمتغيّرات الدّراسة (Kolmogorov Smirnov test)	77
18	اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لأبعاد المتغيّر المستقل	78
19	القوة التفسيرية (**Summary Model**) الفرضية الرئيسة الأولى	79
20	تحليل التباين (**ANOVA**) للتحقق من صلاحية النموذج	80
21	معاملات التأثير لأبعاد المتغيّر المستقل على المتغيّر التابع	80

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	أنموذج الدّراسة	4

قائمة الملاحق

الرمز	عنوانه	الصفحة
أ	الاستبانة	93
ب	أنموذج الدّراسة	102
ج	فرضيات	104
د	شهادة تدقيق	106

المُلخّص

أثر معدّل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ

لما عماد فلاح الرواشدة

جامعة مؤتة، 2021

هدفت الدّراسة إلى بيان أثر دوران المحاسب القانوني المتمثل بأبعاده: (عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق القانوني نفسه، وعوامل متعلّقة بالمدقّق الخارجي والشركة) في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل مكاتب التدقيق القانوني في مدينة عمّان في المملكة الأردنية الهاشمية. ولتحقيق هدف الدّراسة واختبار فرضياتها، اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي الإحصائي، حيث تم بناء أداة الدّراسة الرئيسة(الاستبانة) المكوّنة من (47) فقرة تناقش محاور متغيّرات الدّراسة وأبعادها، وتكوّن مجتمع الدّراسة من (46) شركات ومكاتب التدقيق في مدينة عمّان من مختلف المستويات الوظيفية: (مدير تدقيق، ونائب مدير، ومدقّق، ومدقّق داخلي، وأخرى (المحاسبين في الشركات)، ولتحقيق أغراض الدّراسة تم توزيع الاستبانة على موظفي (20) شركة ومكتب تدقيق محاسبي في مدينة عمّان، والبالغ عددهم (95) موظفًا من مجتمع الدّراسة، واسترداد (82) استبانة، وكانت منها (79) استبانة صالحة للتحليل، وبنسبة بلغت (83.2%) من الاستبانات الموزّعة.

وبغية تحليل بيانات الدّراسة والوصول إلى نتائج الدّراسة، تم اتّباع اختبارات الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics)، واختبار صدق أداة الدّراسة وثباتها، واختبار معاملات الارتباط الخطّي، واختبار التوزيع الطبيعي، واختبار التعدّدية الخطّية، والانحدار الخطّي المتعدّد التدريجي Multi-Regression Linear (Stepwise).

توصّلت الدّراسة إلى أن مستوى الأهميّة لممارسة أبعاد معدّل دوران المحاسب القانوني جاءت بمستوى أهميّة مرتفع بالنِّسبة لبُعدي (عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق القانوني نفسه)، ومستوى أهميّة متوسطة لبُعد (عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة)، وجاءت وفق الترتيب حسب مستوى الأهميّة ونتائج المتوسطات الحسابية: (عوامل مرتبطة بالشركة نفسها، عوامل متعلّقة بالمدقّق القانوني نفسه، وعوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة)، كما أظهرت النتائج أن مستوى الأهميّة لممارسة اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ جاءت بمستوى تقييم متوسط، حسب رأي ووجّهة نظر المدقّقين القانونيين لدى مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان. كما أظهرت نتائج الدّراسة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيًا عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لمعدّل دوران المحاسب القانوني على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، وقد بيّنت النتائج أن نسبة هذا الأثر بـ (13.3%) من التغيّر الحاصل في القدرة على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ فيما تعود بقية النِّسبة إلى عوامل أخرى. كما أظهرت نتائج الدّراسة أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيًا عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) للعوامل المرتبطة بالشركة نفسها على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسب القانوني لدى مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان. وأظهرت نتائج الدّراسة أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيًا عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) للعوامل المرتبطة بالمدقّق القانوني نفسه على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسب القانوني لدى مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان. وأظهرت نتائج الدّراسة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيًا عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) للعوامل المتعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي بالشركة على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسب القانوني لدى مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان.

أوصت الرسالة بضرورة نظر مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي، أثناء تعيين المدقّق المحاسبي، في ارتباطات المدقّق القانوني مع الشركة محلّ التدقيق، وعدم تعيين المدقّقين الذين يملكون علاقة شخصية أو مصالح مشتركة مع أعضاء مجلس الإدارة، أو صلة قرابة؛ لضمان جودة التقارير المحاسبية والالتزام بالمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، وتسليط الضوء في الدّراسات المستقبلية على أثر معدّل دوران المحاسب القانوني على جودة التقارير المحاسبية مع وجود متغيّرات وسيطة، مثل: التأهيل العلمي للمدقّق المحاسبي، والأتعاب المترتبة، وعدد سنوات الخبرة، وغيرها من المتغيّرات التي يمكن أن تؤثر في العلاقة، وفي جودة التقرير المحاسبي.

Abstract

The impact of legal accountant rotation rate on uncovering the financial deviances resulting from error or cheating

Lama Emad Falah Al-Rawashdeh

Mu'tah university, 2021

This study aimed at identifying the impact of legal accountant rotation represented by its dimensions: (factors related to the company itself, factors related to the legal auditor himself, and factors related to the external auditor and the company) on uncovering the financial deviances resulting from error or cheating by legal audit offices in Amman in the Hashemite Kingdom of Jordan. In order to achieve the study objectives and test its hypotheses, the researcher used the analytical descriptive approach, where the study instrument was developed and consisted of (47) items discussing the dimensions of the study variables. The study population consisted of (46) audit Offices and companies in Amman from the different job levels (audit manager , assistant management, auditor, internal auditor and others (auditors in other companies)). The questionnaire was distributed to the employees of (20) audit offices and companies, with a total of (95) employees. (82) questionnaires were returned, and (79) questionnaires were valid for analysis, about (83.2%) of the distributed questionnaires.

In order to analyze the study data and conclude the study results, descriptive statistics tests, instrument's validity and reliability tests, linear correlation coefficient test, normal distribution test, multi-linear test and Multi-regression linear Stepwise were used.

The results showed that the level of the importance of practicing the dimensions of legal accountant rotation rate was high for the dimensions of (factors relating to the company itself, and factors relating to the legal auditor himself), while there was a medium level for the dimension of (factors relating to the relationship between the external auditor and the company). The factors were ordered according to the importance as follows (factors relating to the company itself, factors relating to the legal auditor himself, and finally factors relating to the relationship between the external auditor and the company) .The results revealed that the importance level for practicing the uncovering of financial deviances resulting from error or cheating was medium according to the perspective of legal auditors in the audit offices and companies in Amman. The results revealed that there is a statistically significant impact at ($\alpha \leq 0.05$) for the rotation rate of the legal accountant on uncovering the financial deviances resulting from error or cheating, with a percentage of (13.3%) of the total change in the ability to uncover the financial deviances resulting from error or cheating. The results revealed that there is no statistically significant impact at ($\alpha \leq 0.05$) for the factors related to the company itself on uncovering the financial deviances resulting from error or cheating by the legal accountant among the audit offices and companies in Amman. The results revealed that there is no statistically significant impact at ($\alpha \leq 0.05$) for the factors related to the legal auditor himself on uncovering the financial deviances resulting from error or cheating by the legal accountant among the audit offices and companies in Amman. The results revealed that there is a statistically significant impact at ($\alpha \leq 0.05$) for the factors related to the relationship between the external auditor and companies on uncovering the financial deviances resulting from error or cheating by the legal accountant among the audit offices and companies in Amman .

The study recommended the necessity of urging audit offices and companies, while recruiting legal accountants, to reconsider the correlation between the legal auditor and the audited company, and not assessing auditors who have personal interests with the company board members in order to ensure the quality of accounting reports and commitment to the common standards as well as conducting further studies that highlight the impact of rotation rate of the legal accountant on the quality of accounting reports while addressing mediating variables, such as auditor's educational qualification, due expenses, years of experience and other variables that may affect the relationship and the quality of accounting report.

الفصل الأول

خلفيّة الدّراسة وأهميّتها

1.1 المُقدّمة:

شهد العالم الكثير من التغيّرات والتطوّرات في جميع المجالات الاقتصادية والسياسية والعلمية والتكنولوجهة، والتي أثرت في العالم بأسره، وأدّت هذه التغيّرات إلى النهوض بمهنة التدقيق، والقيام على تحسين أدائها، خاصة بعد ما وجّه من تشكيك لأكبر مكاتب التدقيق العالمية في الأسلوب المتبع، وصحة المنهج الذي يتبعه جهاز تدقيقهم، ولما للتدقيق الخارجي من دور بارز في تقديم الخدمات للمجتمع والأفراد في القطاعات كافة، حيث إن تقديم الخدمة بجودة عالية يلزمه تخطيط سليم مبني على أسس علمية تستند إليها أعمال التدقيق المختلفة (هويرف،2015).

لقد حاولت الكثير من الدّراسات تحديد العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق الخارجي في رفع درجة ثقة المستخدمين بالقوائم المالية، خاصة بعد الأزمات المالية والانهيارات لمجموعة من الشركات العالمية، والتي كان لها أثر مباشر وغير مباشر في سلوك المستثمرين. ومن العوامل التي أثارت جدلًا واسعًا بين مناصرين ومخالفين، هي قاعدة معدّل الدوران الإلزامي للمدقّق الخارجي؛ فالمناصرون قالوا بتأثيرها الإيجابي على جودة التدقيق، حيث عدّوا طول الفترة التعاقدية بين إدارة الشركة والمدقّق تخلق نوعًا من العلاقات الشخصية التي تؤثر في عملية الدقيق، وتتيح التلاعب بالأرباح؛ ما تؤثر في المدقّق في إصدار رأي مناسب، أما المخالفون فرأوا أنه لا يوجد إثبات على ذلك، ويرون أن تكلفة الالتزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين العميل والمدقّق تفوق المنافع المتوقّعة، فيكون المدقّق على اطّلاع بكيفية النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة؛ ما يؤدي إلى اكتشافة للغشّ والأخطاء التي تتضمّنها القوائم المالية، ويتمكّن من إبداء رأيه بشكل مناسب (مشتهى،2014).

على الرغم من أن الشركات تستطيع أن تقوم بعمل ضوابط مالية لنفسها، وأن تقوم بتدقيق نفسها، إلا أنها توظّف مدقّقين خارجيين للاستفادة من سمعة شركة التدقيق، حيث إن توظيف مدقّق، من الناحية النظرية، يسمح للعميل في استثمار سمعة شركة التدقيق، حيث توفر لها سمعة الرعاية والصدق والنزاهة لعملائه، وباختصار، هي النظرية الاقتصادية للطلب على خدمات مستقلة من

المدقّقين، ومن وجّهة نظر عملاء شركة التدقيق، فإن عملية التدقيق الجيدة جيدة للاستثمارات؛ لأنها تزيد من مصداقية الإدارة أمام مستثمريها (Eisenberg &R.macey ,2014)

بناء على ما تقدّم، تأتي هده الدّراسة لبيان معدّل دوران المدقّق الخارجي وجودة التقارير المالية من ناحية، والتعرّف ما إذا كان له دور في الحدّ من التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من ناحية أخرى.

2.1 مُشكلة الدّراسة:

مع ازدياد الحاجة لعملية التدقيق لما لها من أهميّة في زيادة المصداقية للقوائم المالية، وتأثيرها على مستخدمي القوائم المالية، وأيضًا لأهميّة مهنة المدقّق الخارجي والمسؤوليات الملقاه على عاتقة، والتي تتطلّب الاستقلال والحياد والوصول إلى درجة عالية من الثقة، وقدرة المدقّق الخارجي على اكتشاف المشكلات المتعلّقة بعملية التدقيق، ومحاولة الحدّ منها، حيث تبرز مُشكلة الدّراسة في بيان أثر معدّل دوران المحاسب القانوني من خلال تحديد مدّة معيّنة للعلاقة التعاقدية بين المدقّق والعميل، وأثرها في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ. ويمكن صياغة المُشكلة من خلال الأسئلة التالية:

أ- ما هو أثر معدّل دوران المدقّق الخارجي في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ؟

- يتفرّع عنه الأسئلة التالية:

1. ما هو أثر معدّل دوران المحاسب القانوني في كشف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ المتعلّقة بالشركة نفسها؟
2. ما هو أثر معدّل دوران المحاسب القانوني في كشف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ المتعلّقة بالمدقّق نفسه؟
3. ما أثر معدّل دوران المحاسب القانوني في كشف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ المتعلّقة بوجود علاقات شخصية بين مدقّق الحسابات الخارجي والشركة؟

3.1 أهداف الدّراسة:

تسعى هذه الدّراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرّف على عوامل معدّل دوران المحاسيب القانوني .
2. تحليل أثر معدّل دوران المدقّق الخارجي على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ.
3. تحليل أثر معدّل دوران المدقّق الخارجي في الحدّ من التحريفات المادية الناتجة المتعلّقة بالعلاقات والمصالح الشخصية بين المدقّق والشركة.
4. تحديد مجموعة العوامل المرتبطة بمعدّل دوران المدقّق الخارجي في اكتشاف من التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ.

4.1 أهميّة الدّراسة:

تبرز أهميّة هذه الدّراسة فيما إذا كانت استمرارية عمل مدقّق الحسابات الخارجية لصالح نفس الشركة لمدة طويلة ستؤثر في جودة التقارير المالية، وقدرة المدقّق على اكتشاف التحريفات المادية، حيث جاءت هذه الدّراسة لتوضيح الجوانب الإيجابية والسلبية لمعدّل دوران المدقّق الخارجي، وبيان الأثر المباشر في جودة التقارير المالية، والحدّ من التحريفات الناتجة عن الغشّ أو الخطأ، حيث يتبعها مجموعة من النتائج التي تهم العميل والمدقّق في ما يتعلق بالثقة والمصداقية.

تكمن أهميّة الدّراسة في أهميّة عملية التدقيق الخارجي والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها شركات التدقيق، حيث هناك دور مهم لجودة عملية المراجعة وكفاءتها في الحدّ من التحريفات، حيث تشكل صمام الأمان للمساهمين بالشركات والدائنين وغيرهم من أصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية المنشورة وما تحويه من بيانات مهمة تؤثر في قراراتهم الاستثمارية.

5.1 فرضيات الدّراسة:

استنادًا إلى أهداف الدّراسة، قامت هذه الدّراسة على الفرض الرئيس التالي، وعند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل معدّل دوران المدقّق الخارجي على جودة التقارير المالية.

ومن خلالة تتفرّع الفرضيات التالية:

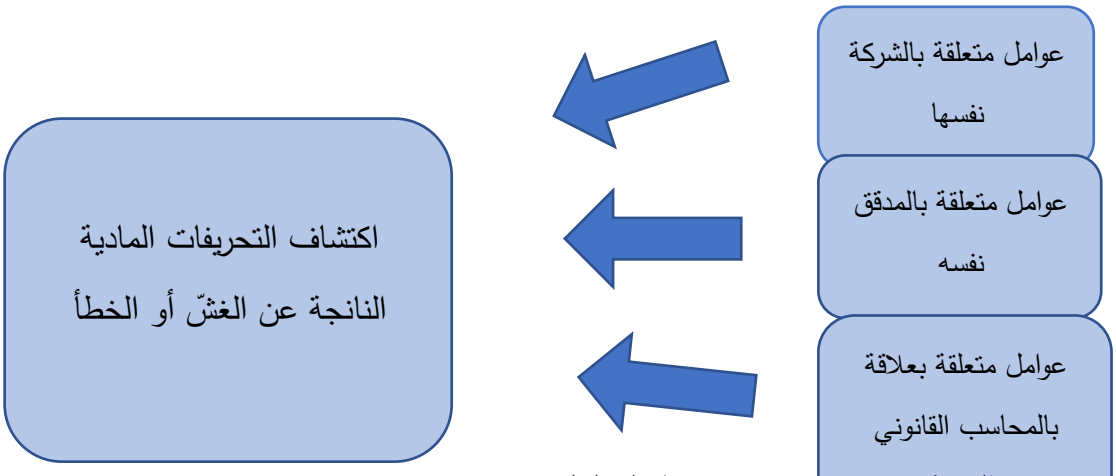
H0-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل معدّل الدوران لمدقّق الحسابات الخارجي في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ المتعلّقة بالشركة نفسها.

H0-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل معدّل الدوران لمدقّق الحسابات الخارجي في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ المتعلّقة بالمدقّق نفسه.

H0-3: وجود أثر ذي دلالة إحصائية لعوامل معدّل الدوران لمدقّق الحسابات الخارجي في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ الناتجة عن العلاقات والمصالح الشخصية بين المدقّق والشركة.

6.1 أنموذج الدّراسة:

لقد تم تحديد متغيّرات الدّراسة بناء على مُشكلة الدّراسة، كما في الشكل التالي:



شكل (1)

أنموذج الدّراسة

7.1 المصطلحات الإجرائية:

التدقيق الخارجي: "عملية فحص القوائم المالية، وعمل انتقادي للدفاتر السجلّات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقّق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلّة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية ."(مصطفى وأبو الهادي، 2019).

الخطأ: "تحريف أو استبعاد غير متعمد لمبالغ أو إفصاحات معيّنة في القوائم المالية". كما عرّف بأنه تعديل، أو تغيير، أو عدم اتّباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، على أن يكون هذا التعديل أو الحذف مقرونًا بنية حسنة، وإلا عدّ غشًّا(الجمال، 2014).

الغشّ: هو تحريف مقصود بالقوائم المالية، وعرّف معيار المراجعة الدولي رقم (240) الغشّ بأنه "فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة، أو أولئك المعنيين بالحوكمة، أو الموظفين، أو أطراف ثالثة، وينطوي عليه اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة، وغير قانونية" (أرينز وآخرون، 2017).

عوامل دوران التدقيق: هو أن تقوم الوحدات الاقتصادية والشركات بتغيير مدقّقيها بعد قضائه مدة زمنية في العمل لديها، وتختلف تلك المدة من بلد آخر حسب سياسة التغيير التي يتبانها البلد (Harold,Roger&Laury,2018).

عوامل تتعلق بالمدقّق: عدم تدقيق القوائم المالية وفقًا لقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المنصوص عليها في المعايير الدولية للتقارير المالية (سواد، 2016).

عوامل تتعلق بشركة التدقيق: وهي العوامل التي تؤدي إلى عدم التزام مكتب التدقيق بوضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف بما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة (سواد، 2016) .

عوامل تتعلق بعلاقة الشركة بالمدقّق: عدم وجود استراتيجية متبعة بشكل واضح في تحقيق الأهداف المرسومة بين الشركة والمدقّق (سواد، 2016).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدّراسات السّابقة

2-1 التدقيق:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة مستخدمي البيانات المالية إلى التحقّق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولًا لدى الحكومات، حيث تشير الوثائق التاريخية على أن حكومات القدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدقّقين للتأكد من صحة الحسابات العامة، و كان المدقّق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر السجلّات؛ للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire)، ومعناها يستمع (سواد، 2016).

2-1-1 تعريف التدقيق:

تمثل قضية التدقيق إحدى القضايا المهمة التي تشغل الفكر المحاسبي في الآونة الأخيرة على الصعيدين: المحلي والعالمي، وقد أثيرت هذه القضية واكتسبت اهتمامًا واسع النطاق مع بداية القرن الحادي والعشرين؛ استنادًا إلى أن معلومات التقارير المالية المستقاة من القياس المحاسبي للأحداث المالية التي قد فقدت فعاليتها، وأصبح لها انعكاساتها السلبية الخطّيرة على عملية إتخاذ القرارات في منظمات الأعمال من قبل المستثمرين (الوقاد، 2017).

على مزاول مهنة التدقيق أن يكون مُلمًّا إلمامًا تامًّا بالمبادئ والقواعد والسياسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى، والغرض من فحصه هو إعداد تقرير عن رأيه الختامي في البيانات المالية كوحدة واحدة توضع تحت تصرّف المستخدمين هذه القوائم.

كما وجدت وظيفة التدقيق والرقابة مع الإنسان، وتطوّرت مع تطوّر علاقته التي تبلورت معها، ومع وسائلها وأساليبها ومعاييرها، وتعدّدت مستوياتها والجهات القائمة بها التي ترعى شؤون تطويرها والقائمين عليها (جمعة، 2017).

و"تدقيق الحسابات هو عملية تجميع وتقويم أدلّة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدمًا، ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بوساطة شخص فني مستقل محايد. (مشتهى،2014).

كما عرف تدقيق الحسابات بأنه فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات، وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصًا نظاميًّا ومطابقًا للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة عن مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع، ويدل هذا الرأي على مدى تصوير تلك القوائم لنتائج أعمال تلك المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معيّنة تلك التي تمثلها تلك القوائم المالية، وتعني عملية تدقيق الحسابات بالضرورة (الحدّرب، 2107)

كما نلاحظ من التعريفات السّابقة أنها ركّزت على ثلاث نقاط أساسية، وهي كما أشار إليها الوقاد (2017):

1. **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلّات؛ للتأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها وسلامتها، وتحليلها، وتبويبها؛ أي فحص القياس الكميّ أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المنشأة.
2. **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المنشأة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمنشأة في فترة زمنية معيّنة.
3. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدّم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المنشأة أو خارجها، ونستنتج بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته، كما يجب الإشارة إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقّق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدّت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المنشأة الحقيقي.

أما بموجب المفهوم الحدّيث فإن التدقيق يشتمل على وظيفتين، هما:

1. **خدمة التأكيد الموضوعي:** وهي عبارة عن فحص موضوعي للأدلّة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة. مثال ذلك: العمليات المالية، والأداء، والالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظم المعلومات. (الوقاد، 2017).
2. **الخدمات الاستشارية:** وتتمثل بعمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك المنشآت، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها. ومثال ذلك: المشورة والنصح، وتصميم العمليات، والتدريب (راضي،2016).

كما عرّفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجيّة مُقدّمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم محايد ومستقل؛ استنادًا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام، والإجراءات المتعلّقة بالتنظيم (كايد،2013).

وترى الباحثة أن التدقيق هو عبارة عن: فحص انتقادي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل؛ للتأكد من صحة المعلومات المالية المُقدّمة من طرف المنشأة ومصداقيتها، وكذلك النظام المحاسبي، يقدّم من خلاله المدقّق برأي فني محايد وموضوعي مدعّم بأدلّة وقرائن مثبتة على شكل تقرير.

2.1.2 أهميّة التدقيق:

يشير (التميمي، 2016) إلى أن أهميّة التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المنشأة، سواء كانت طرفًا داخليًّا أو خارجيًّا؛ إذ تعتمد إلى حدّ كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات، ورسم خطط مستقبلية. كما أشار (Krishnan, 2014) إلى أن من بين المستفيدين من التدقيق نجد الفئات التالية:

1. **إدارة المنشأة:** تعتمد إدارة المنشأة على التدقيق بشكل كبير، خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها الموضوعة مسبقًا، وبالتالي فإن مصادقة المدقّق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة، ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعدّ مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2. **الملاك والمساهمين:** إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزّز من أهميّة التدقيق، فكان لا بدّ من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقّق الحسابات يسهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.
3. **الدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقّق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، وكذلك درجة السيولة لدى المنشأة؛ ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المنشأة.
4. **الزبائن:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر في معرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، خاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيس وأساس للبضاعة أو المواد الأولية.
5. **العاملين:** هذه الفئة والمجموعات المماثلة لهم مهتمّون بالمعلومات المتعلّقة باستقرار وربحيّة أرباب عملهم، كما أنهم مهتمّون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.
6. **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلًا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقّق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة (نظمي وعزب، 2016).
7. **أهميّة التدقيق لمصلحة الضرائب:** تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب، وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة (عبدالعزيز، 2016) .

2-1-3 أهداف التدقيق:

يتوقف نجاح أي نشاط على تحديد الأهداف بدقّة ووضوح، وتحديد الوسائل لتحقيق هذه الأهداف مع مراعاة الفاعلية والكفاءة الاقتصادية. وهذا ينطبق على نشاط التدقيق بوصفه نشاط تقويم الأنظمة وفعاليات المنشأة كافة. ولقد صاحب تطوّر مهنة التدقيق تطوّر ملحوظ في أهدافها ومدى التحقّق والفحص، وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. وقد حدّد أهداف التدقيق كما ذكرها نظمي وعزب (2016) بمجموعة من الأهداف:

1. التأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة تنفذ كما هي دون أي انحراف.
2. تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المنشأة.
3. التأكد من توفر حماية كافية لأصول المنشأة ضد السرقة والاختلاس والإسراف.
4. التحقّق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في دفاتر وسجلّات المنشأة.
5. تقويم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية.
6. زيادة مصداقية القوائم المالية.

وترى الباحثة أن الهدف الأساس للتدقيق هو مساعدة الإدارة في أدائها لمسؤولياتها بشكل فاعل، وذلك عن طريق تزويدها بتقارير موضوعية وتوصيات وملاحظات بنّاءة تختصّ بنشاط الوحدة بشكل عام.

كما يشير (جبار، 2012) إلى أن نطاق التدقيق يركز على الأمور التالية:

1. فحص المعلومات المالية والإدارية والتشغيلية، ومراجعة اعتماديتها وموثوقيتها، والوسائل المستخدمة لتحديد، وقياس، وتصنيف، وكتابة التقرير بمثل هذه المعلومات. وقد يتضمّن ذلك مراجعة الوسائل المتعلّقة بتحديد، وقياس، وتصنيف، وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والاستفسارات عن بنود محددة، بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات.

2. مراجعة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط الداخلي كوظيفة أساسية تتطلب عناية معقولة ومستمدة من الإدارة التي تفوض مهماتها تلك، بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأنها.
3. فحص وتقييم الكفاءة الاقتصادية والإدارية وفعالية العمليات في استخدام الموارد، بالإضافة إلى مراجعة الضوابط غير الإدارية في المنظمة، ومراجعة الأنظمة الموضوعة والتأكد من الالتزام بالسياسات المتبعة والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة التي قد يكون لها تأثيرها العام على العمليات والتقارير لتحديد مدى التزام المنظمة لهذه الخطط والسياسات.

وترى الباحثة أنه– من هذا المنطلق– نجد أن التدقيق ينطوي على عدة أنشطة، من أبرزها: مراجعة وتقييم ملاءمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية، وتحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة، وتحديد مدى ملاءمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول بصفة عامة، وتحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من سجلّات المنظمة، وتحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

ومن الأهداف الفرعية للتدقيق مايلي (الحاج، 2018):

1) اكتشاف التزوير والتلاعب الذي قد يحدث في الدفاتر.
2) التقليل من ارتكاب الأخطاء والتزوير من خلال تدعيم نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة، وما تصاحبه زيارات مدقّق الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها.
3) استخدام القائمين على إدارة المنشأة عند إعداد التقرير ورسم السياسة الإدارية الحاضرة والمستقبلة، وفي اتخاذ القرارات على الحسابات التي تم تدقيقها، وعلى البيانات المحاسبية التي اطمأنّت إلى صدقها وسلامتها.
4) طمأنة مستخدمي القوائم المالية الذين يطّلعون على الحسابات الختامية والميزانية المنشورة والمرفق بها تقرير مدقّق الحسابات، وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثمار أموالهم.
5) إذا قدّم مدقّق الحسابات التقرير الضريبي موضحًا فيه المخالفات الضريبية، فإنه يتم اعتماد الحسابات التي قام بتدقيقها، وتقليل الإجراءات الروتينية أثناء الفحص، ومعاونة مصلحة الضرائب.

6) يعاون المدقّق المنشأة في ملء الاستمارات، وتقديم التقارير المختلفة إلى الهيئات الحكومية والرقابية التابع لها الوحدة الاقتصادية.

وأشار (Ilaboy & Okoye2015) إلى الأهداف الحدّيثة المتطورة:

1. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها، والتعرّف على ما حقّقته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.
2. تقييم نتائج الأعمال بالنِّسبة إلى ما كان مستهدفًا منها.
3. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

2-1-4 أنواع التدقيق:

يقسم التدقيق إلى ثلاثة أقسام رئيسة تشمل: التدقيق المالي، وتدقيق الالتزام، والتدقيق التشغيلي، كالآتي، كما أشار (عبد النبي، 2017) :

1. التدقيق المالي: ويقصد به تحليل نشاط المنشأة الاقتصادي، وتقويم الأنظمة المحاسبية، وأنظمة المعلومات والتقارير المالية ومقدار الاعتماد عليها.
2. تدقيق الالتزام: وهو تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والعمليات التشغيلية للحكم على جودة الأنظمة وملاءمتها التي وضعت للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.
3. التدقيق التشغيلي: وهو تدقيق شامل للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتأكد من كفاءة هذه الوظائف وفاعليتها وملاءمتها عن طريق تحليل الهيكل التنظيمي، وتقويم حجم كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مقدار تحقيق أهداف المنشأة عن طريق هذه المجموعة من الوظائف.

وتم تقسيم التدقيق إلى عدة أقسام بناء على طبيعة التدقيق، ومن هذه الأقسام:

1) التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى نوعين (جمعة،2017):

1. تدقيق خارجي (مستقل): وهو التدقيق الذي يتم بوساطة طرف خارج الوحدة الاقتصادية، حيث يكون مستقلًّا عن إدارة الوحدة.
2. التدقيق الداخلي: وهو التدقيق الذي يتم بوساطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية، ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة، وتقدّم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة. ويمثل أحد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة.

2) التدقيق من حيث الإلزام القانوني:

يقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين، كما أشار التميمي (2016):

أ- تدقيق إجباري: وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث ألزم القانون عددًا كبيرًا من المنشآت بتدقيق حساباتهم، وأهم هذه المنشآت شركات الأموال.

ب- تدقيق اختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية، خاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

3) من حيث النطاق والغرض، كما أشار العلي (2015):

أنواع التدقيق من حيث نطاق الفحص والغرض تتمثل في ما يلي:

أ- التدقيق المالي؛ أي مراجعة القوائم المالية:

ويقصد به لإبداء الرأي في مدى عدالة ما تعبّر عنه البيانات الحسابية الختامية في ما يتعلق بالمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للجهة العائدة إليها تلك البيانات، وذلك بما يتفق وأصول المحاسبة المقبولة قبولًا عامًّا؛ أي أنه- بمعنى آخر- ارتباط مع مدقّق الحسابات الخارجي للاستفسار وإجراء الخطوات الضرورية التي تمكّن مدقّق الحسابات من إبداء تأكيد محدود بأن القوائم المالية لا تحتاج إلى تعديلات جوهرية حتى تتماشى مع المبادئ المحاسبية المعترف بها.

ب- التدقيق لأغرض ضريبية وقانونية.

التدقيق لأغراض الوقوف على مدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتشريعات، كما الالتزام بتدقيق قواعد المحاسبة المقبولة قبولًا عامًّا في إعداد البيانات الحسابية الختامية، ومدى التزام المكلّفين بدفع الضريبة للقوانين والأنظمة الضريبية لها، واحتساب الضريبة المستحقة عليها، ومدى التزام الدوائر الحكومية في التشريعات المحلية والفدرالية في تجهيز موازنات الدورة والصرف منها.

ج- تدقيق لغرض تقييم الكفاءة الإنتاجية.

هذا النوع من التدقيق يتم القيام به من قبل المدقّق الداخلي لغرض تقييم النتائج المتحققة مع النتائج المتوقعة لأي نشاط من أنشطة المنشأة، وفي مثل هذه الحالات يقوم المدقّق الداخلي بتضمين تقريره توصيات إلى الإدارة من أجل الأخذ بها، وتحسين الكفاءة الإنتاجية للجهة موضوع التقرير.

4) من حيث حجم الاختبارات:

يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبارات إلى (أبو رقبة والمصري،2014):

أ- تدقيق شامل: ويقصد به أن يقوم المدقّق بفحص كل العمليات، وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم عملياتها وعددها قليلًا نسبيًّا.

ب- تدقيق اختباري: هو تدقيق عيّنة من العمليات فحسب.

5) من حيث توقيت التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث توقيت التدقيق إلى (العلي،2015):

أ- تدقيق نهائي: وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية.

ب-تدقيق مستمر: وهو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية، وغالبًا ما يتم وفقًا لبرنامج زمني محدّد مسبقًا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية.

2-2 التدقيق الخارجي:

2-2-1 التدقيق الخارجي:

ازداد الاهتمام بشفافية ومصداقية أداء المؤسسات الأهلية ومحاسبتها على أدائها مع تنامي دورها في العصر الحدّيث؛ ما عظم مطلب إخضاع أنشطتها المالية للتدقيق من قبل المدقّق الخارجي لإكسابها القدر المطلوب من ثقة المجتمع في تقاريرها المالية.

ومن هذا المنطلق، برزت الحاجة الملحّة إلى عملية التدقيق المبنية على أسس سليمة ترتكز على الاستقامة، والموضوعية، والاستقلالية، والكفاءة والعناية المهنية، والسلوك المهني، والالتزام بالمعايير الفنية والتقنية المناسبة، والالتزام بالسريّة؛ حتى يتمكّن المدقّق من إنجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه.

على الرغم من تعدّد صيغ التعريفات التي تناولت التدقيق الخارجي، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها. وفي ما يلي استعراض لبعض تلك التعريفات: التدقيق الخارجي هو "عملية فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلّات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقّق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلّة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية." (مصطفى ،2014).

وتم تعريفها أيضًا بأنها مجموعة من المبادئ المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بوساطتها قيام مدقّق الحسابات المؤهّل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية وللبيانات المثبة في المستندات والدفاتر السجلّات والقوائم المالية للمؤسسة؛ بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدّة من المؤسسة في نهاية السنة المالية؛ لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة (التميمي،2016).

وترى الباحثة، من خلال استعراض التعريفات السّابقة، بأنه يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه التحقّق الموضوعي الحيادي الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع، ومطابقته مع الأهداف الموضوعة، حيث يقوم المدقّق بجمع الأدلّة والقرائن وتقييمها، وإبداء الرأي الفني، وإبلاغ المنشأة أو الجهة المعنية على شكل تقرير مفصّل.

2-2-2 أهميّة التدقيق الخارجي:

ترجع أهميّة التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ولهذه الوسيلة أهميّة كبيرة بالنظر إلى الخدمة التي تقدّمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدقّقة، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها. وتتمثل هذه الجهات في:

1- أهميّة التدقيق بالنِّسبة لإدارة الشركة والمساهمين:

أ- أهميّة التدقيق بالنِّسبة لإدارة الشركة:

عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط، فإنها تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقّة؛ لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد، وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقّة وموضوعيّة.

ب- أهميّة التدقيق الخارجي بالنِّسبة للمساهمين :

بالنِّسبة للمساهمين، فإن التدقيق الخارجي يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم ، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخدامًا أمثل وبكفاءة عالية ؛ فالمدقّق الخارجي يقوم بإعداد التقرير يتضمّن رأيًا سليمًا حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية (الخطّيب والرفاعي،2014).

2- أهميّة التدقيق الخارجي بالنِّسبة لإدارة الضرائب للموردين:

أ - أهميّة التدقيق الخارجي بالنِّسبة لإدارة الضرائب: تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرّف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها؛ ما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها.

ب - أهميّة التدقيق الخارجي بالنِّسبة للموردين: يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالاطّلاع على الوضعية المالية الحقيقة للشركة؛ ما يحدّد درجة التعامل معها، فإذا اتّضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنِّسبة للشركة، وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها، فإنه يصبح أكثر ثقة وليونة في التعامل معها (Ilaboy & Okoye, 2015)

3–أهميّة التدقيق الخارجي لنقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة:

أ - أهميّة التدقيق الخارجي لنقابة العمال: يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة؛ ما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتّع الشركة بمركز مالي جيد، وينعكس ذلك بالمقابل قيمة الأجور للعمال.

ب - أهميّة التدقيق الخارجي في تسيير الموارد المتاحة: يتوصل المدقّق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدها، والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة واستخدام الموارد المتاحة بفعالية (Al-Khaddash &Ramadan, 2013).

3-2-2 أهداف التدقيق الخارجي:

وتبلورت أهداف مهنة التدقيق في الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية والتكنولوجية التي حرّكت مجتمعات الأعمال للشركات، ودفعتها إلى تغيير أنشطتها البسيطة التقليدية إلى أنشطة متنوّعة جديدة، وتغير أشكال ملكيتها وانفصالها عن إداراتها. كما أصبح هدف التدقيق هو ما يظهر من نتائجه حيال المنشأة المدقّق عليها، وليس اكتشاف الخطأ والاحتيال بشكل خاص.

ويلاحظ المتتبع لمهنة التدقيق أهميتها من خلال النظر إلى التطور الكبير الحاصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي على المستوى الدولي، ودخول العولمة كمفهوم عالمي، والذي أثر في مهنة التدقيق؛ ما أصبح يتطلب من المدقّق تقديم خدمات وأهداف عصرية تتلاءم مع بيئة الأعمال المتغايرة، بالإضافة إلى الهدف التقليدي المتمثل في اكتشاف الأخطاء والغشّ وغيرها من الأهداف التقليدية، ومن جملة هذه الأهداف ما يلي:

1. عملية التحقّق من عدالة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ودقّتها ومصداقيتها، والتأكد من درجة اعتمادية المنشأة عليها.
2. محاولة اكتشاف الأخطاء والغشّ من واقع الدفاتر السجلّات المحاسبية، وتقليل فرص ارتكابها من خلال وضع إجراءات وضوابط خاصة للحيلولة دون ذلك.

3. السعي في التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنشأة اختبار دقة العمليات والبيانات المالية الواردة في السجلّات مع إبداء الرأي المحايد حول مطابقتها للقواعد والإجراءات والأنظمة والتعليمات المعمول بها في المنشأة.
4. طمأنة مستخدمي القوائم المالية واتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة حيال استثماراتهم (Aronmwan, Ashafoke& Mgbame, 2013).

ويمكن تلخيص الأهداف العامة للتدقيق في نقطتين أساسيتين (Arens, et al., 2012):

1. الحصول على تأكيد معقول أن التقارير المالية كلها خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو خطأ؛ ما يمكّن المدقّق من إبداء الرأي إن كانت التقارير المالية معدّة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار الإعداد المطبق.
2. أن يقدّم المدقّق تقريرًا مكتوبًا وفقًا لما تنصّ عليه معايير التدقيق، يتضمن رأيه الفني حول عدالة البيانات المالية كلها.

وأشار عبدالله (2016) إلى أن أهداف التدقيق تُصنف، أيضًا حسب مستويات كل من العمليات والأرصدة والعرض والإفصاح، كما يلي:

1. أهداف تتعلق بمستوى العمليات: وهي التحقّق أن العمليات المالية حدثت فعلًا وتخصّ المنشأة، وتم توثيقها كاملة وتسجيلها بالقيم الصحيحة بدقّة، وتم ترحيلها وتصنيفها بالشكل السليم وبالتوقيت الصحيح، وتعكس نتائج عمليات المنشأة خلال فترة زمنية معيّنة.
2. أهداف تتعلق بمستوى الأرصدة: ومن هذه الأهداف التحقّق من الوجود؛ أي أن الأرصدة المالية هي لعناصر ذات وجود فعلي، سواء كان لهذه الأرصدة طبيعة ملموسة أو غير ملموسة، وتخصّ المنشأة، والتحقّق من الاكتمال؛ أي أن جميع الأرصدة تم تضمينها بالقوائم المالية بالكامل وبقيمها الصحيحة، والتحقّق من الدقة والتصنيف والارتباط بين التفصيلات، والتحقّق أيضًا أنها تعكس رصيد الحسابات في تاريخ معين؛ أي التحقّق من وجود الفاصل الزمني.
3. أهداف تتعلق بمستوى العرض والإفصاح: وهي التحقّق بأن عرض القوائم المالية هو عرض عادل صادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وأن جميع الأصول الظاهرة بالقوائم المالية مملوكة للمنشأة، وأن جميع الالتزامات هي حقوق أو

ديون على المنشأة، وأن جميع عناصر القوائم المالية تم قياسها وعرضها وتصنيفها كاملة بدقة، وبشكل صحيح، وقابل للفهم والمقارنة وفقًا لمتطلبات العرض والإفصاح.

أشار كل من: شيلكيني ودسوزا (Chelikani, & D'Souza, 2014) إلى أن أهداف التدقيق الخارجي تتلخص في التالي:

1. **الوجود والتحقّق** : يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقّق من الوجود أو الحدّوث؛ أي التأكد من أن الأصول المختلفة، مثل المخزون والنقديات والآلات الموجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة ظاهرة في القوائم المالية، مثل المبيعات والمشتريات، قد تمّت فعلًا أثناء الفترة محلّ التدقيق.
2. **الشمولية أو الكمال:** الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقّق من الاكتمال؛ أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.
3. **التقييم أو التخصص:** يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقّق من صحة التقييم، وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقًا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط، كالعملاء والمخازن...
4. **الملكية والمديونية:** يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقّق من الملكية، وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة، وأنه لا توجد عليها أي حقوق للغير.
5. **العرض والإفصاح:** الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة، وذلك حتى يستطيع المدقّق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة، إضافة للتحقق من سلامة الحسابات المختلفة وتبويبها وتصنيفها، والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.
6. **التسجيل المحاسبي:** نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة، كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت؛ أي أدرجنا فيها ما يجب.
7. **إبداء الرأي:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة.

2-2-4 خصائص التدقيق الخارجي:

وأشار كافي (2014) إلى أنه يوجد مجموعة من خصائص التدقيق الخارجي، أبرزها مايلي:

1. **التدقيق عملية منظمة:** تتم على أسس ومبادئ علمية مخططة، فهي ليست علمية عشوائية، وإنما يجب تخطيطها بطريقة سليمة حتي يتم تحقيق الأهداف بطريقة فعالة.
2. **يتم جمع أدلّة الإثبات بشكل موضوعي:** أساس عمل المدقّق الخارجي الحيادي هو جمع أدلّة وتقييمها بشكل موضوعي، وتتكوّن تلك الأدلّة من بيانات محاسبية أساسية (دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ)، وبيانات مؤيدة (فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات، والبيانات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات والملاحظة، والجرد الفعلي).
3. **تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية:** إن إبداء الرأي الفني المحايد يتعلق بوحدة اقتصادية معيّنة، وهذه الوحدة قد تكون مشروعًا يهدف إلى تحقيق الربح، أو قد لايهدف إلى تحقيق الربح، كما أنه قد يأخذ أشكالًا قانونية مختلفة، (مثل مؤسسة فردية، وشركة أشخاص)، كما يمكن أن يكون المشروع بأكمله، أو جزء، أو قسم، أو إدارة، أو عملية من عملياته.
4. **درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة:** يتمثل الهدف الأساس لتدقيق القوائم المالية في مدى تطابق تلك التأكيدات (مثال ذلك: المخزون الظاهر بالميزانية موجود ومملوك للمؤسسة)، مع معايير مقررة هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
5. **تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج التدقيق:** هدف عملية التدقيق هو إعداد تدقيق باعتباره وسيلة الاتصال، وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين عن طريق التدقيق، ويتم إخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات التدقيق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2- 2-5 أنواع التدقيق الخارجي:

وأشار نور الدين (2015) إلى أنه يمكن التفريق بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات، وهي:

1. التدقيق القانوني: وهو التدقيق الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2. التدقيق التعاقدي الاختياري: هو التدقيق الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة، والتي يمكن تجديدها سنويًّا.
3. التدقيق القضائي (الخبرة القضائية): التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، والهدف منها إعلام الإدارة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية، وتقديم مؤشّرات بالأرقام، وهي ظرفية تحدد مدّتها من طرف القاضي.

2-2- 6 معايير التدقيق الخارجي:

كما أشار عاشوري(2016) إلى أن مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA)، بوساطة مجلس معايير التدقيق (BSA) أصدر قائمة بمعايير التدقيق، وقد تم تبويبها في ثلاث مجموعات، هي:

أولًا: المعايير الشخصية:

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة؛ لكونها تعدّ لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية؛ لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقّق الحسابات الخارجي، وتتكوّن المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير، هي:

أ- ضرورة توفر التأهيل العلمي والكفاءة المهنية في مراجع الحسابات.

ب-الاستقلالية (الحياد).

ج- بذل العناية المهنية اللازمة في نواحي المتعلّقة بالمراجعة، أو إعداد التقرير عنها.

ثانيًا: معايير العمل الميداني:

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهميّة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات. وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير، هي:

أ- التخطيط والإشراف المناسب على أعمال المساعدين، ويرتكز هذا المعيار عمومًا على عنصر الوقت.

ب-الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية التدقيق وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي يج بالقيام بها.

ج- الحصول على أدلّة كافية وملائمة؛ لتوفير الأساس للرأي الذي توصل إليه حول القوائم المالية (Al-Khaddash, AlNawas &Ramadan, 2013).

ثالثًا: معايير التقرير:

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمدقّق الحسابات، وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير، وهي:

أ- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية يتم إعدادها بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- يجب أن يوضح التقرير ظروف عدم الاتساق والثبات في تطبيق المعايير المحاسبية.

ج- يجب أن يحتوي التقرير على معلومات إضافية في حالة عدم احتواء القوائم المالية على معلومات كافية؛ أي ضرورة التحقّق من كفاية وملاءمة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

د- يجب أن يتم إبداء الرأي في القوائم المالية لوحدة واحدة، ويجب أن يتم توضيح السبب في حالة عدم إبداء الرأي الكافي (2014).

2-2- 7 المدقّق الخارجي:

يعرف عبدالعزيز (2016) المدقّق الخارجي بأنه طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص، ويفترض منه صفة الاستقلال، وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات، سواء كانت شركات تجارية أو خدمية. ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقًا لقوانين مزاولة المهنة. وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة، فإن المدقّق الخارجي يمكنه أيضًا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية للشركة نفسها. كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد، أو من خلال عضوية منشأة (مكتب) مراجعة، وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقّق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكّنه أداء مهمته بموضوعيّة، ودون تحيّز.

ويعرّف أنه هو ذلك الشخص المؤهّل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية، وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عيّنته، وعلى سبيل المثال مدقّق

حسابات الشركات المساهمة العامة، والذي يقدّم تقريره إلى الهيئة العامة التي عيّنته، أو إلى مجلس الإدارة والمساهمين (نجم ،2016).

وتعرّف الباحثة المدقّق الخارجي بأنه شخص ينتمي إلى مهنة لها معاييرها ولها أداة سلوك نهائية، ويطلب منه بذل العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداء عمله، وعليه أن يؤدي عمله باستقلال وحياد تامّ؛ حتى لا يتأثر رأيه بمواقف الآخرين، ويكون مستندًا إلى حكمه المهني، ويتوقع منه أن يؤدّي عمله بجودة إذا كان الضرر مصحوبًا بسوء نية؛ كأن تضاهي أعمال الآخرين، ويخالف القوانين المعمول بها، فقد يحكم عليه بالغرامة، أو السجن، أو كليهما.

2-2-8 حقوق المدقّق الخارجي

ويشير (Ilaboy & Okoye, 2015) إلى أنه يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسة للمدقّق في ما يلي:

1. حقّ طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلّات، والاطّلاع عليها للحصول على بيان معين، أو معلومة، أو تفسير نتيجة معنية، وحقّ الاطّلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
2. حقّ طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية حول عملية معنية من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى؛ لتوضيح أمر ما لم يصل المدقّق إلى تفسير مرضي له.
3. حقّ في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة السجلّات وفقًا للقوانين واللوائح، ووفقًا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحلية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية، إلى جانب ذلك فحص وتدقيق المجموعة المستندة من خلال المراجعة المستندية.
4. المدقّق له الحق في الجرد المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك التأكد.
5. حقّ مراجعة وفحص بقية أصول المؤسسة، وحقّ الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.

2-2-9 واجبات المدقّق الخارجي:

وأشار عبدالله (2017) إلىأن واجبات المدقّق يقصد بها: ما على المدقّق من التزامات لإنجاز عمله بشكل جيد:

1. يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها، وما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقّق من صحتها وسلامتها، وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها والتعاون مع محاسبي المؤسسة.
2. يجب على المراجع التحقّق من القيم المسجّلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريق تحقق الذي يراه مناسبًا لكل عنصر من هذه العناصر.
3. يجب على المدقّق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه، حتى يستطيع اختبار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم، ويغطّي معظم عمليات المؤسسة.
4. يجب على المدقّق أن يقدّم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:
   - معالجة الأخطاء التي تم اكتشافها وتوضيحها.
   - عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلًا، ما أمكن ذلك.
5. يجب على المدقّق التأكد، إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية، بأن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة، وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها، ووقّعت عليها.
6. على المدقّق فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبّر تعبيرًا صحيحًا عن القيم الحقيقة لعناصر الأصول والالتزامات، وبالتالي عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية.

2-3 التحريفات المالية ومعدّل دوران المحاسب القانوني:

2-3-1التحريفات المالية (الأخطاء والغشّ):

تكمن مسؤولية المدقّق في إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية المُقدّمة له، وهل تمثّل حقيقة الواقع المالي للمنشأة، وحتى يقوم المدقّق بإبداء رأيه في تلك القوائم، فإنه يتعيّن عليه التحقّق من عدم وجود أخطاء أو غشّ في البيانات المُقدّمة له، حيث إن هذه الأخطاء والغشّ تؤثر بشكل جوهري على صدق القوائم المالية وعدالتها. ومن الممكن أن يصل المدقّق إلى مؤشّرات خلال قيامه بعملية التدقيق؛ ما يثير شكوكه عن وجود حالة غشّ أو احتيال، وفي حال اكتشاف حالة الغشّ، وحتى لو لم تكن ذات تأثير جوهري، فإن من واجبه أن يرفع الأمر إلى الإدارة مع تقديم إرشاداته بخصوصه (Richar, SoumayaBenLetaifa& David, 2013).

إن احتمال وجود أخطاء بالمستندات السجلّات المحاسبية أمر بدَهي، يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعدّدة التي تمر بها البيانات بدءًا من تسجيل العملية المحاسبية، وانتهاءً بالقوائم المالية النهائية، والتي تنقل هذه البيانات بين أيدٍ كثيرة تقوم بالتسجيل، والترحيل، والترصيد، وإعداد ميزان المراجعة، وإجراء التسويات الجردية، وعرض نتائج العمليات المتعدّدة في الحسابات الختامية والقوائم المالية الأخرى(Al-Khaddash, AlNawas &Ramadan, 2013).

يتمثّل الغشّ في القيام بعمل، أو إجراء متعمد من أحد الموظفين، أو مجموعة من الموظفين، أو من الإدارة، أو من طرف ثالث، حيث يؤدي إلى تحريف البيانات المالية، وبالتالي فقد يشمل الأمور التالية:

1. التلاعب، أو التغيير، أو التزوير في الدفاتر السجلّات والوثائق.
2. إساءة استخدام الأصول.
3. عدم تسجيل بعض العمليات المالية.
4. تسجيل عمليات لم تحدث ولا يوجد أدلّة تؤيدها.
5. تطبيق السياسات المحاسبية بصورة خاطئة (Arens, Randal & Mark,2014).

ما الخطأ كما يرى كافي (2014) بأنه يشير إلى أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية مثل:

1. أخطاء حسابية أو كتابية في سجلّات تحت اليد، وفي المعلومات المحاسبية.
2. السهو، أو إساءة فهم الحقائق.

3. سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ويشير المطارنة (2009) إلى أنه يمكن تقسيم الأخطاء من الناحية المحاسبية إلى:

1. أخطاء الحذف أو السهو: وهي ناتجة عن عدم إثبات عملية بكاملها أو جزء منها بالدفاتر المحاسبية، وتنقسم إلى نوعين:

أ- السهو، أو الحذف الكامل: لا يؤثر في ميزان المراجعة؛ ما يجعل اكتشافه صعبًا، ولكن هذا لا يعني استحالة اكتشافه عن طريق التدقيق المستندي، وأسلوب المقارنات مع السنوات السّابقة، والمصادقات.

ب- السهو والحذف الجزئي: فعملية اكتشافه سهلة جدًّا؛ لعدم توازن ميزان المراجعة، وأن مراجعة عملية الترحيل كفيلة باكتشاف هذا الخطأ.

2. أخطاء ارتكابية: وهي ناتجة عن الخطأ في العمليات الحسابية (طرح، جمع، ضرب) أو في ترحيل الأرقام، أو ترصيد الحسابات، وتنقسم إلى نوعين:

أ- خطأ ارتكابي كليّ: وهو خطأ متساوٍ في طرف العملية، حيث لا يؤثر في ميزان المراجعة.

ب-خطأ ارتكابي جزئيّ: وهو خطأ في أحد طرفي العملية، ويؤثر في توازن ميزان المراجعة.

3. أخطاء فنيّة (المبادئ): وهذه الأخطاء تحدث نتيجة عدم الفهم (الخلط) بين المبادئ المحاسبية، وطرق تطبيقها، وقد تكون عمدية أو غير عمدية، مثال ذلك: الأخطاء التي تنتج عند التسجيل في دفتر اليومية دون اتّباع المبادئ المحاسبية، فالخلط بين المصروف الإيرادي والرأسمالي، وعدم احتساب إهلاك للأصول الثابتة، فمثل هذه الأخطاء لا تؤثر في توازن ميزان المراجعة؛ لذلك يجب على المدقّق بذل العناية المهنية حتى يستطيع اكتشافها عن طريق الرجوع إلى المستندات، وتحليل الأرقام، والمقارنة مع أرقام سنوات سابقة (الاستفسار من الموظفين).

4. أخطاء متكافئة (معوضة): وهو الخطأ الذي يعوض بعضه، بمعنى أن الخطأ المرتكب قد يحدث بنفس القيمة والاتجاه المعاكس؛ ما يؤدي إلى تكافؤ الخطأين، وهذا النوع من الأخطاء لا يؤثر في توازن ميزان المراجعة.

5. أخطاء كتابية: وهي ناتجة عن الترحيل:

أ- نفس المبلغ وفي نفس الجانب، ولكن لحساب آخر، وهذا النوع لا يؤثر في ميزان المراجعة.

ب-نفس المبلغ إلى نفس الحساب، ولكن بالجانب الخطأ، وهذه الحالة تؤثر في ميزان المراجعة.

أما أنواع التلاعب والاحتيال عبدالله (2017):

إن من يقوم بعملية الاحتيال يهدف إلى:

1. التلاعب بالدفاتر والسجلّات والحسابات لإخفاء سرقة، أو عجز، أو سوء استعمال، ويكون مدخل ذلك ضعف نظام الرقابة الداخلي، ويتم عن طريق:

أ- حذف، أو إخفاء عمليات معيّنة من الدفاتر والمستندات، مثل سرقة مبالغ نقدية تم قبضها من العملاء، ولم تتم إثباتها بالدفاتر على الإطلاق.

ب-إثبات عمليات وهمية (صورية) في الدفاتر، مثل: مدفوعات أجور عمال، أو مصاريف قرطاسيه واختلاس قيمتها.

ج- القيام بعمليات تلاعب وتزوير في الدفاتر والسجلّات.

د- التعمّد في تطبيق المبادئ المحاسبية والطرق المحاسبية بصورة خاطئة.

2. التلاعب بالدفاتر والسجلّات والحسابات بهدف تشويه الصورة نتيجة أعمال المنشأة والمركز المالي، وهذا النوع من الاحتيال يعدّ الأخطر على الإطلاق؛ كونه يتم بموافقة الإدارة نفسها وبتوجيهاتها.

ويشير (Ilaboy&Okoye, 2015) إلى أن عمليات الاحتيال التي تتم في المنشأة بشكل عام تُعزى إلى أحد الأسباب التالية:

1. الظروف الاقتصادية (المالية) السيئة لموظفين المنشأة.
2. وجود ضعف في كفاءة العاملين؛ ما يدفعهم للظهور بصورة أفضل.
3. الطمع والحصول على مكافأة وحوافز أفضل.

وبيّن عبدالله (2017) بعض الحالات أو الأحداث التي تزيد من خطورة الغشّ أو الخطأ:

أ- الإدارة مسيطر عليها من قبل شخص واحد (أو مجموعة صغيرة)، وليس هناك مجلس لجنة فعال للإشراف عليهم.

ب-وجود هيكل تنظيمي معقّد للمنشأة، ولا يوجد مسوّغ لهذا التعقيد.

ج- وجود فشل مستمر في تصحيح نقاط الضعف الرئيسة في الرقابة الداخلية، عندما يكون مثل هذا التصحيح عمليًا.

د- وجود نسبة عالية من التغييرات بين موظفي المحاسبة والمالية الرئيسيين.

هـ- وجود نقص مهم، ولفترة طويلة في موظفي قسم الحسابات.

و- وجود تغييرات متكرّرة في المستشارين القانونين، أو المدقّقين.

2-3-2 العوامل التي تحدّ من اكتشاف الأخطاء المهمة:

أشار (Krishnan, 2014) إلى وجود مجموعة من القيود تؤثر في مقدرة المدقّق في اكتشاف الأخطاء المهمة، وأن المراجعة تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد. إن التأكيدات المعقولة هو مفهوم يتعلق بأن القرائن وأدلّة الإثبات في المراجعة ضرورية لتمكين المراجع من الاستنتاج بأنه ليس هناك أي تحريف جوهري متعمد في التقارير المالية بشكل عام، ومع ذلك فإن هناك قصورًا ومحددات ملازمة للمراجعة تؤثر في قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية المتعمدة أو غير المتعمدة تنتج عن عدة عوامل، أهمها:

1. استخدام العيّنة في مجال التدقيق.
2. القيود الكامنة في أي نظام محاسبي ورقابي.
3. معظم أدلّة التدقيق مقنعة أكثر منها حاسمة.
4. تكوين رأى المدقّق من خلال التقدير الشخصي له.
5. وجود ظروف غير عادية تزيد من المخاطر.

إن دراية المدقّق وإلمامه بالأسباب وأنواع الأخطاء والغشّ غير كافٍ لمدقّق الحسابات، ما لم تتوفر لديه الدراية والإلمام الكافي بمواطن الأخطاء والغشّ لتساعده إلى حدّ كبير للقيام بعمله، حيث تمرّ البيانات والمعلومات المحاسبية بعدة مراحل خلال الدورة المحاسبية، ومن الممكن أن تتوفر عدة فرص لاحتمال الوقوع في الأخطاء أو الغشّ، حيث أشار (Albrecht,2018) إلى مواطن ارتكاب الأخطاء والغشّ ومجالاته:

1. مرحلة التسجيل في الدفاتر: هي إثبات عملية معيّنة في الدفاتر المحاسبية، مثل: اختلاس قيمة مبيعات وعدم إثباتها، أو أن يقوم المحاسب بإثباتها، أو أن يثبت عملية

تخصّ الفترة المالية السّابقة على أنها تخص الفترة المالية الحالية، أو أن يقوم بتحليل العملية المالية بطريقة خاطئة إلى طرفيها المدين والدائن.

2. مرحلة التجميع والترحيل: وتحصل عند القيام بعملية الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، وقد يقوم المحاسب بعملية ترحيل حساب إلى حساب آخر، أو ترحيل المبلغ الخطأ إلى الحساب، أو ترحيل المبلغ إلى الجانب الخطأ من الحساب نفسه.
3. مرحلة التلخيص وإعداد القوائم المالية: وهذه هي المرحلة الأخيرة من مراحل الدورة المحاسبية التي يمكن أن تحدث بها الأخطاء، ويمكن أن تأخذ الأخطاء أحد الأشكال التالية:

أ- إدراج مبالغ أو بنود غير صحيحة في القوائم المالية.

ب- حذف مبالغ أو بنود.

ج- إعطاء وصف غير كافٍ لبعض البنود.

2-3-3 مسؤوليّة كل من الإدارة والمدقّق في اكتشاف الأخطاء والغشّ:

1. مسؤوليّة الإدارة: إن مسؤولية منع الغشّ والخطأ واكتشافه، تقع على عاتق الإدارة، من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظام الرقابة الداخلية. إن تطبيق هذه النظم يقلل، ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الغشّ والخطأ.
2. مسؤولية المدقّق: لا يمكن أن يعدّ المدقّق مسؤولًا عن منع الغشّ والخطأ.

وأن إجراء التدقيق السنوي قد يكون مع ذلك رادعًا (Krishnan, 2014).

ومن هذا المنطلق، فإن خطة التدقيق التي يقوم مدقّق الحسابات بوضعها قبل البدء بعملية التدقيق وفق لمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها يمكن أن تتأثر باحتمال وجود أخطاء أو احتيال جوهري؛ ما يعني أن خطة المدقّق يجب أن تتغيّر إلى إجراءات تفيد في عملية الحصول على الأدلّة والقرائن المؤيدة لحالة الغشّ والاحتيال، حتى أن نطاق فحص المدقّق سوف يتأثر باحتمال وجود الأخطاء والغشّ في أن يقوم المدقّق بتوسيع نطاق الفحص (عبدالله ،2017).

ويشير نجم (2016) إلى أنه يمكن أن تكون الحالات التالية من الأسباب التي تؤدي إلى تزايد احتمالات التلاعب والغشّ بالنِّسبة لمدقّق الحسابات:

أ- أن لا تتصف الإدارة بالنزاهة والاستقامة والأمانة.

ب-وجود عمليات غير عادية في المنشأة.

ج- بعض الظروف والضغوط التي تؤثر في المنشأة محلّ الفحص.

د- وجود مشكلات تواجه المدقّق عند قيامه بالحصول على الأدلّة والقرائن الكافية.

ويقع على عاتق مدقّق الحسابات مسؤولية منع أو تقليل الأخطاء والغشّ عن طريق حثّ الإدارة في المنشأة على أن تلعب دورًا فعالًا في الحدّ من التلاعب.

2-3-4 معدّل دوران المحاسب القانوني:

يقصد بدوران المدقّق هو أن تقوم الوحدات الاقتصادية والشركات بتغيير مدقّقيها بعد قضائه مدة زمنية في العمل لديها، وتختلف تلك المدة من بلد لآخر حسب سياسة التغيير التي يتبنّاها البلد (Harold ,Roger &Laury ,2018).

أثار موضوع دوران المدقّق الكثير من الاختلافات في وجّهات النظر بين مؤيد للدوران ومعارض له، فيرى المؤيدون بالدوران أنه وسيلة لتحسين فعالية التدقيق وجودة التقارير المالية وغيرها، أما أنصار المعارضون للدوران فيجدون أن فعالية التدقيق سوف تعاني من فقدان للمهنية والشكوك المثارة حولها والألفة التي قد تنشأ بين المدقّق والزبون.

ومن المزايا التي ذكرت في مجال دوران المدقّق، أيضًا حسب (Krishnan, 2014) ما يأتي:

أ. إن التغيير الدوري للمدقّق يوفر رؤيا جديدة من قبل المدقّق يلقيها على النظام المحاسبي القائم ليكتشف ما به من أخطاء ومخالفات لم يستطع المدقّق السابق اكتشافها.

ب. إن المنافسة التي تحدث للحصول على المدقّقين بما تتطلّبه من شهرة وأتعاب أكبر ستشجع على المحافظة على أرفع المعايير والالتزام بها.

أما أبرز سلبيات دوران المدقّق وعيوبه فتتمثل (Harold ,Roger, Laury ,2018) في:

1. أن المدقّق الذي يعمل مع شركة الزبون يكون على معرفة واسعة للأعمال والصناعة التي يقوم بها الزبون، ويدعم قوله بأن هذا يساعد على ضمان تدقيق أفضل وأكثر موثوقية.

2. إمكانية إصدار تقارير مضلّلة: حيث إن فقدان الشركة لمدقّق قد تراكمت لديه المعرفة الواسعة حول عمليات الشركة وبيئة العمل والمخاطر التي تواجهها، واستبداله بمدقّق جديد ليس لديه ذات المعرفة يمكن أن يؤدي إلى إصدار تقارير مضلّلة.
3. انخفاض فعالية لجنة التدقيق: حيث إن تعيين واختيار المدقّق الخارجي من أهم صلاحيات ومسؤوليات لجنة التدقيق، إلا أن إلزامية التغيير لشركات التدقيق يجبر لجنة التدقيق على اختيار مدقّق ليس لديه الخبرة الكافية في الصناعة والمنطقة الجغرافية التي تمارس فيها الشركة أعمالها.
4. زيادة التكاليف: إن تغيير المدقّق الخارجي ينطوي على تكاليف كبيرة، سواء للزبون أو للمدقّق. وعملية طرح العطاءات والاختيار هي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتًا طويلًا. وما يكرس من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المدقّق الجديد في التعرّف على نظم المنظمة وإجراءاتها.
5. زيادة مخاطر فشل التدقيق: هناك دلائل تشير إلى أن القسم الأكبر من حالات فشل التدقيق يحدث أثناء السنتين: الأولى والثانية من تولي مهمة أي تدقيق، ويرجع ذلك إلى القدر الكبير من الوقت المطلوب لتكوين المعرفة الضرورية بالزبون، وضمان أن يكون أسلوب التدقيق فعالًا بصورة كاملة، خاصة في المنظمات الكبيرة والمعقّدة.

وتشير الباحثة إلى أن المزايا والسلبيات لمعدّل دوران المحاسب ينعكس بشكل مباشر على المنشأة، وعلى عملية التدقيق بشكل خاص، وهذا يولد تأثيرًا في عمليات التدقيق، خاصة القوائم المالية الكبيرة؛ ما يدفع الشركات إلى بروز معدّل الدوران لديها للحفاظ على جودة قوائمها ومعاملاتها المالية.

2-3-5 العوامل المؤثرة في دوران مدقّق الحسابات الخارجي:

إن تغيير مدقّق الحسابات الخارجي في الشركات قد يكون اختياريًّا أو إجباريًّا؛ فالتغيير يكون اختياريًّا بناء على رغبة المدقّق الخارجي، وقد يكون التغيير إجباريًّا يفرض على المدقّق من قبل إدارة الشركة، أو الهيئة العامة للمساهمة، ومن خلال استعراض الدّراسات السّابقة وأدبيات المحاسبة والتدقيق، ظهرت أن هناك بعض العوامل المؤثرة في تغيير المدقّق الخارجي، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات (Krishnan, 2014).

2- 3- 5- 1 عوامل التغيير المرتبطة بالشركات المساهمة:

هي العوامل التي تعدّ فيها الشركة أو إدارتها المحرك الأساس، وهي الطرف المسبّب في عملية تغيير المدقّق الخارجي، ومن هذه العوامل (Amba& Al-Hajeri,2013) ما يأتي:

1. تغيير إدارة الشركة: إن تغيير إدارة الشركة قد يكون سببًا في تغيير المدقّق الخارجي، وذلك برغبة الإدارة الجديدة في قطع أي صلة بالإدارة القديمة، أو رغبتها في تعيين مدقّق آخر مقرب لها، أو رغبتها في بث وتعزيز الثقة بقدراتها، أو الإتيان بمدقّق يسهل التعامل معه، وبالتالي يحقق كل رغباته.
2. رغبة إدارة الشركة في الحصول على خدمات إضافية: ترغب بعض الشركات في الحصول على خدمات إضافية أخرى غير خدمات التدقيق، مثل، مسك الدفاتر المحاسبية، والاستشارات، وخدمات تتعلق بضريبة الدخل، أو القيام بدراسات لصالح الشركة، فالمدقّق الذي لا يقدّم خدمات أخرى قد يدفع الشركة إلى تغييره.
3. رغبة إدارة الشركة في كسب الثقة: تعتقد إدارة الشركة بأن مجرد تغيير المدقّق الخارجي الحالي بمدقّق آخر، خاصة في ظل ظروف مالية أو قانونية غير جيدة، سيؤدي إلى إعطاء الثقة لها، وتحسين صورة الشركة ووضعها أمام المساهمين والأطراف الخارجية الأخرى، وهذا بدوره ينعكس على تحسين صورة الشركة في السوق.
4. رغبة إدارة الشركة في تركيز أعمال التدقيق: ترغب بعض إدارات الشركات في تركيز أعمال التدقيق للشركات التابعة لها لدى مدقّق واحد، وهذا ما يدعوها إلى تغيير المدقّق في بعض الشركات التابعة في سبيل توحيد تدقيق حساباتها لدى مكتب تدقيق واحد، حيث تستفيد إدارة الشركة من هذا التركيز في تحسين قدرتها على التعامل مع هذا المدقّق والحصول على خدمات مهنية متشابهة لجميع الشركات التابعة لها، بالإضافة إلى حصول الإدارة على عروض أتعاب أقل لتدقيق حساباتها، وازدياد قدرتها في التاثير في المدقّق في الحصول على ما تريد من آراء ومقترحات.
5. التغيير في الوضع المالي للشركة: إن الشركات التي تعاني من مشكلات في النقدية أو تدهور في وضعها المالي تكون أكثر ميلًا لتغيير مدقّقيها من الشركات ذات الوضع المالي الجيد؛ إذ تحاول الشركة المتعثرة أن تحسّن من وضعها وتعزيز الثقة بها من خلال اعتمادها على مدقّق جديد لن يستطيع كشف مواطن الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للشركة.

6. العلاقة الشخصية بين إدارة الشركة والمدقّق: تقوم بعض إدارات الشركات بتعيين مدقّقيها بناء على العلاقات الشخصية والاجتماعية التي لها، وقد تقوم بتغيير المدقّق لنفس هذه الأسباب، فهدف الشركة أن تعيّن مدقّقًا تستطيع أن تضغط عليه لتحقيق رغباتها، وأن تتدخل في سير عملية التدقيق ونتائجها، مع أن قواعد السلوك المهني تمنع استخدام علاقات القربى أو العلاقات الشخصية، إلا أن ذلك ما زال من عوامل التغيير المهمة في الكثير من حالات تغيير المدقّق.
7. حجم الشركة: إذا كان حجم عمليات الشركة صغيرًا نسبيًّا، فإنها تحتاج إلى مكاتب تدقيق صغيرة، أما في حالة زيادة حجم الشركة، من خلال عملياتها الاقتصادية وتعاملاتها، فإن ذلك يستدعي الحاجة إلى وجود لذلك، فإن هذا العامل يعدّ محفّزًا إلى تغيير مكتب تدقيق كبير للتعامل مع هذا التوسّع في العمليات.

2-3-5-2 عوامل التغيير المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني:

وهي العوامل المرتبطة بالتطبيق العملي لعملية التدقيق, والقائم بهذه المهمة وهو المدقّق الخارجي، وأنها ترتبط بالمعايير الواجب على المدقّقين اتّباعها في أدائهم لعملهم المهني، والقواعد التي يجب على المدقّق التمسك بها واحترامها؛ إذ إن الدافع العملي يبرز بعض التناقضات وعدم الالتزام في تطبيق هذه المعايير والقواعد؛ ما تنعكس على شخصية المدقّق واستقلاله، وعلى مستوى المهنة، ومن هذه العوامل، كما أشار إليها (Chelikani, & D'Souza,2014):

1. نطاق عمل المدقّق وإجراءاته:

قد تتدخّل بعض إدارات الشركات في تحديد نطاق عمل المدقّق، أو في إجراءات العمل التي يضعها لنفسه ضمن معايير التدقيق المتعارف عليها، فالمدقّق يعمل للحصول على الأدلّة والقرائن اللازمة في إجراءات تغيير الفحص التي يراها مناسبة لإنجاح عمله، وبالتالي فإن هذا التدخّل قد يفقد حياده ويكون سببًا بمدقّق آخر.

2. طرق العرض والإفصاح المحاسبي:

تحاول إدارات الشركات إخفاء بعض البيانات المالية، أو التلاعب بطريقة عرضها والإفصاح عنها، بهدف خداع قارئ هذه البيانات في سبيل تحسين صورة الشركة ووضعها

المالي، وإذا لم يقتنع المدقّق الخارجي والمكلّف من الهيئة العامة للمساهمين بأساليب الإدارة في العرض والإفصاح المحاسبي، فعليه أن يبيّن رأيه بصراحة بهذه الأساليب، وأن يذكر ويوضح أساليب العرض المناسبة، وأن يذكر ذلك، وهذه من العوامل التي تؤدي إلى الخلاف مع الشركة، وبالتالي تعمل الشركة على عزله.

3. الخلاف حول تفسير أو تطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية:

قد يحدث خلاف بين المدقّق وإدارة الشركة حول تفسير المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحكم تطبيقات العمليات المحاسبية ومنها: تقييم الأصول الثابتة، وتقييم المطلوبات، وتوقيت الاعتراف بالإيراد، فإذا لم يقتنع المدقّق بتطبيق أو تفسير توقيت الاعتراف بالمصاريف، وأسس تقييم المخزون والعمليات المحاسبية وفقًا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، سوف يقوم بإظهار ذلك، على أن هناك تحفّظات في تقريره بهذا الخصوص؛ ما يكون سببًا في تغيير المدقّق.

4. إصدار تقرير متحفّظ أو الامتناع عن إبداء الرأي:

إن المدقّق الذي يقوم بإصدار تقرير متحفّظ أكثر عرضة لخطر التغيير من إدارة الشركة؛ فالمدقّق الذي لا تستطيع الإدارة التوصّل معه إلى حلّ مرضٍ لمعالجة التحفّظات حول البيانات المالية للشركة، لا بدّ من أن يقوم المدقّق بإظهار هذه التحفّظات في تقريره، وهذا ما لا ترغب فيه إدارة الشركة، وبالتالي تسعى إلى تغييره.

5. عدم الاتفاق حول أتعاب المدقّقين:

تسعى بعض الشركات إلى التفاوض مع المدقّق حول أتعابه، ومحاولة الحصول على مدقّق ذي أتعاب أقل، وهذا ما يؤثر في استقلاليته، فإذا رفض المدقّق الحالي تخفيض أتعابه، فقد يؤدي إلى تغييره.

2-3-5-3 العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق:

وتمثل العوامل المحيطة بظروف مكتب التدقيق وقدرته على تغطية حاجات العملاء، ومن هذه العوامل، كما أشار إليها كل من: (Christensen, Omer, Shelley & Wong, 2015):

1. جودة أعمال مكتب التدقيق:

إن جودة أعمال التدقيق التي يقدّمها مكتب التدقيق والسرعة في إنجازه للخدمات التدقيقية والخدمات الأخرى التي يستطيع المكتب توفيرها، تقلّل من خطر تغييره، وعلى مكتب التدقيق أن يقنع العميل بأهميّة الخدمات التي يقدّمها له حتى يحافظ على بقائه واستقراره في الشركة.

2. حجم مكتب التدقيق:

يتم إسناد مهمة التدقيق من قبل العملاء إلى مكاتب التدقيق الكبيرة؛ بسبب قدرتها على توفير الخدمات التدقيقية والاستشارات والخدمات الأخرى المرافقة أكثر من المكاتب الصغيرة، وعادة ما تقوم المكاتب الكبيرة بتدقيق الشركات الكبيرة التي تتصف بالاستقرار والثبات، لذلك يتعرض أصحاب مكاتب التدقيق الصغيرة لخطر التغيير بصورة أكبر من مكاتب التدقيق الكبيرة.

3. شهرة مكتب التدقيق:

ترغب بعض الشركات في التعامل مع مكاتب التدقيق المشهورة ذات السمعة الطيبة، وتسعى إلى الإبقاء في التعامل معها؛ لأنه مجرد التعامل مع هذا المكتب يعطي المصداقية ويعزز الثقة بالشركة وإدارتها، وهذا يعطي مصداقية للقوائم المالية الخاصة بالشركة.

4. طول فترة مكتب التدقيق مع الشركة:

إن بقاء مدقّق الحسابات لمدة طويلة مع الشركة يولّد معرفة عميقة في معلوماتها وأسرارها، فإذا أرادت الشركة أن تبتعد عن التطبيق السليم لمسك دفاترها، فمن السهل على المدقّق اكتشاف ذلك، وهذا ما يدفع، بعض الأحيان الشركات، إلى تغيير مدقّقيها.

2-4 الدّراسات السّابقة:

سيتم تناول الدّراسات السّابقة ذات العلاقة بموضوع الدّراسة مرتبة تنازليًّا حسب السنة:

2-4-1 الدّراسات العربية:

أجرى جبران (2014) دراسة بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجّهه نظر المحاسبين القانونيين في اليمن".

هدفت الدّراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات في اليمن من وجّهه نظر المحاسبين القانونيين، من أجل تحسين جودة مراجعة الحسابات بها، واستخدمت

الدّراسة المنهج الوصفي المسحي من خلال أداة الدّراسة (الاستبانة)، وطبّقت الدّراسة على العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في اليمن، والتي بلغ مجموعها (113) مكتبًا، واستخدم الأسلوب الإحصائي التحليلي من خلال برنامج (SPSS)، وتوصّلت الدّراسة إلى عدّة نتائج، حيث أنه من أهم العوامل التي تؤثر في جودة عملية المراجعة، والتأهيل العلمي، والخبره العملية التي يتمتّع بها أعضاء مكتب المراجعة، وقد أوصت الدّراسة بالاهتمام العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة، مع ضرورة مواكبة التطورات الحدّيثة بالمهنة.

أجرى عبدالرحمن (2015) دراسة بعنوان "التغيير الإداري للسياسات المحاسبية – الآثار والدوافع والمعالجة: دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية".

تناولت الدّراسة مُشكلة الآثار والدوافع والمعالجة للتغيير الإداري للسياسات المحاسبية، وهدفت الدّراسة إلى اختبار تأثير التغيير الإداري للسياسات المحاسبية في كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، ومعرفة الدوافع الاقتصادية والبيئية التي تؤثر في سلوكية الإدارة لتغيير السياسات المحاسبية، ومعرفة العوامل التي تؤثر في رأي المراجع حول تغيير السياسات المحاسبية، ودراسة حوكمة الشركات، واختبار أثرها في الحدّ من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لاختبار متغيّرات الدّراسة، والتي كان من ضمنها معرفة العوامل التي تؤثر في رأي مراجع الحسابات الخارجي، وطبّقت الدّراسة للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، والتي بلغ مجموعها (90) شركة، واستخدم الباحث الأسلوب الإحصائي التحليلي من خلال برنامج (Spss)، وتوصّلت نتائج الدّراسة إلى أن العوامل المؤثرة في رأي المراجع تتمثل في التقويم غير الصحيح لنظام الرقابة الداخلية، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة، والمنافسة بين المراجعين الخارجيين للحصول على عملاء جدد أو المحافظة على العملاء القدامى، وخوف المراجع من استبداله، والأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي، وطول فترة بقاء المراجع الخارجي مع عميله، وقد أوصت الدّراسة بالاهتمام العلمي والمهني والخبرة العملية الكافيه للعاملين في للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية مع ضرورة مواكبة التطورات الحدّيثة بالمهنة.

أجرى مشتهي (2016) دراسة بعنوان "تحليل العلاقة بين معدّل دوران المدقّق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقّق الحسابات الخارجي".

هدفت الدّراسة إلى التعرّف على تأثير معدّل دوران المدقّق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، وتحليل أثر هذه العلاقة في رأي مدقّق الحسابات الخارجي، كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية الملائمة، وتكوّن مجتمع العيّنة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، والتي بلغت (38) شركة، واستخدم الباحث الأسلوب الإحصائي. ولتحقيق أهداف الدّراسة قدرت العلاقة من خلال اختبار (Regression logistic)، حيث إن بيانات الدّراسة عبارة عن (Pooled Data Regression)، وهي عبارة عن بيانات مقطعية (Data Section Cross) لـ (38) شركة، خلال سلسلة زمنية ممتدة من عام (2006 – 2011) (data Series Time)، وأظهرت نتائج الدّراسة وجود علاقة طردية بين معدّل دوران المدقّق وجودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المدقّق الخارجي والشركة– محل التدقيق– تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات، كما تبيّن، أيضًا أن طول الفترة التعاقدية للمدقّق الخارجي مع الشركة محلّ التدقيق تسهم في توجّه المدقّق نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف)، بغض النظر عن جودة عملية التدقيق، باعتبار أن تقارير المدقّق مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة الخدمة المُقدّمة، وقد أوصت الدّراسة بضرورة العمل على إصدار تشريعات ملزمة من قبل هيئة سوق رأس المال تلزم بها الشركات المساهمة العامة المدرجة على التدوير الإجباري للمدقّق الخارجي كل فترة زمنية معيّنة، لما لذلك من أثر على تحسين استقلاليته وجودة الخدمات المؤداة. كما أوصت الدّراسة أيضًا بضرورة العمل على إيجاد مجلس إشرافي للشركات المساهمة يتولّى الإشراف على أعمال المدقّق الخارجي في تدقيق الشركات المساهمة العامة على نظير (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية.

دراسة النوايسة (2016) وهي دراسة بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات الخارجيين في الأردن".

هدفت الدّراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيّرات الدّراسة

البالغة خمسة متغيّرات مستقلة، وبيان أثرها في جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لاختبار متغيّرات الدّراسة، وتكوّن مجتمع العيّنة من (62) مدقّقًا تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل (314) مدقّقًا مزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية 2004، واستخدم الباحث الأسلوب الإحصائي التحليلي من خلال برنامج (Spss)، وتوصّلت الدّراسة إلى أن المدقّقين يدركون أهميّة جودة التدقيق (20.80 %)، وأن أكثر ما يؤثر في جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق (4.74%)، في حين أن أقل ما يؤثر (6.64 %) في جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية في جودة التدقيق في ما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل، واختتمت الدّراسة ببعض التوصيات الموجّهة إلى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والمدقّقين أنفسهم بهدف تحسين الأداء.

دراسة الحلبي (2016) بعنوان "دور مدقّق الحسابات الخارجي في الحدّ من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدّراسة إلى الوقوف على طبيعة هذه الأساليب، وبيان مدى مبادرة مدقّقي الحسابات الخارجيين في الأردن إلى القيام بالإجراءات التدقيقية اللازمة للحدّ من تلك الأساليب لتحقيق مصداقية البيانات المالية المنشورة، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّنت العيّنة العشوائية من (60) فردًا من الفئات المحددة، وتوصّلت نتائج الدّراسة إلى أن التحدّي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البُعد الفني للمحاسبة، وإنما يتجاوزه إلى البُعد الأخلاقي للمحاسبين، وهو أكثر خطورةً على مستقبل مهنة المحاسبة، وأن موظفي الشركات ومدقّقي الحسابات– عيّنة الدّراسة– يرون أن لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثيرًا مرتفعًا في مصداقية القوائم المالية، بينما يرى المحللون الماليون أن تأثيرها متوسط، وأظهرت مقاييس اختبار الفرضيات وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عيّنة الدّراسة تجاه تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، وأوصت الدّراسة بضرورة أن يُولي المدقّقون الخارجيون– عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات

المساهمة العامة– جميع عناصر ومكوّنات القوائم المالية الاهتمام الكافي؛ للتعرّف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها، وضرورة قيام ديوان المحاسبة وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بتنظيم دورات تدريبية للمدقّقين لمتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة، والتدقيق الدولية، وممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحدّ من آثارها، من خلال استعراض تجارب الدول والشركات ومكاتب التدقيق في هذا المجال.

أجرى جوليس (2016) دراسة بعنوان "أثر عوامل تغيير مدقّق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات والعملاء في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان المالي".

هدفت هذه الدّراسة إلى التعرّف إلى أثر عوامل تغيير مدقّق الحسابات الخارجي في جودة التدقيق من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات، والمديرين، والمديرين الماليين، والعاملين في القسم المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان المالي، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لاختبار متغيّرات الدّراسة، وتكوّن مجتمع الدّراسة من مدقّقي الحسابات الخارجيين المزاولين لمهنة التدقيق، ومن الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان المالي، وتم اختيار عيّنة عشوائية بسيطة من مجتمع الدّراسة، وتكوّنت عيّنة الدّراسة من (174) فردًا ممن يعملون في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان المالي ومدقّقي حساباتهم الخارجيين، حيث تم توزيع (174) استبانة على عيّنة الدّراسة، وتم استرجاع (166) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، وتم استبعاد ست استبانات لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، ولعدم اكتمال الإجابات والمعلومات فيها، وأظهرت نتائج الدّراسة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل تغيير مدقّق الحسابات الخارجي في جودة التدقيق من وجّهة نظر أفراد عيّنة الدّراسة، ويوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل تغيير مدقّق الحسابات الخارجي المتعلّقة بكل من: العميل نفسه، والمدقّق نفسه في جودة التدقيق، وقد أوصت الدّراسة بالاهتمام بعوامل تغيير مدقّق الحسابات الخارجي في جودة التدقيق من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات، والمديرين، والمديرين الماليين، والعاملين في القسم المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان المالي.

أجرى المومني وشويات (2017) دراسة بعنوان "قدرة المدقّق على اكتشاف مؤشّرات الشكّ باستمرارية العملاء".

هدفت هذه الدّراسة إلى التعرّف على مدى قدرة المدقّق على اكتشاف مؤشّرات الشكّ باستمرارية العملاء عند تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة في الأردن، ومدى التزام مدقّقي الحسابات القانونيين في الأردن بمعيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بالاستمرارية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لاختبار متغيّرات الدّراسة، وتكوّن مجتمع العيّنة من مدقّقي الحسابات القانونيين الأردنيين، وبلغ عددهم (284) مدقّقًا، حيث تمَّ اختيار عيّنة عشوائية مُكوّنة من (142) مدقّقًا بنسبة (50%) من مجتمع الدّراسة، وتم توزيع (142) استبانة على مدقّقي الحسابات القانونيين، استرد منها (102) استبانة، بنسبة استجابة بلغت (71%)، وبعد الحصول على البيانات اللازمة أظهرت النتائج استطاعة مدقّق الحسابات القانوني في الأردن تحديد مؤشّرات الشك الماليَّة التي تؤثر في استمرارية العملاء بنسبة (76%)، وأن أكثر هذه المؤشّرات أهميّة، من وجّهة نظر المدقّقين عيّنة الدّراسة، كانت الخسائر المتكرّرة من العمليات التشغيلية. أن مدقّق الحسابات القانوني في الأردن يستطيع تحديد مؤشّرات الشكّ التشغيلية التي تؤثر في استمرارية العملاء بنسبة (73.4%)، وأن أكثر هذه المؤشّرات أهميّة، من وجّهة نظر المدقّق، كانت فقدان سوق، أو امتياز، أو مورد رئيس. وخلُصت الدّراسة إلى أن المدقّق القانوني الأردني يلتزم بتحديد مؤشّرات الشك التي تؤثر في استمرارية العملاء، والتنبية عليها، وبذل العناية المهنية اللازمة لاكتشافها، سواء كانت المؤشّرات مالية، أو تشغيلية، أو المؤشّرات الأخرى، وذلك بدرجة عالية، من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات.

أجرى الأمين (2017) دراسة بعنوان "العوامل المؤثرة في تغيير مدقّق الحسابات الخارجي من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات دراسة ميدانية في البيئة السورية":

هدفت هذه الدّراسة إلى التعرّف إلى أسباب تغيير مدقّق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة السورية من وجهة نظر مدقّقي الحسابات الخارجيين أنفسهم، وللتأكد من أن التغيير يتم بشكل قانوني وليس حسب الأهواء الشخصية، وأن المدقّق يقوم بعمله دون وجود أي ضغوط أو تدخّلات، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدّراسة عينينة الدّراسة التي تتكون من المدقّقين الخارجيين، حيث بلغ عددهم (60) مدقّقًا، وأظهرت نتائج

الدّراسة أن الأسباب المرتبطة بالشركة محلّ التدقيق (العميل) تؤدي إلى تغيير المدقّق الخارجي، كما أظهرت النتائج أن الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقّق الخارجي، وأن الأسباب المرتبطة بمكاتب التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقّق الخارجي، وبيّنت النتائج أن تغيير المدقّق الخارجي لا يؤثر في نتائج أعمال الشركة (الأرباح)، وقد أوصت الدّراسة بضرورة القيام بإجراء دراسات أخرى حول أسباب تغيير المدقّق الخارجي من وجهة نظر أطراف أخرى، كالبيئة العامة للمساهمين، وإدارات الشركات، ومكاتب التدقيق... واحتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر في الحسابات، وزيادة وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الرقابة على المدقّقين ومكاتب التدقيق.

دراسة الرجبي وعلقم (2017) بعنوان "عوامل تغيير مدقّق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية – دراسة ميدانية".

هدفت الدّراسة إلى التعرّف على عوامل تغيير مدقّق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، واختبارها من وجهة نظر المدقّقين الخارجيين الذين تم تغييرهم في تلك الشركات، والإدارة في الشركات المساهمة العامة التي جرى فيها التغيير. واستخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدّراسة عينينة الدّراسة التي تتكون من المدقّقين الخارجيين، حيث بلغ عددهم (60)، وأظهرت نتائج الدّراسة وجود عوامل مرتبطة بالشركة، وبتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، وبمكتب التدقيق، تؤثر في تغيير مدقّق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدقّقي الحسابات، وعوامل مرتبطة بالشركة وبمكتب التدقيق تؤثر في تغيير مدقّق الحسابات الخارجي، أما العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني فإنها تؤثر في تغيير مدقّق الحسابات الخارجي من وجهة نظر إدارة الشركات، كما أوصت الدّراسة بأنه لا بدّ من أن توفر القوانين والتشريعات الحماية الكافية للمدقّق الخارجي كي يبدي رأيه بصراحة في إدارة الشركة محلّ التدقيق، فإذا ما كانت تلك الإدارة هي المسيطرة على البيئة العامة للمساهمين في الشركة.

أجرى التميمي (2018) دراسة بعنوان "أثر عدم تبنّي الدوران الإلزامي للمدقّق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء- دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية".

هدفت الدّراسة إلى بيان ماهية معدّل دوران المدقّق الخارجي الإلزامي وطبيعته، ومزاياه وعيوبه، والآراء المؤيدة والمعارضة له، وكذلك معرفة أثر دوران المدقّق الخارجي الإلزامي في جودة التدقيق في الشركات، وقد ركّزت الدّراسة في جانبها التطبيقي على تحليل أثر دوران المدقّق الخارجي الإلزامي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء من خلال استقصاء جرى لعيّنة مختارة من المدقّقين العاملين في شركات التدقيق العراقية، وقد تمحورت إشكالية من خلال التساؤل: هل تؤثر مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقّق الخارجي في جودة عملية التدقيق وتعزيز عملية اكتشاف الأخطاء، كما سعت الدّراسة في جانبها التطبيقي إلى اختيار عيّنة من مدقّقي الحسابات الذين يقومون بتدقيق حسابات الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وكان عددهم (54) مدقّق حسابات، وذلك لاختبار مستوى جودة التدقيق، ومن خلال استمارة تنظيم استقصاء، وقد توصّلت الدّراسة إلى مجموعة من الاستنتاج، كان أهمها: أن الدوران الخارجي للمدقّق يعدّ وسيلة لتعزيز الاستقلالية والجودة بسبب منع توطد العلاقة بين المدقّق والإدارة؛ إذ إنه يجب التمييز بين شركات التدقيق الموجّهة نحو سوق رأس المال، وشركات التدقيق غير الموجّهة نحو سوق رأس المال، وأن من العوامل التي تفقد المدقّق الخارجي موضعيته واستقلاله هي عدم ممارسة الشكّ المهني في عملية التدقيق، وهذا ينتج عادة من طول المدة التي يقضيها المدقّق في المكان نفسه، وفي هذه الحالة يصبح ذا نظرة غير متجدّدة، ولا يتوصّل إلى أدلّة جديدة كافية بخلاف ما توصّل إليه في الماضي، وقد أوصت الدّراسة بضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق، ومنها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، بتحديد مدّة ارتباط المدقّق بالزبون، حيث لا تزيد مدّة الارتباط على الخمس سنوات، والتأكيد على دوران المدقّق لتحسين جودة التدقيق من خلال المحافظة على استقلالية مدقّقي الحسابات؛ إذ إن طول مدّة ارتباط المدقّق بالزبون يؤثر سلبًا في جودة التدقيق، كما أوصت بضرورة أن يمارس المدقّق الخارجي الشكّ المهني عند تدقيق حسابات الزبون، والذي يتطلّب منه استخدام الاستجواب العقلي، وعدم قبول الأشياء كحقائق مُسلّم بها، وأن المدقّق الذي يفقد

هذه الصفة (الشك المهني) يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر في الحسابات.

أجرى النعسان (2018) دراسة بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات الخارجيين".

هدفت هذه الدّراسة إلى التعرّف على العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات الخارجيين، واعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة علمية محكمة وتوزيعها على عيّنة الدّراسة، وتكوّن مجتمع العيّنة من عيّنة عشوائية مؤلفة من (80) مفردة. وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عيّنة الدّراسة، وتم استرداد (52) استبانة، وأظهرت نتائج الدّراسة وجود عدّة عوامل لها تأثير إيجابي كبير في جودة تدقيق الحسابات، ومنها العوامل المتعلّقة بمكتب التدقيق، وفريق العمل، والكفاءة المهنية، والتأهيل العلمي للمدقّق، وتوفر الموضوعية والاستقلالية، وعوامل متعلّقة بأتعاب التدقيق، وقد أوصت الدّراسة بضرورة محافظة مدقّق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية؛ لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية بجودة عالية، وبضرورة تعريف مدقّقي الحسابات بأهميّة جودة التدقيق؛ لما له من أثر إيجابي على الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتحقيق تطلّعات الطرف المستفيدة من التقرير من تحقيق أعلى مستوى جودة.

أجرى الحاج (2018) دراسة بعنوان "دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الداخلي وزيادة الثقة في التقارير المالية".

وتناولت هذا الدّراسة دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الداخلي وزيادة الثقة في التقارير المالية، وتمثّلت مُشكلتها في بعض التساؤلات، منها: هل هناك علاقة بين لجان المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي؟ وهل هناك عالقة بين لجان المراجعة والثقة في التقارير المالية؟ وتكمن أهميّة الدّراسة في الدور المهم والمحوري الذى تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي، وبالتالي زيادة موثوقية التقارير المالية. وهدفت الدّراسة إلى التعرّف على الخصائص التي يتمتع بها أعضاء لجان المراجعة، ودراسة معرفة العلاقة بين لجان المراجعة واستقلالية المراجع الخارجي، ودراسة معرفة العلاقة بين لجان المراجعة والثقة في التقارير المالية، واتّبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل الظاهرة ووصفها،

والمنهج الاستقرائي والاستنباطي لاختبار مجال الدّراسة وكشف الفجوة المعرفية، **وتكوّن مجتمع العيّنة** من أخذ عيّنة عشوائية مؤلفة من (80) مفردة، وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عيّنة الدّراسة. ولقد توصّل الباحث إلى مجموعة من النتائج، من أهمها: وجود لجان مراجعة بالمصارف يساعد على استقلالية المراجع الخارجي، كما أن استقلال أعضاء لجان المراجعة عن الوحدات التنفيذية يزيد الثقة في التقارير المالية، وأوصت الدّراسة بضرورة محافظة مدقّق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية؛ لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية بجودة عالية، وبضرورة تعريف مدقّقي الحسابات بأهميّة جودة التدقيق؛ لما له من أثر إيجابي على الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتحقيق تطلّعات الطرف المستفيدة من التقرير من تحقيق أعلى مستوى جودة.

أجرى الجمهودي (2019) دراسة بعنوان "دور العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية فى تحسين حوكمة الشركات المصرية دراسة ميدانية".

تناقش هذه الدّراسة جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث المفهوم والأهميّة والعوامل المؤثرة فيها، وأثر تلك العوامل في دعم حوكمة الشركات المصرية، وقد تناولت الباحثة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية بأبعادها المختلفة، وهي: (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، والعوامل المرتبطة بفريق المراجعة، والعوامل المرتبطة بعميل المراجعة)، كمتغيّرات مستقلة، وجودة عملية المراجعة الخارجيه كمتغير وسيط، وحوكمة الشركات كمتغير تابع ، وقد اعتمدت الباحثة على قائمة استقصاء لتحليل آراء كل من الأكاديميين بكليات التجارة، والمراجعين الخارجيين، والمراجعين الداخليين، ولجان المراجعة، باعتبارهم بعض أطراف حوكمة الشركات، وتكوّن مجتمع العيّنة من الأكاديميين بكليات التجارة، والمراجعين الخارجيين، ولجان المراجعة، باعتبارهم بعض أطراف حوكمة الشركات، وقد تم توزيع (100) قائمة استقصاء، وقد تم استلام (83) قائمة صالحة للتحليل بنسبة (83%)، وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة الخارجية المتمثلة في العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، والعوامل المرتبطة بفريق المراجعة، والعوامل المرتبطة بعميل المراجعة، وبين تدعيم حوكمة الشركات المصرية.

دراسة عطوة وعبد (2019) بعنوان "دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحاكمية المؤسسية في الحدّ من إدارة الأرباح".

هدفت هذه الدّراسة إلى معرفة دور المتغيّرات المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي، والمتغيّرات المرتبطة بالحاكمية المؤسسية في الحدّ من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في سوق عمّان المالي، واستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع العيّنة لأجل تحقيق أهداف الدّراسة بالرجوع إلى التقارير المالية السنوية لعيّنة من الشركات يبلغ عددها (22) شركة، وذلك خلال الفترة الممتدة من عام(2111–2112). واستخدمت الدّراسة الأسلوب الإحصائي تحليل الانحدار المشترك (E-Views). (Pooled) برمجية باستخدام (Data Regression) ، وأظهرت نتائج الدّراسة وجود ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح في جميع الشركات الصناعية والخدمية عيّنة الدّراسة، وفي مختلف سنوات الدّراسة الممتده خلال الفترة (2011–2014)، كما توصّلت الدّراسة إلى وجود أثر سلبي ذي دالة إحصائية لحجم مكتب التدقيق، ولنوع تقرير المدقّق على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات عيّنة الدّراسة.

أما بالنِّسبة لفترة إصدار تقرير المدقّق، وتغيير المدقّق، وأتعاب التدقيق، فكان لها أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات عيّنة الدّراسة. كما توصّلت إلى وجود أثر إيجابي ليس ذا دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات عيّنة الدّراسة. وكان لعدد الأعضاء المستقلين وللجمع بين منصبي المدير العام ورئيس مجلس الإدارة أثر سلبي ليس ذا دلالة إحصائية على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات عيّنة الدّارسة. وتوصّلت أيضًا إلى تركّز الملكية على ممارسة إدارة الأرباح في إلى وجود أثر سلبي لنسبة ملكية الإدارة ولمعد الشركات عيّنة الدّراسة، وأوصت الدّراسة بالكثير من التوصيات، منها قيام الجهات الرقابية ممثلة بهيئة الأوراق المالية بإلزام الشركات بتسليم تقاريرها بإيقاع العقوبات القانونية والمالية على الشركات المخالفة في الفترة المنصوص عليها قانونيًّا، وقيام الجهات التشريعية والرقابية بإصدار قانون يلزم بالتفتيش المستمر على مكاتب التدقيق المرخصة؛ للتحقّق من التزامها بالقوانين والمعايير المهنية.

2-4-2 الدّراسات الأجنبية:

أجرى كاميرون وآخرون (Cameran, et. al., 2013) دراسة بعنوان" Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: evidence From the Italian setting "

هدفت الدّراسة إلى التعرّف على أثر تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الحدّ من استخدام الإدارة للبدائل المحاسبية، وقد اعتمدت الباحثون على التحليل الوصفي المسحي، وتكوّن **مجتمع العيّنة** من (1184) شركة إيطالية غير مالية مدرجة في بورصة (ميلانو) للأوراق المالية، خلال الفترة الممتدة من(1985-2004)، وتوصّلت الدّراسة إلى أنه يوجد علاقة طردية بين فترة ارتباط المراجع، وجودة المراجعة من خلال قدرة المراجع على اكتشاف ومنع استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة، حيث قام الباحثون بإجراء الدّراسة عن طريق تقسيم فترة ارتباط المراجع التي يسمح بها القانون، وهي تسع سنوات، إلى ثلاث مراحل، كل مرحلة تتكوّن من ثلاث سنوات، وتبيّن أن جودة المراجعة تكون في أعلى مستوياتها خلال المرحلة الثالثة؛ أي في السنوات الثلاثة الأخيرة من فترة الارتباط؛ ما يعني أنه كلما زادت فترة ارتباط المراجع بالعميل، أدّى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة، ومن ثم الحدّ من استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في تحريف بياناتها المالية، وقد أوصت الدّراسة بضرورة قيام ارتباط المراجع وبين جودة المراجعة من خلال قدرة المراجع على اكتشاف ومنع استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

أجرى(Gregory and Collier,2014) دراسة بعنوان "An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditors Independence "

هدفت الدّراسة إلى معرفة العلاقة بين أتعاب عملية التدقيق، وتغيير مدقّق الحسابات الخارجي. وقد أجريت على عيّنة مؤلفة من (399) شركة بريطانية من الشركات الأعضاء في "Index Share All Times Financial ." ، وقد اعتمدت على التحليل الوصفي المسحي، وأظهرت نتائج الدّراسة وجود علاقة عكسية بين أتعاب عممية التدقيق، وتغيير مدقّق الحسابات الخارجي، وبيّنت أن معدّل انخفاض أتعاب عملية التدقيق له علاقة بطبيعة تغيير مدقّق الحسابات الخارجي؛ أي أنه إذا رغب مدقّق الحسابات الخارجي في تغيير نفسه بناء على طلبه (اختياري)، فإن ذلك لن يؤدي إلى انخفاض أتعاب عملية التدقيق، بينما إذا تم التغيير بناء على رغبة الإدارة (بشكل إجباري) أدى ذلك إلى انخفاض أتعاب عملية التدقيق، وأظهرت الدّراسة،

أيضًا عدم وجود تأثير واضح لزيادة درجة الخطورة في الشركة الناتجة عن زيادة ديونها، أو غيرها من الأسباب على أتعاب عملية التدقيق، بالإضافة إلى أن الشركات ذات الربحية العالية تكون أقل عرضة لتخفيض أتعاب عملية التدقيق منها في الشركات ذات الربحية الدنيا.

أجرى(Chen,2014) دراسة بعنوان " The fraudulent financial reporting characteristics of the computer industry"

هدفت الدّراسة إلى التعرّف على خصائص الإبلاغ المالي المضلّل في شركات صناعة الحاسوب من خلال العمل والتحليل الجماعي لجميع المعطيات، وتكوّنت العيّنة من(52) شركة من شركات صناعة الحاسوب في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد اعتمدت الدّراسة على التحليل الوصفي المسحي، وأظهرت نتائج الدّراسة أن بعض الشركات في عيّنة الدّراسة قد تمكّنت من زيادة هامش الربح والعائد على الأصول، كما خفضت تدفقاتها النقدية على الرغم من الانخفاض الملحوظ في مبيعاتها الآجلة باستخدام بعض أساليب المحاسبة الإبداعية، وخلصت الدّراسة إلى أن من مظاهر التضليل الأخرى عدم تناغم إيرادات المبيعات والمدينين، ومخزون آخر المدّة مع مجموع الأصول، وأن النِّسب المالية تظهر ضعف الموقف المالي للشركة والمخاطر التي تواجهها على الرغم من تحسّن صورة الدخل.

أجرى (Constantinides, 2014) دراسة بعنوان Auditors' Bankers' and Insolvency Practitioners' "Going-Concern" Opinion logit model "

هدفت الدّراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في قرارات الرأي حول الاستمرارية من قبل المدقّقين الممارسين، ومديري البنوك، والشركات التي أفلست. كما هدفت إلى دراسة تأثير العوامل الأخرى (السلوكية) التي تؤثر في قرار الرأي حول الاستمرارية. وقد اعتمد الباحث على التحليل الوصفي المسحي، وتكوّن مجتمع العيّنة من (300) مدقّق، و(300) مفلس، ومدير بنك للفروع الرئيسة في (Midlandes)، و(Yorkshire)، بالإضافة إلى (London)، تم توزيع استبانة عليهم، وتكوّن الأسلوب الإحصائي من نموذج الانحدار اللوجستي (logistic regression model). وأظهرت نتائج الدّراسة أن مؤشّرات الشك المالية هي التي تؤثر في قرارات المدقّقين، وأن المؤشّرات غير المالية ليست مهمة. كما أظهرت أن من الأحداث المهمة التي تؤدي إلى التحفّظ في التقرير هي تعيين المصفي، فلذلك يتحفّظ المدقّقون في النهاية، والدعاوى القضائية، وعجز في سداد القرض، وهذه المتغيّرات قد استعملت في نموذج الانحدار اللوجستي، والذي بين أن

(95%) صنَّفت، بشكل صحيح، أن الشركة غير مستمرّة. كما أظهرت الدّراسة أنه لا يمكن معرفة فيما إذا كان قرار الرأي حول الاستمرارية صحيحًا، وقد أوصت الدّراسة بضرورة قيام تحديد المؤشّرات التي تعكس مدى قدرة العميل على الاستمرار.

أجرى (Okoye& Ilaboya,2015)، دراسة بعنوان Relationship between Audit Firm Size, Non-Audit Services and AuditQuality "

هدفت الدّراسة إلى البحث في العالقة بين حجم شركة تدقيق الحسابات والخدمات غير التدقيقية، وجودة تدقيق الحسابات في (نيجيريا)، على خلفيّة الأزمة المالية العالمية. كما وركّزت على دراسة العلاقة بين أتعاب مدقّق الحسابات ومدى استقلاليته، وجودة التدقيق. قامت الدّراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأكثر مناسبة لغرض الدّراسة، وقد استهدفت الدّراسة البنوك التجارية المدرجة في سوق الأسهم في بورصة نيجيريا، وشملت عيّنة الدّراسة (18) مصرفًا، ولتحقيق هدف الدّراسة تم تصميم (200) استبانة توزّع على المشاركين الذين تم اختيارهم باستخدام طريقة العيّنات العشوائية، حيث كان هناك معدّل استجابة بمعدّل (75%) بعد أن تلقّى (150) نسخة استبانة من المشاركين فيها، وكان من أهم ما توصّلت إليه الدّراسة أن الحجم الكبير لشركة تدقيق الحسابات يزيد من جودة التدقيق، وأن الخدمات غير التدقيقية تعطي المدقّق المعرفة الشاملة بالمنظمة؛ ما يساعد في زيادة جودة التدقيق، وأن العالقة بين استقلالية المدقّق وجودة التدقيق هي عالقة طردية.

أجرى (Jafarzadeh ,Salehi&other,2015)، دراسة بعنوان Audit committee influence on audit firm selection, retention, efficiency, and fees "

هدفت هذه الدّراسة إلى البحث في مدى تأثير ممارسة الضغوط على أتعاب المدقّقين، وأثرها في جودة التدقيق خلال نظام العقوبات في إيران، ولقد شملت الدّراسة مقارنة الرقبين تكاليف التدقيق قبل سنوات العقوبات، في العامين: (2008 و2009)، مع السنوات ما بعد العقوبات (2011 و2012)، حيث تعدّ هذه الدّراسة من البحوث التطبيقية، وأن الغرض من البحوث التطبيقية هو تطوير المعرفة التطبيقية في مجال معين، حيث تم استخدام المعلومات والبيانات التي تم إعدادها وتحليلها بالفعل. واشتمل مجتمع البحث على (104) من الشركات المدرجة في البورصة، والتي تتداول الأسهم في طهران. ولدراسة العالقة تم عمل مقارنة بين تكاليف تدقيق العميل في كل عام، وتكاليف تدقيق الحسابات الحقيقية في العام نفسه، وقد

أظهرت النتائج أنه ليس هناك عالقة ذات دلالة إحصائية بين ضغوط أتعاب التدقيق، وجودة التدقيق خلال السنوات قبل العقوبات وبعدها، كما أظهرت النتائج وجود علاقه إيجابية بين العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة الخارجية المتمثلة في العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، والعوامل المرتبطة بفريق المراجعة، والعوامل المرتبطة بعميل المراجعة.

أجرى (Barbara et al.,2017)، دراسة بعنوان " Explaining Auditor's Going Concern Decision: Assessing Management's Capability".

هدفت الدّراسة إلى التحقّق فيما إذا كانت المؤشّرات غير المالية يمكن أن تساعد في توضيح قرار المدقّق حول الاستمرارية، والتعرّف على طبيعة عملية صنع قرار المدقّق. وقام الباحثون بتصميم استبانة احتوت على مؤشّرات الشكّ حول الاستمرارية، واعتمدت الدّراسة في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة علمية محكمة وتوزيعها على عيّنة الدّراسة، وتكوّن مجتمع العيّنة من خلال اختيار عيّنة مكوّنة من (29) شركة أمريكية، وزّعت عليهم الاستبانة. كما تم الحصول على بيانات هذه الشركات من عام (1987م– 1990م)، واستخدم الباحثون ست نِسب مالية للتمييز بين الشركات التي تسلّمت رأي غير متحفّظ، والشركات التي تسلّمت رأي متحفّظ حول الاستمرارية. وأظهرت نتائج الدّراسة أنه لا يوجد هناك نِسب مالية معيّنة للتمييز بين الشركات التي تسلّمت تقريرًا متحفّظًا حول الاستمرارية، والتي لم تتسلّم تقريرًا متحفّظًا. وأن النِّسب المالية الخاصة المستخدمة في تحديد استمرارية الشركة لا تزيد أهميّة، وأن المتغيّرات غير المالية ساعدت على التمييز بين الشركات التي تسلّمت تقريرًا حول الاستمرارية أو لا، وأوصت الدّراسة بضرورة محافظة مدقّق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية بجودة عالية.

أجرى (Stephen and Donald, 2017)، دراسة بعنوان " Does Performing Other Audit Tasks Affect Going – Concern Judgement?".

هدفت هذه الدّراسة إلى اختبار ما إذا كان أداء مهام التدقيق الأخرى، من قبل المدقّق الرئيس شخصيًّا، ستؤدي إلى وجود تحيّز في أحكام الاستمرارية، واعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة علمية محكمة وتوزيعها على عيّنة الدّراسة، وأجريت هذه الدّراسة في فترة وجود برنامج تدريبي للمدقّقين الذي أقيم من قبل (3) شركات محاسبة كبرى

من أصل (5) شركات في الولايات المتحدة الأمريكية، شارك فيها (131) مدقّقًا، بمعدّل خبرة (2.9) سنة. وأظهرت نتائج الدّراسة أن مهام التدقيق الأخرى المنجزة شخصيًّا، من قبل المدقّق الرئيس، قد تؤدي إلى إحداث تحيّز في حكمه حول الاستمرارية، وعند قيام المدقّق الرئيس بأداء مهام التدقيق الأخرى بنفسه فإنّه سيؤثر، بشكل إيجابي، على قدرة الشركة على الاستمرارية، وتجعل أحكام الاستمرارية، في ما بعد، أكثر إيجابية، وأوصت الدّراسة بمزيد من الدّراسات المتعلّقة بالتدقيق والتواصل المستمر بين المدير والموظف.

أجرى (Rosman et al., 1999)، دراسة بعنوان " The Effect of Stage of Development and Financial Health on Auditor Decision Behavior in the Going concern task".

هدفت الدّراسة إلى دراسة كافة الحالات المهمة في الشركات الصناعية التي تؤثر في سلوك المدقّقين في تقييم استمرارية الشركة. كما هدفت إلى فحص كيف يتكيّف سلوك المدقّقين في اتخاذ القرارات في الحالات المختلفة المتعلّقة باستمرارية الشركات الصناعيَّة. وتم استخدام طريقة التتبع باستخدام برمجيّات الكمبيوتر Interactive Computer Process-Tracing (Method)، وتكوّن مجتمع العيّنة من خبراء التدقيق في (6) شركات محاسبة كبرى في أمريكا، وفحص الحالات بالاعتماد على معلومات حقيقية، والتي اختلفت من بعدين: مرحلة التطوير التنظيمي (البداية، والنضج)، والحالة المالية (مفلسة، وناجحة) ، وأظهرت نتائج الدّراسة أن عوامل التخفيف المالي سيطرت أكثر من عوامل التخفيف غير المالي، وأن تصنيف المعلومات إلى مالية وغير ماليَّة مهم جدًّا لفهم الاختلاف في الحصول على المعلومات من قبل المدقّقين. وخلُصت الدّراسة إلى أن المدقّقين الذين يعملون بشكل دقيق يميلون لاستخدام استراتيجيات مرنة في الحصول على المعلومات المالية، وأن الأداء الدقيق في تقييم الاستمرارية مرتبط بالحصول على معلومات أكثر عن السيولة، ومعلومات غير مالية مبكّرًا.

أجرى إمبوبي، وكيروف(Ebimobowei & Keretu، 2017)، دراسة بعنوان " Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria"

كان الهدف من هذه الدّراسة هو فحص دور التغيير الإلزامي للمدقّق على جودة التدقيق، والتكاليف والاستقلالية في جنوب نيجيريا، وقامت الدّراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأكثر مناسبة لغرض الدّراسة. وتكوّن مجتمع العيّنة من خلال القيام بجمع البيانات الأولية والثانوية

عن طريق استبانة مكوّنة من (250) مفردة، أرجع منها (172)، ووزّعت على المراجعين ومستخدمي القوائم ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والتدقيق، وأكّدت نتائج الدّراسة أن هناك علاقة إحصائية موجبة بين التغيير الإلزامي للمراجع وجودة تقارير المراجعة وقدر معامل الارتباط بـ(302.0) . كما أكدت أن هناك علاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلالية التدقيق بمعدّل (296.0)، وكانت النتائج مقاربة لنتائج (al el Moore)، وخلُصت الدّراسة إلى أن التغيير الإلزامي هو وسيلة لتأكيد الاستقلالية. أما بالنِّسبة زالة صراعات المصالح للتكاليف، فأثبتت الدّراسة أن هناك علاقة إيجابية بمعدّل (287.0)؛ أي أن التغيير سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف خدمات التدقيق، وقد استعمل معامل (سبيرمان) الترتيبي لقياس الارتباطات.

أجرى كامرا(camera ,2018)، دراسة بعنوان Audit team attributes matter: how diversity affects audit quality "

هدفت الدّراسة إلى بحث تأثير التدوير الإلزامي لمكاتب المراجعة، ومتابعة مجموعة من الشركات التي تم تكليف مراجعي الحسابات بمراجعة حساباتها في قطاعات مختلفة، حيث ارتبط المراجعون بالعملاء لمدّة (3) سنوات قابلة للتجديد، حتى وصل الأمر لوجود تعاقد يصل لـ (9) سنوات بين مكتب المراجعة وشركة العميل. قامت الدّراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأكثر مناسبة لغرض الدّراسة. وتكوّن مجتمع العيّنة من العملاء الذين ارتبطوا بالشركة لمدة (3 سنوات إلى 9 سنوات)، وأظهرت نتائج الدّراسة أن المراجع يكون أكثر تحفّظًا في آخر ثلاث سنوات تسبق عملية تدويره الإلزامي، حيث جاءت نتائج هذه الدّراسة مغايرة لما توصّلت إليه معظم الدّراسات، حيث تفترض أن تحفّظ المراجع واستقلاله يقل بمرور الوقت، وأوصت الدّراسة بضرورة إجراء المزيد من الدّراسات من خلال اختيار عيّنات أخرى لفترات زمنية مختلفة.

أجرى فوسينج (fossung ,2019) دراسة بعنوان Auditing and Assurance Services an Integrated approach(9thed) "

هدفت الدّراسة إلى تحديد مساهمة المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية التي تنتجها الشركات الكاميرونية، والتعرّف على سمعة المراجع الخارجي على جودة المحاسبة. قامت الدّراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأكثر مناسبة لغرض الدّراسة. وتكوّن مجتمع العيّنة من (70) موظفًا في الشركات العامة

والخاصة المحدودة في جميع أنحاء الكاميرون. وتوصّلت الدّراسة إلى أن نوعية المعلومات المحاسبية تعتمد على خصائص سير المراجعة الخارجية، حيث إن وضع الشركات الكاميرونية يكشف أن قطاع اختصاص التدقيق الخارجي له تأثير سلبي على جودة المحاسبة ومدّة تعاونها مع الشركة المدقّقة، وللسمعة تأثير إيجابي في جودة البيانات المالية، وأوصت الدّراسة بأنه يجب على المديرين وأصحاب المصلحة تعميق المعرفة في فهم تأثير العوامل المختلفة في جودة المراجعة.

التعقيب على الدّراسات السّابقة:

ويتضح من الدّراسات السّابقة أنها تتفق في تناول موضوع التدقيق الخارجي، وأثر العوامل التي تؤدي إلى تغيير المدقّق، ولكنها تتفاوت في ما بينها في تناول العوامل المؤثرة في معدّل الدوران للمحاسب القانوني، حيث هدفت أغلب الدّراسات السّابقة إلى بيان العوامل التي تؤثر في علاقة الشركة بالمدقّق، وأثر التدقيق في جودة التدقيق، وتقتصر تلك الدّراسات على اختيار ودراسة بعض من جودة التدقيق، وكذلك العوامل المرتبطة بالتدقيق الخارجي، بينما تناولت هذه الدّراسة أثر دوران العوامل المؤثرة في التدقيق الخارجي المرتبط بالشركة والمدقّق، والشركة والمدقّق معًا، وتناولها من أكثر من جانب، وهو ما لم تتطرق إليه أغلب تلك الدّراسات. وتتشابه الدّراسة الحالية مع الدّراسات السّابقة في أنها استخدمت الاستبانة كأداة بحث، ولكنها اختلفت عنها في متغيّرات الدّراسة ومجتمعها.

الفصل الثالث

منهجيّة الدّراسة وأساليب المعالجة الإحصائية المتبعة

يشتمل هذا الفصل المنهجيّة المتبعة من الباحثة في الدّراسة، بالإضافة إلى مجتمع الدّراسة وعيّنتها، وأداة الحصول على البيانات ومصادرها، ومن ثم الأساليب الإحصائية المستخدمة بغية تحليل اختبار فرضيات الدّراسة. حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على أساس تحديد خصائص العيّنة الظاهرة، ووصف طبيعتها، ونوعية العلاقة بين متغيّراتها وأسبابها واتجاهاتها، والتعرّف على حقيقتها على أرض الواقع من خلال القيام بالدّراسة الميدانية باستخدام أداة للدراسة (الاستبانة)؛ بهدف الإجابة عن أسئلة الدّراسة، واختبار الفرضيات من أجل التوصّل إلى النتائج، وتقديم التوصيات التي تتوصّل إليها الدّراسة.

3-1 منهجيّة الدّراسة:

تم الاعتماد في معالجة مُشكلة الدّراسة، وتحقيق أهدافها، والإجابة عن أسئلتها، واختبار فرضياتها على المنهج الوصفي التحليلي؛ إذ إن المنهج الوصفي يصف ظاهرة ما للوصول إلى أسباب وقوعها، والتعرّف على العوامل التي تؤثر في تلك الظاهرة، أما المنهج التحليلي الذي يقوم على جمع بيانات الدّراسة وتحليلها واختبار فرضياتها، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم بعض التوصيات، وتم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية **(Statistical Package for the Social Sciences- SPSS.22)** في المعالجة والتحليل الإحصائي.

3-2 مجتمع الدّراسة وعيّنها:

تكوّن مجتمع الدّراسة من شركات ومكاتب التدقيق المحاسبة القانونية في مدينة عمّان، والبالغ عددها (46) شركة ومكتب تدقيق محاسبي قانوني.

عيّنة الدّراسة:

تم إجراء الدّراسة على شركات ومكاتب التدقيق المحاسبة القانونية في مدينة عمّان الأردن، ومسحت الدّراسة الموظفين من مختلف المستويات الوظيفية، من مديري التدقيق،

ونواب المديرين، ومدقّقين، ومدقّقين داخلين، والمحاسبين في الشركات، وكانت (20) شركة ومكتب تدقيق محاسبي. قامت الباحثة بإرسال استبانة إلكترونية لـ (95) من الموظفين بمختلف المستويات الوظيفية لعيّنة عشوائية مكوّنة من موظفي (20) شركة ومكتب تدقيق محاسبي، وتم استرداد (82)، منها (79) استبانة صالحة للتحليل؛ أي بنسبة (83.2%) من الاستبانات الموزّعة.

جدول رقم (1):

عيّنة الدّراسة ودرجة الاستجابة الفعلية

البيان	العدد	النِّسبة المئوية
الاستبانات الموزّعة	95	%100
الاستبانات المستردة	82	%86.3
الاستبانات الخاضعة للتحليل	79	%83.2

3-3. متغيّرات الدّراسة:

أ. **المتغيّر المستقل:** إن دوران المحاسب القانوني والمتمثلة بالأبعاد: (عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه، وعوامل متعلّقة بالمدقّق الخارجي والشركة)، كمتغير مستقل.

ب. **المتغيّر التابع :** من مسؤولية مدقّق الحسابات الخارجي والمتمثلة باكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ، والمسؤولية المهنية وعلاقته السريّة بالعميل، كمتغير تابع.

3-4. مصادر جمع البيانات:

المصادر الأولية: تم الاعتماد في الدّراسة على الاستبانة، وقد اعتمدت الباحثة على الاستبانة الإلكترونية تبعًا للالتزام بتعليمات الحكومة الأردنية في التباعد الاجتماعي لمواجهة جائحة (COVID-19)، كمصدر أولي لجمع بياناتها، والتي صمّمت خصيصًا لأغراض الدّراسة الحالية بالرجوع إلى موضوعات الدّراسة.

5-3 أداة الدّراسة:

قامت الباحثة ببناء أداة الدّراسة (الاستبانة) وتطويرها بعد الاطّلاع على الدّراسات السّابقة، وتم الاستعانة في تطوير فقرات الاستبانة على الاستبانات في دراسات سابقة تناولت موضوعات قريبة من موضوع الدّراسة التي صمّمت الاستبانة لتحقيق أهدافه، وهو الوقوف على العلاقة بين معدّل دوران المحاسب القانوني والعوامل المؤثرة في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، حيث تم تطوير الاستبانة لتتناسب مع أهداف الدّراسة الحالية.

تكوّنت إدارة الدّراسة (الاستبانة) في صورتها من قسمين، هما:

القسم الأول: معلومات عامة عن المبحوثين والخصائص الديمغرافية لعيّنة الدّراسة: (المركز الوظيفي، والمؤهّل العلمي، الشهادة المنهية ، وعدد سنوات الخبرة، وعدد الدورات التدريبية التي التحق بها المدقّق).

القسم الثاني: يتكون القسم الثاني من (47) فقرة موزّعة على محورين، و(4) أبعاد، حيث تمثّلت المحاور بـ: (معدّل دوران المحاسب القانوني، والتحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ واكتشافها).

وكانت هذه المحاور مرتبة في الاستبانة على النحو الآتي:

جدول رقم (2):

توزّع محاور وأبعاد وفقرات الاستبانة

المتغيّر (المحور)	البُعد	عدد الفقرات	ترميز الفقرات
معدّل دوران المحاسب القانوني	عوامل متعلّقة بالشركة نفسها	14	14-1
	عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه	13	27-15
	عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة	9	36-28
اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ		11	47-37
المجموع	4	47	47-1

وقد حدّدت الباحثة للإجابات عن فقرات الاستبانة سلّم (ليكرت) الخماسي، وبإعطاء الوزن القياسي لاتجاهات العيّنة على النحو التالي:

جدول رقم (3):

الوزن القياسي لسلّم إجابات أفراد عيّنة الدّراسة وفقًا لسلم (ليكرت) الخماسي

الإجابة	غير موافق بِشدّة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بِشدّة
الوزن القياسي	1	2	3	4	5

ولتحديد درجة الموافقة بغية التعليق على المتوسطات الحسابية للمتغيّرات الواردة في نموذج الدّراسة، فقد حدّدت الباحثة ثلاثة مستويات، هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناءً على المعادلة الآتية:

طول الفترة= (الحدّ الأعلى للدرجة– الحدّ الأدنى للدرجة) / عدد المستويات.

(5–1)/3=3/4=1.33 وبذلك تكون المستويات كالتالي:

درجة موافقة منخفضة من (1– أقل من 2.34)

درجة موافقة متوسطة من (2.34– أقل من 3.68)

درجة موافقة مرتفعة من (3.68–5).

جدول رقم (4):

مقياس تحديد مستوى الملائمة للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	درجة التقييم
1– أقل من 2.34	منخفضة
2.34– أقل من 3.68	متوسطة
3.68– أقل من 5	مرتفعة

وللتأكد من صدق أداة الدّراسة وثباتها، قامت الباحثة بتطبيق الإجراءات والاختبارات الإحصائية المناسبة؛ بغية التأكد من ملائمتها لأهداف الدّراسة التي صمّمت من أجلها على النحو التالي:

3-6. صدق الأداة:

الصدق الظاهري:

قامت الباحثة باتّباع الإجراءات المناسبة خلال صياغة فقرات الاستبانة لتتأكد من وضوحها بالنِّسبة للمستجيبين (أفراد عيّنة الدّراسة)، وبالإضافة إلى كونها تتلاءم وتناسب مع

عنوان وأهداف الدّراسة التي وضعت من أجلها، من خلال صياغة الأسئلة وتحديد سلم إجابات متدرّج ومتعدّد يساعد الباحثة في الوصول إلى الدقة الكبيرة لمعرفة رأي المستجيبين من أصحاب الاختصاص حول مُشكلة الدّراسة وأهدافها للوصول إلى النتائج المرجوّة منها.

صدق المحتوى:

من أجل التحقّق من صدق المحتوى لأداة الدّراسة، قامت الباحثة بعرض الاستبانة في صورتها الأولية على المشرف الرئيس على الدّراسة ومجموعة من المُحكّمين من أصحاب الاختصاص والخبرة في مجال الدّراسة وموضوعاتها ومشكلتها، وأعضاء من الهيئة التدريسية في الجامعات الأردنية بغية الاطّلاع على محتوى الاستبانة، بعد اطّلاعهم على عنوان الدّراسة وأسئلتها ومشكلتها وأهدافها، حيث أبدى المُحكّمون رأيهم حول الاستبانة وفقراتها، من حيث ملاءمة فقرات الاستبانة ومجالاتها لموضوع الدّراسة، وقدرتها في الكشف عن المعلومات اللازمة للدراسة، وبناء على آراء المُحكّمين ومقترحاتهم تم إجراء تعديل في صياغة بعض فقرات الاستبانة وتقسيمها إلى محاور لتصبح أكثر ملاءمة لموضوع الدّراسة.

3-7. ثبات الأداة:

وللتحقق من ثبات أداة الدّراسة، تم حساب ثبات الدرجة الكلية لمعامل الثبات من خلال تطبيق اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، حيث حسب (البلداوي، 2004) أن قيمة معامل ألفا التي أقل من (0.60) تعبّر عن مصداقية وثبات ضعيف للاستبانة، وإذا كانت قيمته بين (0.60–0.69) فتعدّ المصداقية والثبات للاستبانة مقبولًا، وإذا كانت قيمتها بين (0.70–0.80) فتعدّ مصداقيتها وثباتها جيدة، بينما إذا كانت قيمة معامل ألفا تتجاوز (0.80)، فإن المصداقية والثبات للاستبانة عالية. ويرى (Gliem & Gliem, 2003) أن ثبات الاستبانة ومصداقيتها تكون عالية وجيدة جدًّا عندما تتجاوز (0.80). وظهرت النتائج وفق الجدول (3-5):

جدول رقم (5):

معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لأداة الدّراسة

المتغيّر	البُعد	عدد الفقرات	معامل الثبات
معدّل دوران المحاسب القانوني	عوامل متعلّقة بالشركة نفسها	14	0.84
	عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه	13	0.64
	عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة	9	0.71
	المتغيّر المستقل ككل	36	0.87
اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ	المتغيّر التابع ككل	11	3.90

تبيّن من الجدول (5) أن معاملات الثبات لكافة أبعاد معدّل دوران المحاسب القانوني تراوحت بين (0.64–0.84)، وأن معامل الثبات الكلي يساوي (0.87)، وهو قيمة معامل ثبات تجاوزت (0.80)، وبالتالي فإن قيمة معامل الثبات عالية حسب (البلداوي، 2004)، و(Gliem & Gliem, 2003)، وبالتالي فإن درجة ثبات أبعاد وفقرات متغير معدّل دوران المحاسب القانوني عالية وتفي بالغرض، وهو ما يعطي ثبات لأداة الدّراسة، وتكون الإدارة مقبولة لأغراض الدّراسة.

تبيّن من الجدول (5) أن معامل الثبات لمتغير اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ يساوي (0.90)، وهو قيمة معامل ثبات تجاوزت (0.80)، وبالتالي فإن قيمة معامل الثبات عالية حسب (البلداوي، 2004)، و(Gliem & Gliem, 2003)، وهو ما يعطي ثبات لأداة الدّراسة، وتكون الإدارة مقبولة لأغراض الدّراسة.

3-8. الأساليب والمعالجة الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدّراسة والتحقّق من اختبار فرضياتها، قامت الباحثة باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي في تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال المصدر الأولي للدراسة المتمثل بالاستبانة، وذلك بإدخال البيانات التي تم جمعها من المبحوثين في الحاسوب عبر استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والاقتصادية (SPSS)، حيث تم استخدام الأساليب الإحصاء الوصفي لخصائص المستجيبين باستخدام التكرارات والنِّسب المئوية، واستخدم أساليب الإحصاء الاستدلالي التالية لاختبار فرضيات الدّراسة:

1- **اختبار ثبات الأداة** (Reliability): لقياس ثبات أداة الدّراسة ومقدار الاتساق الداخلي ومدى الاعتماد عليها، تم استخدام اختبار حساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، والذي تدل قيمته على مدى ثبات الاتساق بمقدار الاتساق الداخلي.

2- **تحليل خصائص عيّنة الدّراسة:** من خلال التكرارات والنِّسب المئوية التي تسهم في وصف الخصائص الديمغرافية لخصائص عيّنة الدّراسة، والتي تعطي الباحثة فكرة عن طبيعة مجتمع الدّراسة وعيّنتها، وتسهم في فهم الباحث لخصائص العيّنة، وتعطي الدّراسة الموثوقية اللازمة في كون عيّنة الدّراسة تستطيع أن تجيب عن أسئلة وفقرات أداة الدّراسة بغية تحليلها، والقدرة على تعميم النتائج على مجتمع الدّراسة.

3- **الإحصاء الوصفي لمتغيّرات الدّراسة (Descriptive Statistics of the Study Variables):**

اعتمدت الباحثة على مقاييس النزعة المركزية: (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومستوى الأهميّة) من أجل وصف بيانات الدّراسة ومتغيّراها؛ كونها المقاييس الأكثر استخدامًا من الباحثين، والتي تعطي وصفًا جيدًا ومناسبًا لبيانات الدّراسة، وفي التحقّق من فرضياتها.

4- **الإحصاء الاستدلالي (Inferential Analysis):**

تم إجراء عدد من الاختبارات الإحصائية لاختبار الفرضيات ودراسة العلاقة بين المستقل والمتغيّر التابع، بالإضافة إلى دراسة أثر وجود المتغيّر الوسيط في توسط العلاقة بين المتغيّرين وفقًا للاختبارات التالية:

1- **اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدّراسة** (Normality test):

وذلك باستخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) من أجل التحقّق من عدم وجود أي مشكلات إحصائية في بيانات الدّراسة التي قد تنعكس سلبًا على اختبار فرضيات الدّراسة، مثل عدم اعتماد التوزيع الطبيعي للبيانات، والذي من الممكن أن يؤدي إلى عدم القدرة على تفسير الحالة أو التنبؤ بها.

2- **معاملات الارتباط (Correlation Coefficients):**

وذلك باستخدام اختبار معامل ارتباط سبيرمان (Spearman's Correlation Coefficients) كون البيانات رتبية (http://www.husseinmardan.com/DrHisham-08.htm)، والذي يدل من خلال قيمته على وجود العلاقة الخطّية بين متغيّرات الدّراسة المستقلة والمتغيّر التابع، كما يدل على قوة العلاقة الخطّية بين كل زوج من أزواج المتغيّرات، سواء كان التأثير سلبيًّا أو إيجابيًّا.

3- **اختبار التعدّدية الخطّية (Multicollinearity Diagnostics):**

كون المتغيّر المستقل يملك ثلاثة أبعاد (أكثر من بعد)، فمن المهم أن لا يوجد تعددية خطية؛ أي درجة ارتباط عالية بين المتغيّرات المستقلة، أو (أبعاد المتغيّر المستقل) حتى يكون تحليل الانحدار جيدًا، ويعطي أثرًا مثاليًّا وحقيقيًّا، وقد استخدمت الباحثة اختبار معامل تضخم التباين ((Variance Inflation Factor(VIF)، اختبار المسموح (Tolerance) للتأكد من عدم ارتباط المتغيّرات المستقلة بدرجة عالية.

4- تحليل الانحدار الخطّي البسيط والمتعدّد:

الانحدار البسيط هو أسلوب اختبار إحصائي للتحقق للارتباط بين متغير تابع مستمر واحد مع متغير مستقل واحد. والانحدار الخطّي المتعدّد هو طريقة يتم استخدامها للتحقق من الارتباط بين متغير تابع مستمر واحد. وعدّة أبعاد المتغيّر المستقل، أو عدة متغيّرات مستقلة، واقترح (Hair, 2016) أن تحليل الانحدار المتعدّد هو أسلوب متعدد المتغيّرات الأكثر استخدامًا للتنبّؤ و/ أو شرح العلاقات.

الفصل الرابع

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدّراسة

تم التطرّق في هذا الفصل إلى نتائج التحليل لبيانات الدّراسة بغية الإجابة عن أسئلتها التي انبثقت من مُشكلة الدّراسة، بالإضافة لاختبار فرضيات الدّراسة التي تم التطرق إليها في الفصل الأول من الإطار العام للدّراسة وفقًا للتالي:

4-1. خصائص عيّنة الدّراسة:

تم اختيار مجموعة من المتغيّرات الديمغرافية الشخصية لأفراد عيّنة الدّراسة وفق المستويات الوظيفية وغيرها بغية الوصول إلى وصف جيد لخصائص عيّنة الدّراسة، والوصول إلى فهم واضح من قبل الباحثة لطبيعة المجتمع المدروس والوقوف على الحقائق، والتوصّل إلى نتائج تكون قريبة بشكل كبير من الواقع الحقيقي، وتم التوصّل إلى النتائج الخاصة بخصائص أفراد عيّنة الدّراسة على النحو التالي:

1. المركز الوظيفي:

جدول رقم (6):

توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النِّسبة المئوية %
مدير تدقيق	6	%7.6
نائب مدير	3	%3.8
مدقّق	41	%51.9
مدقّق داخلي	4	%5.1
أخرى (المحاسبون في الشركات)	25	%31.6

من خلال الجدول رقم (6) الذي يمثّل التكرارات والنِّسب المئوية لتوزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب متغير المركز الوظيفي، تبيّن أن عدد تكرارات الذين يشغلون منصب مدير تدقيق جاء بـ (6) أفراد، وبنسبة (7.6%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الذين يشغلون منصب نائب مدير جاء بـ (3) أفراد بنسبة (3.8%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الذين يشغلون منصب مدقّق جاء بـ (41) فردًا بنسبة (51.9%)

من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الذين يشغلون منصب مدقّق داخلي جاء بـ (4) أفراد بنسبة (5.1%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الذين يشغلون منصب وظائف أخرى جاء بـ (25) فردًا بنسبة (31.6%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة؛ ما يعطي الدّراسة الموثوقية المطلوبة؛ كونها مسحت أفراد عيّنة الدّراسة من المستويات الإدارية والوظيفية المختلفة، وذات التخصص في مجال التدقيق، وبالتالي لديها المعرفة اللازمة لفهم الغاية من أسئلة الدّراسة ومعرفة الإجابة الدقيقة عنها.

2. المؤهّل العلمي:

جدول رقم (7)

توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب المؤهّل العلمي

المؤهّل العلمي	التكرار	النِّسبة المئوية %
بكالوريوس	42	%53.2
ماجستير	30	%38
دكتوراه	7	%8.9

من خلال الجدول رقم (7) الذي يمثّل التكرارات والنِّسب المئوية لتوزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب متغير المؤهّل العلمي، تبيّن أن عدد تكرارات الحاصلين على درجة بكالوريوس جاء بـ (42) فردًا بنسبة (53.2%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الحاصلين على درجة ماجستير جاء بـ (30) فردًا بنسبة (38%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الحاصلين على درجة دكتوراه جاء بـ (7) أفراد بنسبة (8.9%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الحاصلين على درجات دراسية أو دورات ذات التخصص في المجال جاء بـ (0) فرد بنسبة (0%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة؛ ما يعطي الدّراسة الموثوقية المطلوبة كون أغلب أفراد عيّنتها حاصلين على تعليم جامعي ومستويات علمية عليا، وبالتالي لديهم المعرفة المطلوبة للإجابة عن موضوعات الدّراسة وأسئلتها.

3. الشهادة المهنية :

جدول رقم (8):

توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب المركز الوظيفي

الشهادة المهنية	التكرار	النِّسبة المئوية %
CPA أمريكية	8	%10.1
ACPA المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	2	%2.5
JCPA محاسب قانوني أردني	26	%32.9
CMA	4	%5.1
CA بريطانية	0	%0
CFA	1	%1.3
ACCA	2	%2.5
أخرى (لا يوجد)	36	%45.6

من خلال الجدول رقم (8) الذي يمثّل التكرارات والنِّسب المئوية لتوزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب الشهادات المهنية الحاصل عليها أفراد عيّنة الدّراسة، تبيّن أن عدد تكرارات الحاصلين على شهادة (CPA) أمريكية جاء بـ (8) أفراد، وبنسبة (10.1%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الحاصلين على شهادة (ACPA) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين جاء بـ (2) فردين، وبنسبة (2.5%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الحاصلين على شهادة (JCPA) محاسب قانوني أردني جاء بـ (26) فردًا، وبنسبة (32.9%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد الحاصلين على شهادة (CMA) جاء بـ (4) فرد، وبنسبة (5.1%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الحاصلين على شهادة (CFA) جاء بـ (1) فرد، وبنسبة (1.3%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الحاصلين على شهادة (ACCA) جاء بـ (2) فرد، وبنسبة (2.5%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الحاصلين على شهادات مهنية أخرى جاء بـ (36) فردًا، وبنسبة (45.6%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة. وبالتالي فإن أفراد عيّنة الدّراسة حاصلون على شهادات مهنية محلية وأجنبية معترف بها، وبالتالي يضفي طابع الخبرة المطلوبة في مجال التدقيق المحاسبي الذي يوافق المعايير المتعرف فيها والمعايير الدولية، وهذا ما يكسب الدّراسة الدقة والموثوقية المطلوبة؛ كون استجابة أفراد عيّنة الدّراسة إلى الأسئلة كان بشكل مهني ودقة أكثر.

4. عدد سنوات الخبرة:

جدول رقم (9):

توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب عدد سنوات الخبرة الوظيفية

المركز الوظيفي	التكرار	النِّسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	32	%40.5
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	24	%30.4
من 10 إلى أقل من 20 سنة	20	%25.3
20 سنة فأكثر	3	%3.8

من خلال الجدول رقم (9) الذي يمثل التكرارات والنِّسب المئوية لتوزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب عدد سنوات الخبرة الوظيفية، تبيّن أن عدد تكرارات ذوي سنوات الخبرة أقل من (5) سنوات جاء بـ (32) فردًا، وبنسبة (40.5%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات ذوي سنوات الخبرة من (5) سنوات إلى أقل من (10) سنوات جاء بـ (24) فردًا، وبنسبة (30.4) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات ذوي سنوات الخبرة من (10) سنوات إلى أقل من (20) سنة جاء بـ (20) فردًا، وبنسبة (25.3%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات ذوي سنوات الخبرة (20) سنة فأكثر جاء بـ (3) أفراد، وبنسبة (3.8%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة. وبالتالي فإن أغلب أفراد العيّنة من ذوي الخبرات أكثر من (5) سنوات من ذوي الخبرات المتوسطة والطويلة، وهذا ما يعطي الدّراسة قوة وموثوقية؛ كون المبحوثين من أفراد عيّنة الدّراسة يكتسبون خبرات عملية تمكّنهم من إعطاء وإبداء الرأي بشكل مهني، وبناء على الخبرات التي اكتسبوها أثناء عملهم.

5. عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مهنة التدقيق:

جدول رقم (10)

توزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب عدد الدورات التدريبية

عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مهنة التدقيق	التكرار	النِّسبة المئوية %
أقل من 5 دورة	30	%38
5-8 دورة	24	%30.4
أكثر من 8 دورات	8	%10.1
لا يوجد	17	%21.5

من خلال الجدول رقم (10) الذي يمثّل التكرارات والنِّسب المئوية لتوزّع أفراد عيّنة الدّراسة حسب متغير عدد الدورات التدريبية التي التحق بها أفراد عيّنة الدّراسة في مهنة التدقيق، تبيّن أن عدد تكرارات المتبعين لأقل من (5) دورات تدريبية جاء بـ (30) فردًا، وبنسبة (38%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الملتحقين بـ (5–8) دورات جاء بـ (24) فردًا، وبنسبة (30.4%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الملتحقين بأكثر من (8) دورات جاء بـ (8) أفراد، وبنسبة (10.1%) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة، وأن عدد تكرارات الذين لم يتبعوا أي دورات تدريبية في مهنة التدقيق جاء بـ (17) فردًا، وبنسبة (21.5) من مجموع أفراد عيّنة الدّراسة. وبالتالي فإن معظم أفراد عيّنة الدّراسة من المتبعين لدورات تدريبية في مهنة التدقيق، وهذا ما يكسبهم مهنية أكثر وخبرة في مجال التدقيق المحاسبي، ويكسب الدّراسة دقة وموثوقية من ناحية استجابة افراد عيّنة الدّراسة.

4-2. الإحصاء الوصفي لإجابات أسئلة الدّراسة:

اعتمدت الباحثة في الإحصاء الوصفي على مقاييس النزعة المركزية الأكثر شيوعًا، والمستخدمة من الباحثين بعد الاطّلاع على آداب الدّراسات السّابقة، ومنها: الوسط الحسابي، والاحراف المعياري، ومستوى الأهميّة، حيث تم استخراج هذه المقاييس بالاعتماد على استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية (SPSS)؛ بغية الإجابة عن أسئلة الدّراسة، وظهرت النتائج على النحو الآتي:

4-2-1. المحور الأول: معدّل دوران المحاسب القانوني:

جدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبعاد معدّل دوران المحاسب القانوني

البُعد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهميّة
عوامل متعلّقة بالشركة نفسها	3.75	0.50	1	مرتفعة
عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه	3.68	0.37	2	مرتفعة
عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة	3.48	0.54	3	متوسطة
معدّل دوران المحاسب القانوني ككل	3.64	0.38	متوسطة	

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (11) إلى أن معدّل دوران المحاسب القانوني ككل جاءت بمستوى أهميّة متوسطة، حيث إن الوسط الحسابي لأبعاد معدّل دوران المحاسب القانوني تراوحت بين (3.48–3.75)، وبمستوى أهميّة مرتفعة لبُعدي (عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه)، ومستوى أهميّة متوسطة لبُعد (عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة نفسها)، وبالتالي تشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى أهميّة متوسطة نسبيًّا لمعدّل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ، من وجّهة نظر أفراد عيّنة الدّراسة من مختلف المستويات الإدارية في شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي محلّ الدّراسة، وما يعزّز تلك النتيجة أن المتوسط الحسابي العام الموزون بلغ (3.64)، والذي يقابل مستوى أهميّة متوسطة، في حين جاءت قيمة الانحرافات المعيارية (0.38)، والتي بلغت قيمة أقل من الواحد الصحيح، وبالتالي يدل على وجود تشتّت ضعيف؛ أي اتفاق في استجابة أفراد عيّنة الدّراسة حول مستوى الأهميّة المتوسطة لتطبيق معدّل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ.

ولمعرفة مستوى الأهميّة لمعدّل دوران المحاسب القانوني بشكل تفصيلي قامت الباحثة بدراسة كل بُعد من أبعاد معدّل دوران المحاسب القانوني بشكل منفرد، وإظهار النتائج وفق الآتي:

4-2-1-1. البُعد الأول: عوامل متعلّقة بالشركة نفسها:

جدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبُعد العوامل المتعلّقة بالشركة نفسها

رقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهميّة
1	يتوفر لدى شركة التدقيق المعرفة الكافية بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير الدولية التي تمكّنها من اكتشاف الغشّ أو الخطأ.	4.00	0.77	2	مرتفعة
2	تعمل شركات التدقيق على الالتزام بالإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة المطلوبة حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية.	3.90	0.89	5	مرتفعة
3	تعمل شركة التدقيق على تدريب مراجعي الحسابات (مدقّقي	3.86	0.90	6	مرتفعة

رقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهميّة
	الحسابات) حتى يتمكّنوا من القيام بعملهم وفقًا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير الدولية.				
4	تحرص شركة التدقيق على الاهتمام بتطوير أداء مدقّق الحسابات لرفع كفاءته المهنية.	3.76	0.92	9	مرتفعة
5	لا يتجاوب مكتب التدقيق مع متطلبات واحتياجات العملاء.	2.91	1.08	14	منخفضة
6	يوجد سياسات وإجراءات مكتوبة وواضحة تسهم في تنفيذ خطة المراجعة الحسابية وفقًا للمعايير والمتطلبات المهنية.	3.77	0.85	8	مرتفعة
7	يلتزم مكتب التدقيق بوضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف بما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة.	3.80	0.65	7	مرتفعة
8	تقدم شركة التدقيق الاستشارات المحاسبية القانونية للعملاء حول التقارير المالية طبقًا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمعايير الدولية.	3.92	0.78	3	مرتفعة
9	تحرص شركة التدقيق على استقطاب المحاسبين ذوي الخبرات في عمليات المراجعة المحاسبية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية.	3.58	1.05	13	متوسطة
10	تحرص شركة التدقيق على استخدام التكنولوجيا المتطورة في عملياتها لما فيها من فائدة في تسريع ودقة عمليات المراجعة.	3.73	0.94	10	مرتفعة
11	تحرص شركة التدقيق على إبقاء العلاقة مع العملاء علاقة عملية وذات طابع ضمن نطاق العمل.	3.67	0.86	11	متوسطة
12	تمتلك شركة التدقيق نظام رقابي فعال يمنع وجود تلاعب في القوائم المالية.	3.67	0.92	12	متوسطة
13	تحرص شركات التدقيق على مبادئ الجودة الشاملة في عملياتها من أجل التقدم في الميزة التنافسية مع شركات التدقيق الأخرى.	3.90	0.86	4	مرتفعة
14	تحرص شركة التدقيق على توثيق عقود مع العملاء، حيث تضمن عملية تحصيل دفعات الأتعاب بشكل قانوني.	4.08	0.84	1	مرتفعة

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (12) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات العوامل المتعلّقة بالشركة نفسها تراوحت بين (2.91–4.08) بدرجات موافقة وتقييم مرتفعة لكافة الفقرات رقم (9–11–12) التي جاءت بدرجة تقييم موافقة متوسطة، والفقرة رقم (5) جاءت بدرجة تقييم مستوى أهميّة منخفضة، حيثُ إن أفراد عيّنة الدّراسة من المستويات الوظيفية المختلفة يرون أن مستوى الأهميّة لفقرات بُعد العوامل المتعلّقة بالشركة نفسها جاء بدرجة مستوى أهميّة مرتفعة نسبيًّا من ناحية الممارسة، وما يعزز هذا أن المتوسط الحسابي الموزون العام لهذه البُعد يساوي (3.75) بدرجة تقييم مستوى أهميّة مرتفعة، حيث جاءت الفقرة (14) بالمرتبة الأولى، ونصها: "تحرص شركة التدقيق على توثيق عقود مع العملاء، حيث تضمن عملية تحصيل دفعات الأتعاب بشكل قانوني"، فيما جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (1) التي تنص على: "يتوفر لدى شركة التدقيق المعرفة الكافية بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير الدولية التي تمكّنها من اكتشاف الغشّ أو الخطأ"، وجاءت الفقرة رقم (8) في المرتبة الثالثة، والتي نصها: "تقدم شركة التدقيق الاستشارات المحاسبية القانونية للعملاء حول التقارير المالية طبقًا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمعايير الدولية"، وجاءت كافة الفقرات بدرجة موافقة مرتفعة، فيما جاءت الفقرة رقم (5) في المرتبة الأخيرة، والتي تنص على: "لا يتجاوب مكتب التدقيق مع متطلبات واحتياجات العملاء" بدرجة تقييم منخفضة، مع وجود إجماع على مستوى الأهميّة، كما تشير قيم الانحراف المعياري التي لم تتجاوز نصف المتوسط الحسابي، والذي يدل على اتفاق في إجابات أفراد عيّنة الدّراسة من الإدارة والموظفين في شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي محلّ الدّراسة.

4-2-2-1. البُعد الثاني: عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه:

جدول رقم (13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بُعد العوامل المتعلّقة بالمدقّق نفسه

رقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهميّة
15	يمتلك مدقّق الحسابات الإلمام الكافي بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة التدقيق.	3.86	0.76	5	مرتفعة
16	يبذل مراجع الحسابات جهده للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية.	3.81	0.85	9	مرتفعة
17	يرتبط المدقّق علاقة شخصية في الشركة محلّ التدقيق.	3.14	0.99	12	متوسطة
18	يوجد مصالح مشتركة بين إدارة الشركة محل التدقيق، ومدقّق الحسابات.	3.00	1.10	13	متوسطة
19	يوجد فهم كافٍ لدى مدقّق الحسابات عن طبيعة عمل المنشأة.	3.85	0.82	6	مرتفعة
20	لا يتم تدقيق أعمال الشركة محلّ التدقيق بأكثر من مدقّق واحد.	3.23	0.99	11	متوسطة
21	يقوم المدقّق ببذل الجهد والعناية الكافية أثناء عملية التدقيق.	3.87	0.88	3	مرتفعة
22	يتم إصدار تقارير توضيحية يتم من خلالها إبداء الرأي من قبل المدقّق في مكتب التدقيق بشافية ودقة.	3.92	0.70	2	مرتفعة
23	يتم مراعاة الشروط المنصوص عليها بكتاب التكليف من قبل المدقّق.	3.87	0.85	4	مرتفعة
24	يتم تدقيق القوائم المالية وفقًا لقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المنصوص وفق المعايير المالية الدولية.	3.99	0.65	1	مرتفعة

25	يبذل المدقّق جهد بغية كشف الأخطاء والغشّ إن وجدت داخل الشركة محلّ التدقيق من قبل المدقّق.	3.85	0.85	7	مرتفعة
26	يوجد نظام رقابة داخلية لدى شركة التقرير يلزم المدقّق بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، والالتزام بالنص في كتاب التكليف وسياسات الشركة.	3.67	0.86	10	متوسطة
27	يقوم المدقّق باستخدام الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية فضلًا عن الكشوفات المرفقة بالقوائم المالية.	3.84	0.82	8	مرتفعة

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (13) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات العوامل المتعلّقة بالمدقّق نفسه تراوحت بين (3.00–3.99) بدرجات موافقة وتقييم مرتفعة لكافة الفقرات رقم (17–18–20–26) التي جاءت بدرجة تقييم موافقة متوسطة، حيث إن أفراد عيّنة الدّراسة من المستويات الوظيفية المختلفة يرون أن مستوى الأهميّة لفقرات بُعد العوامل المتعلّقة بالمدقّق نفسه جاء بدرجة مستوى أهميّة مرتفعة نسبيًّا من ناحية الممارسة، وما يعزز هذا أن المتوسط الحسابي الموزون العام لهذه البُعد يساوي (3.68) بدرجة تقييم مستوى أهميّة مرتفعة، حيث جاءت الفقرة (24) بالمرتبة الأولى ونصها: "يتم تدقيق القوائم المالية وفقًا لقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المنصوص وفق المعايير المالية الدولية"، فيما جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (22)، والتي تنص على: "يتم إصدار تقارير توضيحية يتم من خلالها إبداء الرأي من قبل المدقّق في مكتب التدقيق بشافية ودقة"، وجاءت الفقرة رقم (21) في المرتبة الثالثة، والتي نصها: "يقوم المدقّق ببذل الجهد والعناية الكافية أثناء عملية التدقيق"، وجاءت كافة الفقرات بدرجة موافقة مرتفعة، فيما جاءت الفقرة رقم (18) في المرتبة الأخيرة، والتي تنص على: "يوجد مصالح مشتركة بين إدارة الشركة محلّ التدقيق ومدقّق الحسابات" بدرجة تقييم متوسطة، مع وجود إجماع على مستوى الأهميّة، كما تشير قيم الانحراف المعياري التي لم تتجاوز نصف المتوسط الحسابي، والذي يدل على اتفاق في إجابات أفراد عيّنة الدّراسة من الإدارة والموظفين في شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي محلّ الدّراسة.

4-2-3-1. البُعد الثالث: عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة:

جدول رقم (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بُعد عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة

رقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهميّة
28	تتدخل الإدارات في تحديد نطاق عمل المدقّق للحصول على الأدلّة والقرائن.	3.39	0.98	7	متوسطة
29	توجد قناعة للمدقّق بأساليب الإدارة في الإفصاح المحاسبي.	3.66	0.86	1	متوسطة
30	تخفيض أتعاب مدقّق الحسابات بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلبًا في العلاقة بين المدقّق والشركة.	3.44	1.41	6	متوسطة
31	يوجد قيود ومسؤوليات تشغيلية تفرضها شركة التدقيق على المدقّق.	3.51	0.96	5	متوسطة
32	يتم تعيين مدقّق الحسابات من قبل أطراف ذوي علاقات شخصية.	3.18	1.08	9	متوسطة
33	يوجد مجموعة من المحددات التي تتعلق بمقدرة المدقّق بحصوله على المعلومات التي يحتاجها، أو القيام بفحص أي بند يراه مهمًّا نسبيًّا.	3.56	0.89	4	متوسطة
34	يوجد استراتيجية متبعة بشكل واضح في تحقيق الأهداف المرسومة بين الشركة والمدقّق.	3.59	0.87	3	متوسطة
35	يستعجل المدقّق للانتهاء من عملية التدقيق بأسرع وقت من قبل الإدارة.	3.34	1.12	8	متوسطة
36	يوجد إجراءات يتم مراجعتها من قبل الشركة للتأكد من أن عمل المدقّق تم وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية.	3.65	0.93	2	متوسطة

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (14) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات العوامل المتعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة تراوحت بين (3.18–3.66) بدرجات موافقة وتقييم متوسطة لكافة الفقرات، حيث إن أفراد عيّنة الدّراسة من المستويات الوظيفية

المختلفة يرون أن مستوى الأهميّة لفقرات وبُعد العوامل المتعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة، والذي جاء بدرجة مستوى أهميّة متوسطة نسبيًّا من ناحية الممارسة، وما يعزز هذا أن المتوسط الحسابي الموزون العام لهذه البُعد يساوي (3.48) بدرجة تقييم مستوى أهميّة متوسطة، حيث جاءت الفقرة (29) بالمرتبة الأولى، ونصها: "توجد قناعة للمدقّق بأساليب الإدارة في الإفصاح المحاسبي"، فيما جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (36)، والتي تنص على: "يوجد إجراءات يتم مراجعتها من قبل الشركة للتأكد من أن عمل المدقّق تم وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية"، وجاءت الفقرة رقم (34) في المرتبة الثالثة، والتي نصها: "يوجد استراتيجية متبعة بشكل واضح في تحقيق الأهداف المرسومة بين الشركة والمدقّق"، وجاءت كافة الفقرات بدرجة موافقة متوسطة، فيما جاءت الفقرة رقم (32) في المرتبة الأخيرة، والتي تنص على: "يتم تعيين مدقّق الحسابات من قبل أطراف ذوي علاقات شخصية" بدرجة تقييم متوسطة، مع وجود إجماع على مستوى الأهميّة، كما تشير قيم الانحراف المعياري التي لم تتجاوز نصف المتوسط الحسابي، والذي يدل على اتفاق في إجابات أفراد عيّنة الدّراسة من الإدارة والموظفين في شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي محلّ الدّراسة.

4-2-2. المحور الثاني: اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ:

جدول رقم (15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بُعد محور اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ

رقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى الأهميّة
37	عدم صلاحية البيانات القوائم المالية المستخرجة للتدقيق.	3.37	1.16	4	متوسطة
38	عدم وجود الدقة في بيانات التقرير المالي للمدقّق.	3.16	1.08	10	متوسطة
39	القوائم المالية المدقّقه لا تمثل الواقع الحقيقي للمنشأة.	3.20	1.03	9	متوسطة
40	القوائم المالية المدقّقة لا تعبّر عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك الإيضاحات والإفصاحات.	3.33	1.01	5	متوسطة
41	يوجد أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية.	3.51	0.96	3	متوسطة
42	وجود أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.	3.62	0.98	2	متوسطة
43	عدم قدرة عملية التدقيق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.	2.84	1.13	11	متوسطة
44	استخدام طرق محاسبية متماثلة تؤدي إلى مقارنة النتائج لنفس العميل لفترات مالية مختلفة.	3.68	0.84	1	مرتفعة
45	القوائم المالية المدقّقة لا تتميز بقابليتها للتحقق والوصول لنفس النتائج.	3.22	1.12	8	متوسطة
46	عدم قيام قسم التدقيق الداخلي بتوثيق كافة الإجراءات التي قام بتنفيذها.	3.24	1.14	7	متوسطة
47	لا يؤدي قسم التدقيق الداخلي أعماله التدقيقية وفقًا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية اللازمة المحلية والدولية.	3.30	1.02	6	متوسطة
محور اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ.		3.32	0.73		متوسطة

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (15) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ تراوحت بين (2.84–3.68) بدرجات موافقة وتقييم متوسطة لكافة الفقرات، عدا الفقرة رقم (44) التي جاءت بدرجة تقييم مرتفعة، حيث إن أفراد عيّنة الدّراسة من المستويات الوظيفية المختلفة يرون أن مستوى الأهميّة لفقرات وبُعد العوامل المتعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة جاء بدرجة مستوى أهميّة متوسطة نسبيًّا من ناحية الممارسة، وما يعزز هذا أن المتوسط الحسابي الموزون العام لهذه البُعد يساوي (3.32) بدرجة تقييم مستوى أهميّة متوسطة، حيث جاءت الفقرة (44) بالمرتبة الأولى، ونصها: "استخدام طرق محاسبية متماثلة تؤدي إلى مقارنة النتائج لنفس العميل لفترات مالية مختلفة"، فيما جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (42)، والتي تنص على: "وجود أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها"، وجاءت الفقرة رقم (41) في المرتبة الثالثة، والتي نصها: "يوجد أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية"، وجاءت كافة الفقرات بدرجة موافقة متوسطة، فيما جاءت الفقرة رقم (43) في المرتبة الأخيرة، والتي تنص على: "عدم قدرة عملية التدقيق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية" بدرجة تقييم متوسطة، مع وجود إجماع على مستوى الأهميّة، كما تشير قيم الانحراف المعياري التي لم تتجاوز نصف المتوسط الحسابي، والذي يدل على اتفاق في إجابات أفراد عيّنة الدّراسة من الإدارة والموظفين في شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي محلّ الدّراسة.

4-3. الإحصاء الإستدلالي

قامت الباحثة بإجراء عدد من الاختبارات الإحصائية اللازمة من أجل اختبار فرضيات الدّراسة، والتوصّل إلى نتائج هذه الفرضيات على النحو الآتي:

4-3-1. اختبار معاملات الارتباط:

استخدمت الباحثة اختبار معامل ارتباط سبيرمان (Coefficients Spearman's Correlation)، والذي يدل من خلال قيمته على وجود العلاقة الخطّية بين المتغيّر المستقل معدّل دوران المحاسب القانوني بأبعاده، (عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه،

وعوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي مع الشركة)، والمتغيّر التابع اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، ولبيان قوة العلاقة الخطّية بين كل زوج من أزواج المتغيّرات، سواء كان التأثير سلبيًّا أو إيجابيًّا.

جدول رقم (16)

نتائج معاملات ارتباط (سبيرمان)

		اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ
عوامل متعلّقة بالشركة نفسها	Spearman Correlation	-.027
	Sig. (2-tailed)	.814
	N	79
عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه	Spearman Correlation	.175
	Sig. (2-tailed)	.122
	N	79
عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة	Spearman Correlation	.342**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	79

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

يظهر االجدول رقم (16) حسب الدلالة الإحصائية لقيمة معامل سبيرمان (r) النتائج التالية:

أ. لا يوجد ارتباط (علاقة خطية) بين بُعد عوامل متعلّقة بالشركة نفسها مع متغير اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، حيث جاءت قيمة (r = -0.027)، وبمستوى دلالة (0.814)، وهي قيمة غير دالة إحصائيًّا؛ أي غير معنوية عند مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي لا يوجد ارتباط بين بُعد عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، ومتغير اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، وتعود هذه النتيجة إلى أن شركات التدقيق تهتم بخدمة العملاء لاستمرارية عملها، وتحاول كسبهم من خلال الالتزامات بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمعايير الدولية، وبالتالي لا يوجد أي سبب يدعو شركة التدقيق للتحيّز أو التغطية على

الخطأ أو الغشّ لأي من العملاء؛ أي أنها تعمل بحيادية من أجل سلامتها القانونية والالتزام بالمعايير المتعارف عليها والاستمرار بالشفافية والمهنية.

ب. لا يوجد ارتباط (علاقة خطية) بين بُعد عوامل متعلّقة بالمدقّق القانوني نفسه مع متغير اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، حيث جاءت قيمة (r = 0.175)، وبمستوى دلالة (0.122)، وهي قيمة غير دالة إحصائيًّا؛ أي غير معنوية عند مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي لا يوجد ارتباط بين بُعد عوامل متعلّقة بالمدقّق القانوني نفسه، ومتغير اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، وتعود هذه النتيجة إلى أن المدقّقين القانونيين يسعون إلى إثبات نفسهم من خلال المهنية والعمل بدقة أكثر؛ ما يكسبهم الخبرة العملية وثقة العملاء، كما أنهم يسعون إلى أن تكون التقارير المالية المدقّقة والتقارير المصدرة من قبلهم والموقع عليها من قبلهم خالية من الأخطاء أو الغشّ من أجل سمعتهم المهنية والتقدم الوظيفي.

ج. يوجد ارتباط (علاقة خطية) بين بُعد عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي بالشركة مع متغير اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، حيث جاءت قيمة (r = 0.342)، وبمستوى دلالة (0.002)، وهي قيمة دالة إحصائيًّا؛ أي معنوية عند مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي بين بُعد عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي بالشركة مع متغير اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، وتعود هذه التدخلات من قبل الإدارة أحيانًا، أو تخفيض أتعاب المدقّق القانوني، أو تعيين المدقّق القانوني بحسب علاقات شخصية، أو مقابل مصالح مادية، أو صلة قرابة، أو غياب معلومات مهمة وإيجاد عثرات في طريق المدقّق، أو الاستعجال من قبل المدقّق لإنهاء المهمة من الممكن أن تتسبب بعدم اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ.

4-3-2. اختبار التوزيع الطبيعي: من أجل التحقّق من صحة فرضية الدّراسة الرئيسة، ولبيان هل يوجد أثر لمعدّل دوران المحاسب القانوني بكافة أبعادها والفرضيات المتفرعة عنها على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، قامت الباحثة بإجراء اختبار Kolmogorov Smirnov Test) من أجل التحقّق من عدم وجود أي مشكلات إحصائية في بيانات الدّراسة التي قد تنعكس سلبًا على اختبار فرضيات الدّراسة، مثل عدم اعتماد التوزيع الطبيعي للبيانات، ووجود ارتباط كبير بين متغيّرات الدّراسة المستقلة، والذي من الممكن أن يؤدي إلى عدم القدرة على تفسير الحالة أو التنبّؤ بها.

جدول رقم (17):

التوزيع الطبيعي لمتغيّرات الدّراسة (Kolmogorov Smirnov test)

المتغيّر	المجال	Test Statistic	Sig.	النتيجة
معدّل دوران المحاسب القانوني	عوامل متعلّقة بالشركة نفسها	.067	.200	يتبع التوزيع الطبيعي
	عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه	.078	.200	يتبع التوزيع الطبيعي
	عوامل متعلّقة بالعلاقة بين المدقّق الخارجي والشركة	.061	.200	يتبع التوزيع الطبيعي
اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ		.074	.200	يتبع التوزيع الطبيعي

تبيّن من الجدول رقم (17) الذي يظهر مخرجات نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج (SPSS)، وبالنظر إلى النتائج وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، يتبيّن أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث كانت مستوى الدلالة الإحصائية لجميع نِسب التوزيع الطبيعي لكل الإجابات أكبر من (0.05)، وهو المستوى المعتمد في الدّراسة الإحصائية ومعالجتها، وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية التي تدل على اعتدالية التوزيع (البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

4-3-3.اختبار التعددية الخطّية:

من أجل التشخيص والتأكّد من عدم وجود ارتباط داخلي عالٍ بين المتغيّرات المستقلة، قامت الباحثة بحساب المعامل (Tolerance) لكل من المتغيّرات المستقلة باختبار معامل تضخم التباين (VIF : Variance Inflation Factor)، حيث يجب أن تكون قيمة (VIF) أقل من (10) لجميع المتغيّرات، وأن تكون قيم (Tolerance) أكبر من مستوى الدلالة (0.05).

جدول رقم (18):

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لأبعاد المتغيّر المستقل

البُعد	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
عوامل متعلّقة بالشركة نفسها	.529	1.890
عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه	.495	2.020
عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي بالشركة	.805	1.243

تبيّن من الجدول (18): بأن قيم معامل التضخم (VIF) لجميع مجالات المتغيّر المستقل كانت أقل من (10)، وقيمة معامل التباين المسموح (Tolerance) لجميع مجالات المتغيّر المستقل أكبر من قيمة (0.05)؛ ما يشير إلى عدم وجود ارتباط عالٍ بين مجالات المتغيّر المستقل، ويمكن استخدام كافة المجالات في نموذج الانحدار، ومعرفة أي من هذه الأبعاد له أثر ذو دلالة إحصائية على المتغيّر التابع، وإيجاد النِّسبة المئوية لهذا الأثر في حال وجوده. وبعد التأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين أبعاد المتغيّر المستقل، يمكن تطبيق كل من الانحدار البسيط والانحدار الخطّي المتعدّد لاختبار الفرضية الرئيسة والفرضيات الفرعية .

بعد التأكد من عدم وجود مشكلات إحصائية (اعتدالية التوزيع، أو التعددية الخطّية)، والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء، أو عدم القدرة على القياس الدقيق والصحيح لتحليل الانحدار الخطّي، وبيان الأثر الحقيقي والمباشر على المتغيّر التابع.

ويمكن استخدام كافة الأبعاد في نموذج الانحدار، ومعرفة أي من هذه الأبعاد له أثر ذو دلالة إحصائية على المتغيّر التابع ، وإيجاد النِّسبة المئوية لهذا الأثر في حال وجوده.

4-3-4.اختبار الإنحدار الخطّي المتعدّد اختبار فرضيات الدّراسة:

جدول رقم (19):

القوة التفسيرية Summary Model **الفرضية الرئيسة الأولى**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std.Error of the Estimate	Sig. F Change	Durbin-Watson
1	.364[a]	.133	.122	.68666	.001	1.832

a. Predictors: (Constant)، عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه، وعوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة

b. Dependent Variabl): اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ)

من الجدول (19) تبيّن أنه يوجد أثر لمعدّل دوران المحاسب القانوني ككل بكافة أبعاده على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.364)؛ ما يدل على وجود درجة ارتباط بين المتغيّرات المستقلة مجتمعة مع المتغيّر التابع، وبلغت قيمة (R-Square) (0.133)، وهي تمثّل قيمة تفسيرية لأثر معدّل دوران المحاسب القانوني على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ؛ إذ إن معدّل دوران المحاسب القانوني تفسر تقريبًا ما نسبته (13.3 %) من التغير الحاصل في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المدقّقين القانونيين، وبالتالي قبول الفرضية الرئيسة على **وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمعدّل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسبين القانونيين لدى شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان في الأردن**، كما أن قيمة اختبار الارتباط الذاتي (Durbin-Watson = 1.832)، وهي قريبة من (2)، وبالتالي فإن النموذج لا يعاني من مُشكلة الارتباط الذاتي، ويمكن أن يعطي تحليل الانحدار أكثر دقة. وللتحقق من صلاحية النموذج قامت الباحثة بإجراء اختبار التباين (ANOVA):

جدول رقم (20):

تحليل التباين (ANOVA) للتحقّق من صلاحية النموذج

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	5.559	1	5.559	**11.791**	.001[b]
Residual	36.306	77	.472		
Total	41.865	78			

يظهر من الجدول (20) أن قيمة الاختبار (F) تساوي (11.791) بدلالة إحصائية (0.001)، وهي قيمة دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)، وبذلك يوجد تباين في قدرة المتغيّر المستقل بأبعاده على المتغيّر التابع. وللقيام بتحليل الانحدار الخطّي لأثر معدّل دوران المحاسب القانوني على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، وبيان مدى هذا الأثر لكل بُعد من أبعاد المتغيّر المستقل معدّل دوران المحاسب القانوني والمتمثّلة بـ : (عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه، وعوامل متعلّقة بالمدقّق الخارجي والشركة) على المتغيّر التابع اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، استخدمت الباحثة تحليل الانحدار الخطّي المتعدّد (Multi Regression Linear)، حيث ظهرت النتائج:

جدول رقم (21):

معاملات التأثير لأبعاد المتغيّر المستقل على المتغيّر التابع

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	**(Constant)**	**1.607**	**.503**	**-**	**3.193**	**.002***
	عوامل متعلّقة بالشركة نفسها	-	-	**-.170**	**-1.506**	**.136**
	2 عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه	-	-	**-.004**	**-.030**	**.976**
	3 عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي بالشركة	**.491**	**.143**	**.364**	**3.434**	**.001***

*دالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$)

من نتائج الجدول (21) تظهر لنا نتائج الفرضيات الفرعية من الفرضية الرئيسة:

أ. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل المتعلّقة بالشركة نفسها على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسبين القانونيين لدى شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي في عمّان، حيث جاءت قيم (T= -1.506)، وبمستوى دلالة معنوية (0.136>0.05)، وهي قيم غير دالة إحصائيًّا. قبول الفرضية الصفرية الفرعية الأولى (H0-1).

ب. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل المتعلّقة بالمدقّق القانوني نفسه على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسبين القانونيين لدى شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي في عمّان، حيث جاءت قيم (T= -0.030) وبمستوى دلالة معنوية (0.976>0.05) وهي قيم غير دالة إحصائيًّا. قبول الفرضية الصفرية الفرعية الأولى (H0-2).

ج. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل المتعلّقة بعلاقة بالمدقّق الخارجي بالشركة على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسبين القانونيين لدى شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي في عمّان، حيث جاءت قيم (T= 3.434) وبمستوى دلالة معنوية (0.001<0.05) وهي قيم دالة إحصائيًّا. رفض الفرضية الصفرية الفرعية الأولى (H0-3).

4-4 نتائج الدّراسة ومناقشتها:

مُقدّمة:

يعرض هذا الفصل مُلخّصًا لأهم النتائج التي توصّلت إليها الدّراسة، ومناقشتها حول أثر معدّل دوران المحاسب القانوني على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ وجّهة نظر المبحوثين عيّنة الدّراسة من المدقّقين، ومديري التدقيق ونوابهم، وموظفي مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي القانونية، بالإضافة إلى عرض أهم التوصيات والمقترحات التي وضعت في ضوء النتائج من الدّراسة.

بعد الاطّلاع على نتائج الاختبارات والتحليل الإحصائي لبيانات الدّراسة التي تم جمعها باستخدام أداة الدّراسة (الاستبانة)، وتوصّلت الدّراسة إلى عدة نتائج تسهم في الإجابة عن أسئلة الدّراسة، وتساعد في حل مشكلتها من خلال اختبار فرضياتها، وفي ما يلي أبرز تلك النتائج:

1- أظهرت نتائج الدّراسة أن مستوى الأهميّة لممارسة أبعاد معدّل دوران المحاسب القانوني جاءت بمستوى أهميّة مرتفع بالنِّسبة لبُعدي (عوامل متعلّقة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق القانوني نفسه)، ومستوى أهميّة متوسطة لبُعد (عوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة)، وجاءت وفق الترتيب حسب مستوى الأهميّة ونتائج المتوسطات الحسابية (عوامل مرتبطة بالشركة نفسها، وعوامل متعلّقة بالمدقّق القانوني نفسه، وعوامل متعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي والشركة)، كما أظهرت النتائج أن مستوى الأهميّة لممارسة اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ جاءت بمستوى تقييم متوسط، حسب رأي ووجّهة نظر المدقّقين القانونيين لدى مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان.

2- أظهرت نتائج الدّراسة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيًّا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لمعدّل دوران المحاسب القانوني على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، وقد بيّنت النتائج أن نسبة هذا الأثر بـ (13.3%) من التغير الحاصل في القدرة على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، في حين تعود بقية النِّسبة إلى عوامل أخرى. وبالعودة إلى الدّراسات السّابقة فقد اتفقت هذه النتيجة مع نتيجة:

أ. دراسة مشتهي (2016) التي هدفت الدّراسة إلى التعرّف على تأثير معدّل دوران المدقّق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، والتي توصّلت إلى وجود أثر إيجابي ولعلاقة طردية بين معدّل دوران المدقّق القانوني على جودة التدقيق؛ أي جودة التقارير المحاسبية، وبالتالي على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ.

ب. واختلفت مع نتيجة دراسة فوسينج (fossung ,2019) التي هدفت إلى تحديد مساهمة المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية التي تنتجها الشركات الكاميرونية، والتي توصّلت إلى نتائج، من أهمها: أن قطاع اختصاص التدقيق الخارجي له تأثير سلبي على جودة المحاسبة، ومدة تعاونها مع الشركة المدقّقة.

3- أظهرت نتائج الدّراسة أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيًّا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل المرتبطة بالشركة نفسها على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسب القانوني لدى مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان.

وقد اختلفت نتيجة الدّراسة مع نتيجة دراسة الجمهودي(2019) التي تناولت بحث جودة عملية المراجعة الخارجيه من حيث المفهوم والأهميّة والعوامل المؤثرة فيها، وأثر تلك العوامل على دعم حوكمة الشركات المصرية، وقد تناولت الباحثة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية بأبعادها المختلفة، وهي: (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، والعوامل المرتبطة بفريق المراجعة، والعوامل المرتبطة بعميل المراجعة)، وتوصّلت إلى نتائج، من أهمها وجود علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة الخارجيه، والمتمثّلة في العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة.

4- أظهرت نتائج الدّراسة أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيًّا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل المرتبطة بالمدقّق القانوني نفسه على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسب القانوني لدى مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان.

أ. وقد اتفقت النتيجة مع نتيجة دراسة (Jafarzadeh ,Salehi&other,2015) التي هدفت إلى البحث في مدى تأثير ممارسة الضغوط على أتعاب المدقّقين، وأثرها في جودة التدقيق خلال نظام العقوبات في إيران، ويشمل مجتمع البحث (104) من الشركات المدرجة في البورصة، والتي تتداول الأسهم في طهران، والتي توصّلت إلى نتائج، من أهمها ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضغوط أتعاب التدقيق؛ أي عوامل متعلّقة بالمدقّق نفسه، وجودة التدقيق خلال السنوات قبل العقوبات وبعد.

ب. وقد اختلفت نتيجة الدّراسة مع نتيجة دراسة الجمهودي(2019) التي تناولت بحث جودة عملية المراجعة الخارجية من حيث المفهوم والأهميّة والعوامل المؤثرة فيها، وأثر تلك العوامل في دعم حوكمة الشركات المصرية، وقد تناولت الباحثة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية بأبعادها المختلفة، وهي: (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، والعوامل المرتبطة بفريق المراجعة، والعوامل المرتبطة بعميل المراجعة)، وتوصّلت إلى نتائج، من أهمها وجود علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة الخارجية، والمتمثلة في العوامل المرتبطة بفريق المراجعة (المدقّقين القانونيين أنفسهم).

ج. واتفقت مع نتيجة دراسة كاميرون وآخرون (Cameran, et. al., 2013) التي هدفت إلى التعرّف على أثر تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الحدّ من استخدام الإدارة للبدائل المحاسبية، حيث تضمنت الدّراسة (1184) شركة إيطالية غير مالية مدرجة في بورصة (ميلانو) للأوراق المالية، خلال الفترة الممتدة من(1985–2004)، والتي توصّلت إلى نتائج، من أهمها: كلما زادت فترة ارتباط المراجع بالعميل، أدّى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة، ومن ثم الحدّ من استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في تحريف بياناتها المالية.

5–أظهرت نتائج الدّراسة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيًّا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعوامل المتعلّقة بعلاقة المدقّق الخارجي بالشركة على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ من قبل المحاسب القانوني لدى مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي في مدينة عمّان.

أ. واتفقت نتيجة الدّراسة مع نتيجة دراسة التميمي (2018) التي هدفت إلى بيان ماهية وطبيعة معدّل دوران المدقّق الخارجي الإلزامي، ومزاياه وعيوبه، والآراء المؤيدة والمعارضة له، وكذلك معرفة أثر دوران المدقّق الخارجي الإلزامي على جودة التدقيق في الشركات، والتي توصّلت إلى نتائج، من أهمها: أن الدوران الخارجي للمدقّق يعدّ وسيلة لتعزيز الاستقلالية والجودة بسبب منع توطد العلاقة بين المدقّق والإدارة.

ب. واتفقت مع نتيجة دراسة النعسان (2018) التي هدفت إلى التعرّف على العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات الخارجيين، والتي توصّلت إلى نتائج، من أهمها: توفر الموضوعية والاستقلالية يؤثر بشكل إيجابي في جودة التقارير المحاسبية، وبالتالي على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ.

ج. واتفقت مع دراسة (الحاج، 2018) والتي تناولت دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الداخلي وزيادة الثقة في التقارير المالية، وقد توصّلت إلى نتائج، من أهمها: استقلال أعضاء لجان المراجعة عن الوحدات التنفيذية يزيد الثقة في التقارير المالية.

4-5 التوصيات:

في ضوء ما توصّلت إليه الدّراسة من نتائج، فإن الباحثة تقدم عددًا من التوصيات إلى الإدارة في مكاتب التدقيق والجهات المختصة كما يلي:

4-5-1 توصيات متعلّقة بالنتائج:

أ. على مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي الحرص في اختيار مدقّقي الحسابات، ممن تتوفر فيهم الخبرات العملية ومستويات التأهيل العلمي، والذين يمتلكون الدراية والمعرفة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمعايير الدولية، وممن يمتلكون الدراية والمعرفة بمواكبة التطورات التكنولوجهة والمهنية لمهنة التدقيق المحاسبي.

ب. على مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي أثناء تعيين المدقّق المحاسبي النظر في ارتباطات المدقّق القانوني مع الشركة محلّ التدقيق، وعدم تعيين المدقّقين الذين يملكون علاقة شخصية، أو مصالح مشتركة مع أعضاء مجلس الإدارة، أو صلة قرابة؛ لضمان جودة التقارير المحاسبية والالتزام بالمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية.

ج. على مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي الاهتمام بالتطور التنكولوجي وتحديث نظام عملها بشكل مستمر لمواكبة تطور أنظمة العمل والشركات، وتدريب العاملين لديها على استخدام التنكولوجيا؛ ما يضمن الدقة والالتزام بمعايير الجودة للتقارير المحاسبية الصادرة عنها.

د. على الجهات الرسمية إعادة النظر في القوانين والتشريعات وإصدار قوانين وتشريعات ملزمة تتبنّى معايير محاسبية ومراجعة محلية من خلال معالجة النقص، بالإضافة إلى إصدار تعليمات ونصوص قانونية باتّباع نظام خاص بالجودة، ومراقبة جودة أداء المكاتب وشركات التدقيق المحاسبية مع وجود عقوبات ومخالفات في حالة مخالفة المكتب أو الشركة لتلك القوانين والنصوص.

هـ. إعطاء النقابة صفة مهنية رسمية، وسنّ قوانين من الجهات الرسمية تقوم بتصنيف مكاتب وشركات التدقيق المحاسبي حسب حجم الشركة أو المكتب، حيث يستطيع المكتب أو الشركة– حسب تصنيف حجمه– القيام بعمليات التدقيق القانونية، وبالتالي تلافي الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها مكتب التدقيق المحاسبي؛ بسبب صغر حجمه وكونه لا يمتلك فريقًا متكاملًا مختصًّا يمكّنه القيام بمهمة التدقيق المحاسبي للشركات أو الأعمال الكبيرة.

4-5-2 التوصيات الأكاديمية:

أ. تسليط الضوء على مفهوم معدّل دوران المحاسب القانوني وعلاقته بجودة التقارير المحاسبية في الدّراسات المستقبلية المطبّقة في البيئة الأردنية، خاصة في شركات ومكاتب التدقيق المحاسبي؛ لأنها من المفاهيم المحاسبية التي تعنى بجودة التقارير المحاسبية.

ب. تسليط الضوء في الدّراسات المستقبلية على أثر معدّل دوران المحاسب القانوني على جودة التقارير المحاسبية مع وجود متغيّرات وسيطة، مثل: (التأهيل العلمي للمدقّق المحاسبي، والأتعاب المترتبة، وعدد سنوات الخبرة)، وغيرها من المتغيّرات التي يمكن أن تؤثر في العلاقة، وفي جودة التقرير المحاسبي.

ج. تسليط الضوء في الدّراسات المستقبلية على متغيّرات أخرى تؤثر في جودة التقرير المحاسبي واكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ، مثل: السياسات الإدارية والقوانين المحاسبية، أو التهرب الضريبي، أو المصالح الشخصية وغيرها.

المراجع

المراجع العربية:

أبو رقبة، مصطفى توفيق والمصري، عبدالهادي إسحق (2014). **تدقيق ومراجعة الحسابات**، ط1، الأردن: دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع.

الأمين (2017) . العوامل المؤثرة في تغيير مدقّق الحسابات الخارجي من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات دراسة ميدانية في البيئة السورية. **مجلة تشرين للبحوث الدّراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية** .39(6): 80-100.

البلداوي، عبد الحميد (2004). **البحث العملي والتحليل الإحصائي (SPSS)**، عمّان: الشروق للنشر والتوزيع.

التميمي ، هاشم (2018) . أثر عدم تبنّي الدوران الإلزامي للمدقّق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء- دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية. **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم**.43(1): 50- 80

التميمي، هادي (2016). **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، ط3.عمّان : دار وائل للنشر.

جبران ، محمد علي (2014) .العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجّهه نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، **بحث مقدم من خلال مؤتمر مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية، وتحديات القرن الحادي والعشرين** ، قسم المحاسبة- كليه إداره الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض .

جمعة، أحمد (2017). **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقًا للمعايير الدولية للتدقيق**، ط1، عمّان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

الجمهودي، إيمان (2019). دور العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية فى تحسين حوكمة الشركات المصرية دراسة ميدانية، **مجلة الدّراسات التجارية المعاصرة**، 6(يناير)، 500-551.

جوليس، أحمد رجب (2016). **أثر عوامل تغيير مدقّق الحسابات الخارجيِّ في جودة التدقيق من وجّهة نظر مدقّق الحسابات والعملاء في الشركات الصناعيّة الأردنية**

المدرجة في سوق عمّان المالي (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير منشورة. جامعة الزرقاء الأهلية، الزرقاء، الأردن.

الحاج، حيدر الطاهر (2018). **دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الداخلي وزيادة الثقة في التقارير المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كليّة التجارة، الخرطوم، السودان.

الحدّرب، زهير (2017).**علم تدقيق الحسابات**، ط1، عمّان: دار البداية ناشرون وموزعون.

الحلبي، ليندا .(2016). **دور مدقّق الحسابات الخارجي في الحدّ من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية** . رسالة ماجستير منشورة .جامعة الشرق الأوسط، عمّان، الأردن.

الخطّيب، خالد والرفاعي، خليل (2014).**علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، ط1، عمّان: دار المستقبل للنشر والتوزيع.

راضي، نوال (2016). **تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق "دراسة تحليلية آراء عيّنة من المدقّقين في جامعة القادسية**، بحث مقدّم إلى كليّة الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.

سعود، كايد، (2012).**تدقيق الحسابات**. الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.

سليمان محمد مصطفى، (2014). **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الإسكندرية: الدار الجامعية.

سواد، زاهرة (2016). **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط1، عمّان: دار الراية للنشر والتوزيع.

عاشوري عبد الناصر، (2016). **دور المدقّق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات االقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير منشورة، جامعة سطيف، سطيف، الجزائر.

عبد العزيز، جعفر(2016). مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق، **مجلة العلوم الاقتصادية بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا**،17،(1)،166-155.

عبدالرحمن، عبدالله (2015). **التغيير الإداري للسياسات المحاسبية – الآثار والدوافع والمعالجة: دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق**

المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدّراسات العليا– جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.

عبدالله، خالد أمين (2017).**التدقيق والرقابة في البنوك،** ط1، عمّان: دار وائل للنشر.

عبدالنبي، فرقد شاكر. (2017). **دور المدقّق الخارجي في الحدّ من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية،** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

عطوة ، روان . عبد سوزان (2019). دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي والحاكمية المؤسسية في الحدّ من إدارة الأرباح. **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال** .15(1):21 :50.

كافي، مصطفى يوسف (2014). **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة،** ط1، عمّان: دار الروّاد، مكتبة المجمتع العربي للنشر والتوزيع.

مراد حسين العلي (2015). **معايير التدقيق الدولية،** ط1، الأردن: دار غيداء للنشر والتوزيع.

مشتهي، صبري (2016). تحليل العلاقة بين معدّل دوران المدقّق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقّق الحسابات الخارجي. **مجلة الجامعة الإسلامية للدّراسات الاقتصادية والإدارية،**22(2).231–261.

المومني ، منذر. شويات، زياد (2017). قدرة المدقّق على اكتشاف مؤشّرات الشكّ باستمرارية العملاء. بحث منشور. **مجلة المنارة** .14(1): 141– 165.

نجم، مها رزق (2016).**العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدقّقي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة،** مذكرة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

نظمي، إيهاب وعزب، هاني(2016). **تدقيق الحسابات الإطار النظري،** ط1، عمّان: دار وائل للنشر والتوزيع.

النوايسة ، محمد (2016). العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات :دراسة ميدانية من وجّهة نظر مدقّقي الحسابات الخارجيين في الأردن. **المجلة الأردنية في إدارة الاعمال** .2(3): 390 –420

نور الدين، حمد قايد(2015).**التدقيق المحاسبي وفقًا للمعايير الدولية،** ط1، عمّان: دار الجنان للنشر والتوزيع.

هنية، شبابي. (2016). **العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر**، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.

الوقاد، وديان (2017).**تدقيق الحسابات**، ط .1 ، عمّان :مكتبة العربي للنشر والتوزيع.

المراجع الأجنبية:

Albrecht Ch. (2018). **International Fraud: A Management Perspective**, Unpublished Doctoral Dissertation,University of Ramon Llull.

Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks, **International Journal of Business and Social Science**, 4(11), 206-222.

Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks. **International Journal of Business and Social Science**, 4(11).

Amba, Sekhar Muni and Al-Hajeri, Fatima Khalid (2013). Determinants of audit fees in Bahrain: an empirical study, **Journal of Finance and Accountancy**, 13. (1). 1-10

Arens& Randal J. Elder & Mark S. Beasley. (2024), **Auditing and Assurance Services an Integrated approach**, (9thed), USA: Prentice Hall.

Arens, A., Elder, R.J, and Beasley, M.S, (2012). **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Fourteen editions، Pearson: New York. USA. Global Edition.

Aronmwan, E. J., Ashafoke, T.O., & r Mgbame, C. O. (2013). Audit Firm Reputation and Audit Quality, **European Journal of Business and Management**, 5. (7). 66-75

Barbara, Goodman; Braunstein; Paniol N. Reinstein; Gregory, Alan; George W. "Explaining Auditor's Going Concern Decision: Assessing Management's Capability", Journal of Applied Business Research, vol. 11, No. 3, Summer, 2017, pp. 82-93.

Camera, Mara, (2018), Audit team attributes matter: how diversity affects audit quality, **European Accounting Review**,27

Cameran, M., Prencipe, A., Trombetta, M., Mandatory (2013).**Audit Firm Rotation and Audit Quality: evidence From the Italian setting, Department of Accounting**, Boccioni University, Milan, Italy.

Chelikani, S, & D'Souza, F. (2014). The Effect of Regulation Disclosure on Market Integration, **The International Journal of Business and Finance Research**, 8. (4), 43-63

Chelikani, S, & D'Souza, F. (2014). The Effect of Regulation Disclosure on Market Integration. **The International Journal of Business and Finance Research**, 8. (4), 43-63

Chen, Chia-hui. (2014). **The Fraudulent Financial Reporting Characteristics of the Computer Industry**. Unpublished Ph. D., Nova Southeastern University.

Christensen, B., Omer, T., Shelley, K. & Wong, P.A. (2015) **Audit committee influence on audit firm selection, retention, efficiency, and fees, Unpublished Study**, University of Nebraska , Lincoln , USA

Ebimobowei, Appah and Keretu, Oyadonghan James (2017). **Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria**, Master thesis, Yenagoa Bayelsa State Nigeia.

Fontaine, R., Letaifa, S. B., &Herda, D. (2013). An interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service. **Current Issues in Auditing**, 7(1), A1-A14.

Gliem, J. A., &Gliem, R. R. (2003). Calculating, interpreting, and reporting Cronbach's alpha reliability coefficient for Likert-type scales. Midwest Research-to-Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education **http://hdl.handle.net/1805/344**

Gregory A. and P. Collier (2014). Audit fees and Auditor Changes: An Investigation Persistence Of fee Reduction By Type Of changes". **Journal of Business Finance and accounting**. 23(1), pp 13-38.

Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M., &Sarstedt, M. (2016). **A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modelling (PLS-SEM)**, 2nd ed., Sage: Thousand Oa, CA.

Hassink, H., Meuwissen, R., &Bollen, L. (2010). Fraud detection, redress and reporting by auditors. **Managerial Auditing Journal**. 25 (9).

Ilaboya, O. J., &Okoye, F. A. (2015). Relationship between Audit Firm Size, Non-Audit Services and Audit Quality. **DBA Africa Management Review**, 5(1),1-10.

Krishnan, J(2014). Auditor switching and conservation, **the accounting Review**, 69 (1), January.

Rau, S. E., & Moser, D. V. (1999). Does Performing Other Audit Tasks Affect Going-Concern Judgments?. **The Accounting Review**, 74(4), 493-508.

Rosman, A. J., Seol, I., & Biggs, S. F. (1999). The effect of stage of development and financial health on auditor decision behavior in the going-concern task. Auditing: **A Journal of Practice & Theory,** 18(1), 37-54.

الملحق (أ):

الاستبانة

أداة الرسالة بصورتها الأولية

بعد التحية...

تقوم الباحثة

لإتمام متطلبات رسالة الماجستير من كلية إدارة الأعمال قسم (المحاسبة) (جامعة مؤتة) بدراسة بعنوان "**أثر معدّل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ**".

"ونظرًا لخبرتكم المميزة وذات المصداقية العالية في هذا المجال، فقد تم الاستعانة بشخصكم الكريم لإبداء الرأي في الفقرات المدرجة في الصفحات التالية، والتي تنتمي إلى مقياس أثر معدّل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ". يرجى التكرم وإبداء الرأي في كل من:

- مدى انتماء الفقرات للأبعاد المدرجة ضمنها.
- مدى سلامة الصياغة اللغوية.
- مدى وضوح الفقرات.
- ويرجى في نهاية الاستبانة كتابة أي تعديلات مقترحة ترونها مناسبة.
- المرفقات
  - نموذج الدّراسة
  - فرضيات الدّراسة
  - التعريفات الإجرائية

الباحثة

لما عماد الرواشدة

أولًا: المتغيّرات الديموغرافية:

ما هو مركزك الوظيفي: مدير تدقيق : نائب مدير:

مدقّق: مدقّق داخلي أخرى :

المؤهّل العلمي: بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى

الشهادة المهنية: CPA أمريكية ACPA المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

JCPA CMA CA، بريطانية CFA ACCA

أخرى حددها

عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات

من10 إلى أقل من 20 سنة 20 سنة فأكثر

عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مهنة التدقيق:

أقل من 5 دورة 5-8 دورة أكثر من 8 دورات لا يوجد

القسم الثاني: أسئلة الاستبيان

تمثل العبارات الواردة في هذا الاستبيان الفرضيات التي بنيت عليها هذه الدّراسة ، لذا يرجى التكرم بقراءتها وبيان موافقتكم على كل منها باختيار المقياس المناسب ، وذلك بوضع أشارة (×) على المقياس المناسب لكل عبارة بحسب رأيكم

الرقم	الفقرة	موافق بِشدّة	موافق	مستوى متوسط من الموافقة	غير موافق	غير موافق بِشدّة
البُعد الأول: عوامل متعلّقة بشركة التدقيق						
1.	يتوفر لدى شركة التدقيق المعرفة الكافية بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير الدولية التي تمكنها من اكتشاف الغشّ أو الخطأ.					
2.	تعمل شركات التدقيق على الالتزام بالإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة المطلوبة حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية.					
3.	تعمل شركة التدقيق على تدريب مراجعي الحسابات (مدقّقي الحسابات) حتى يتمكّنوا من القيام بعملهم وفقًا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير الدولية					
4.	تحرص شركة التدقيق على الاهتمام بتطوير أداء مدقّق الحسابات لرفع كفاءته المهنية.					

.5	لا يتجاوب مكتب التدقيقمع متطلبات واحتياجات العملاء					
.6	يوجد سياسات وإجراءات مكتوبة وواضحة تسهم في تنفيذ خطة المراجعة الحسابية وفقًا للمعايير والمتطلبات المهنية					
.7	يلتزم مكتب التدقيقبوضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف بما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة.					
.8	تقدم شركة التدقيق الاستشارات المحاسبية القانونية للعملاء حول التقارير المالية طبقًا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمعايير الدولية.					
.9	تحرص شركة التدقيق على استقطاب المحاسبين ذوي الخبرات في عمليات المراجعة المحاسبية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية.					
.10	تحرص شركة التدقيق على استخدام التكنولوجيا المتطورة في عملياتها لما فيها من فائدة في تسريع ودقة عمليات المراجعة.					
.11	تحرص شركة التدقيق على إبقاء العلاقة مع العملاء علاقة عملية وذات طابع ضمن نطاق العمل.					
.12	تمتلك شركة التدقيق نظام رقابي فعال يمنع وجود تلاعب في القوائم المالية.					

13.	تحرص شركات التدقيق على مبادئ الجودة الشاملة في عملياتها من أجل التقدم في الميزة التنافسية مع شركات التدقيق الأخرى.					
14.	تحرص شركة التدقيق على توثيق عقود مع العملاء بحيث تضمن عملية تحصيل دفعات الأتعاب بشكل قانوني.					
البُعد الثاني:عوامل متعلّقة بالمدقّق الخارجي نفسه ضمن شركة التدقيق						
15.	يمتلك مدقّق الحسابات الإلمام الكافي بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة التدقيق.					
16.	يبذل مراجع الحسابات جهده للكشف عن وجودتحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية.					
17.	يرتبط المدقّق علاقة شخصية في الشركة محل التدقيق.					
18.	يوجد مصالح مشتركة بين إدارة الشركة محل التدقيق ومدقّق الحسابات					
19.	يوجد فهم كافي لدى مدقّق الحسابات عن طبيعة عمل المنشأة.					
20.	لا يتم تدقيق أعمال الشركة محل التدقيق بأكثر من مدقّق واحد.					
21.	يقوم المدقّق ببذل الجهد والعناية الكافية أثناء عملية التدقيق.					
22.	يتم إصدار تقارير توضيحية يتم من خلالهاإبداء الرأي من قبل المدقّق في مكتب التدقيق بشافية ودقة.					

.23	يتم مراعاة الشروط المنصوص عليها بكتاب التكليف من قبل المدقّق					
.24	يتم تدقيق القوائم المالية وفقًا لقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المنصوص وفق المعايير الماليةالدولية.					
.25	يبذل المدقّق جهد بغية كشف الأخطاء والغشّ إن وجدت داخل الشركة محل التدقيق من قبل المدقّق.					
.26	يوجد نظام رقابة داخلية لدى شركة التقرير يلزم المدقّق بالالتوام بالمعايير المحاسبية الدولية والالتزام بالنص في كتاب التكليف وسياسات الشركة.					
.27	يقوم المدقّق باستخدام الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية فضلاَ عن الكشوفات المرفقة بالقوائم المالية.					
البُعد الثالث:عوامل متعلّقة بالعلاقة بين شركة محل التدقيق والمدقّق						
.28	تتدخل الإدارات في تحديد نطاق عمل المدقّق للحصول على الأدلّة والقرائن.					
.29	توجد قناعة للمدقّق بأساليب الإدارة في الإفصاح المحاسبي.					
.30	تخفيض أتعاب مدقّق الحسابات بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلبا على العلاقة بين المدقّق والشركة.					
.31	يوجد قيود ومسؤوليات تشغيلية تفرضها شركة التدقيق على المدقّق					
.32	يتم تعيين مدقّق الحسابات من قبل أطراف ذوي علاقات شخصية.					

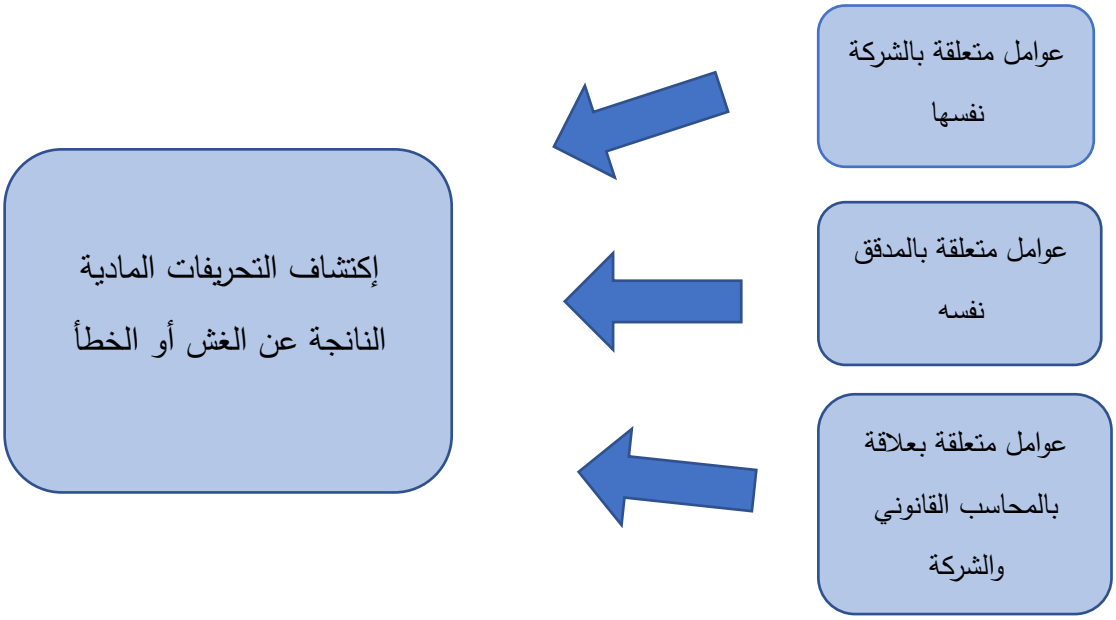
.33	يوجد مجموعة من المحددات التي تتعلق بمقدرة المدقّق بحصولة على المعلومات التي يحتاجها أو القيام بفحص أي بند يراه مهم نسبيًّا.					
.34	يوجد استراتيجية متبعة بشكل واضح في تحقيق الأهداف المرسومة بين الشركة والمدقّق.					
.35	يستعجل المدقّق للانتهاء من عملية التدقيق بأسرع وقت من قبل الإدارة.					
.36	يوجد إجراءات يتم مراجعتها من قبل الشركة للتأكد من أن عمل المدقّق تم وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية.					
1- المجال الثاني: التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ كيفية حدوث التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ						
.37	عدم صلاحية البيانات القوائم المالية المستخرجة للتدقيق.					
.38	عدم وجودالدقة في بيانات التقرير المالي للمدقّق.					
.39	القوائم المالية المدقّقهلا تمثل الواقع الحقيقي للمنشأة					
.40	القوائم المالية المدقّقة لا تعبر عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها،بما في ذلك الإيضاحات والإفصاحات.					
.41	يوجدأخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية. وجود أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن					

	عنها.					
.42	وجود أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.					
.43	عدم قدرة عملية التدقيق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.					
.44	استخدام طرق محاسبية متماثلة تؤدي إلى مقارنة النتائج لنفس العميل لفترات مالية مختلفة.					
.45	القوائم المالية المدقّقة لا تتميز بقابليتها للتحقق والوصول لنفس النتائج.					
.46	عدم قيام قسم التدقيق الداخلي بتوثيق كافة الإجراءات التي قام بتنفيذها					
.47	لا يؤدي قسم التدقيق الداخلي أعماله التدقيقية وفقًا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية اللازمة المحلية والدولية.					

الملحق (ب):

نموذج الدّراسة

*** نموذج الدّراسة:**



الملحق (ج):

فرضيات

*** فرضيات الدّراسة:**

استنادًا إلى أهداف الدّراسة قامت هذه الرسالة وعند مستوى دلالة (0.05) على الفرضية الرئيسة التالية:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعوامل معدّل دوران المدقّق الخارجي على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ.

ويندرج ضمن الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الثلاث الآتية:

H0-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلّقة بشركة التدقيق نفسها على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ.

H0-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلّقة بالمدقّق نفسه ضمن شركة التدقيق على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ.

H0-3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المتعلّقة بالمدقّق نفسه والشركة محل التدقيق على اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الغشّ أو الخطأ.

الملحق (د)

شهادة تدقيق

مكتبة التقوى للخدمات الطلابية – جامعة مؤتة– البوابة الشمالية

لمن يهمه الأمر

شهادة تدقيق أو إعادة صياغة

تشهد إدارة مكتبة التقوى بأن الطالبة لما عماد فلاح الرواشدة والمعنونة بـ: " أثر معدّل دوران المحاسب القانوني في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغشّ " قد دُققت تدقيقا لغويا ونحوياً وإملائيا.

الإدارة مكتبة التقوى

الختم المعتمد

المعلومات الشخصية

الاسم: لما عماد فلاح الرواشدة

التخصص: الماجستير في المحاسبة

الكلية: العلوم التربوية

سنة التخرج: 2021