

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على

رأي مدقق الحسابات الخارجي

د. صيري ماهر مشتهى

كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، قسم المحاسبة

جامعة القدس المفتوحة

ملخص: هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، وتحليل أثر هذه العلاقة على رأي مدقق الحسابات الخارجي. ولتحقيق أهداف الدراسة قدرت العلاقة من خلال اختبار (logistic Regression)، حيث إن بيانات الدراسة عبارة عن (Pooled Data Regression)، وهي عبارة عن بيانات مقطعية (Cross Section Data) لـ 38 شركة، خلال سلسلة زمنية ممتدة من عام 2006 حتى العام 2011 (Time Series data)، كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية الملائمة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المدقق الخارجي والشركة محل التدقيق تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات، كما تبين أيضاً أن طول الفترة التعاقدية للمدقق الخارجي مع الشركة محل التدقيق تسهم في توجه المدقق نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف) بغض النظر عن جودة عملية التدقيق، باعتبار أن تقارير المدقق مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة الخدمة المقدمة. وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على إصدار تشريعات ملزمة من قبل هيئة سوق رأس المال تلزم بها الشركات المساهمة العامة المدرجة على التوفير الإجباري للمدقق الخارجي كل فترة زمنية معينة، لما لذلك من أثر على تحسين استقلاليته وجودة الخدمات المؤداة. كما أوصت الدراسة أيضاً بضرورة العمل على إيجاد مجلس إشرافي للشركات المساهمة يتولى الإشراف على أعمال المدقق الخارجي في تدقيق الشركات المساهمة العامة على نظير (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية.

الكلمات الدالة: دوران المدقق الخارجي، جودة التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، رأي المدقق الخارجي

Analysis of the relationship between the auditor rotation and quality of the external audit and its impact on the opinion of the external auditor

Abstract: The study aimed to identify the effect of auditor rotation rate on the quality of external auditing at listed companies on the Palestine Exchange, and the analysis of the impact of this relationship on the opinion of the external auditor. To achieve the objectives of this study, we estimated the relationship through the (logistic Regression) test. The data of this study are (Pooled Data

Regression), and It is (a cross-sectional data) for 38 companies from 2006 to 2011. we used a set of appropriate statistical methods. The study found a positive correlation between the rate of rotation of the auditor and the quality of the external audit of listed companies on Palestinian exchange, In the sense that the length of the contractual period between the external auditor and the company under auditing contributing to increase the practice of earnings management by the administration of these companies. Also we found that the length of the contractual period of the external auditor with the company contribute towards issuing an unqualified (clean) opinion, regardless of the quality of the audit process, and considering that the auditor's reports linked to the performance of the company and don't have relation with the quality of the provided service. The study recommended that it is necessary to issue an obligatory regulation by the Palestinian Capital Market Authority (PCMA) to obligate listed companies on the rotation of external auditor every certain period of time. The study also recommended that it is necessary to find a supervisory board for companies' to-peer (PCAOB) in the United States, who shall oversee the work of the external auditor in auditing public shareholding companies.

Keywords: external auditor rotation, external audit quality, earning management, auditor opinion

المقدمة:

حاولت العديد من الدراسات تحديد مختلف العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي لدوره المؤثر في رفع درجة ثقة المستخدمين بالقوائم المالية، خاصة بعد سلسلة الانهيارات لمجموعة من الشركات الدولية العملاقة وما تلاها من أزمات مالية عالمية كان لها تأثير بشكل مباشر أو غير مباشر على سلوك المستثمرين.

وتعتبر قاعدة معدل الدوران الإلزامي للمدققين في الشركات من تلك العوامل التي أثارت جدلاً واسعاً بين مؤيد ومعارض، فالمؤيدين يرون أنها تؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة عملية التدقيق، باعتبار أن طول فترة التعاقد بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق لا تضمن استقلاليته وتخلق نوعاً من العلاقة الشخصية التي تفسد عملية التدقيق، وتتيح للشركة إمكانية التلاعب بأرباحها مما يعكس فشل المدقق في إصدار رأي مناسب. أما المعارضون فلا يجدون أي إثبات على ذلك، بل العكس يرون أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المدقق وعميله تفوق المنافع المتوقعة، فمعرفة المدقق بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية تشكل أمورا حاسمة لاكتشاف المدقق الأخطاء والغش التي تحويها القوائم المالية وبالتالي إمكانية إبداء رأيه بشكل مناسب.

وتأتي هذه الدراسة لتحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي من ناحية، ومن ناحية أخرى التعرف على أثر هذه العلاقة على رأي مدقق الحسابات الخارجي وذلك في الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين.

د. صبري مشتهى

الرجوع للتدقيق في هذه الشركة (Harris and Whisenant, 2012, 2). ومن الجدير بالذكر أن دوران المدقق بدأ بشكل طوعي بدون إلزام في عام 1911م، حيث قامت شركة (DuPont) الأمريكية باتباع سياسة تغيير مدققها الخارجي بشكل سنوي في تلك الفترة، إلا أنه في عام 1939 ظهرت آراء كثيرة حول إلزامية تغيير المدقق الخارجي، بسبب التلاعب الكبير الذي حدث في حسابات شركة (McKesson and Robbins)، مما دعا هيئة الأوراق المالية (SEC) إلى إجراء عديد من الاختبارات حول زيادة الفائدة المحتملة أو المتوقعة من تغيير شركات التدقيق، حتى تكون هناك نظرة متجددة اتجاه إجراءات وسياسات الشركة (Lewis and Casterell, 1999).

سياسة دوران المدقق الخارجي من منظور تجارب بعض الدول:

تفاوتت سياسة بعض الدول حول دوران المدقق الخارجي، فهناك من تبنى التغيير الإلزامي لشركات المراجعة، وهناك من تبنى التغيير الإلزامي للشريك المسئول عن عملية المراجعة دون تغيير شركة المراجعة.

- ففي إيطاليا تم تبني سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة، حيث فرضت تغييرها كل تسع سنوات وذلك منذ عام 1974، وفي ذات السياق تم إصدار قانون في عام 1988 في إسبانيا، يلزم بضرورة تغيير شركات المراجعة بعد فترة أقصاها تسع سنوات مع منع شركة المراجعة من أن تتعاقد مرة أخرى مع نفس العميل قبل مرور ثلاث سنوات على الأقل من انتهاء العقد السابق، ثم صدر قانون آخر في عام 1995 تم من خلاله إلغاء الالتزام بتغيير شركات المراجعة في إسبانيا (جاب الله، 2005، 62).

- وفي الولايات المتحدة الأمريكية، ألزم قانون (Sarbanes Oxley) والذي صدر في عام 2002 شركات المراجعة بضرورة تغيير كل شريك مسئول عن تدقيق القوائم المالية لعميل معين كل خمس سنوات وبصفة دورية (Elder, et.al., 2012, 89)، حيث قام مكتب المحاسبة العام Office General Accounting (GAO) بدراسة مسحية بالخصوص، وتوصلت إلى أن تغيير الشركاء بصفة دورية سوف يحقق الفوائد المرجوة منه دون الحاجة إلى إصدار قانون يلزم شركات المراجعة بالتعاقب على مراجعة حسابات العملاء كل فترة زمنية معينة (GAO, 2003, 2).

- أما في كندا، فلقد وضع المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) مسودة معيار جديد لاستقلال المدقق، يوصي بضرورة تغيير الشريك الرئيسي والمتعاقد على عملية المراجعة كل خمس سنوات، ولن يسمح له بأن يدقق حسابات نفس العميل مرة أخرى قبل مرور سنتين على التعاقد السابق.

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

- وفي الصين، تأثرت لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية china securities regulatory commission (CSRC)، ووزارة المالية (MOF) Ministry of Finance، بدراسة لمتخصصين صينيين تخصص تعزيز استقلالية المدقق من خلال سياسة دوران المدقق الخارجي، مما استدعى إيجاد قانون دخل حيز التنفيذ في نهاية عام 2003، يحظر على مدقق الحسابات للشركات المدرجة في البورصة بتدقيق الحسابات لنفس العميل أكثر من خمس سنوات متتالية، بحيث تكون فترة تهدئة مدتها سنتان على الأقل (Li and Wang, 2005, 73).

- وفي بريطانيا، أسست الحكومة المجموعة المنسقة لأعمال التدقيق والمحاسبة Group coordinator audit and accounting (CGAA)، لكي تحدد الإصلاحات المطلوبة عقب انهيار شركة (Enron) وغيرها من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد أوصت (CGAA) في يناير 2003 بضرورة تغيير الشريك الرئيسي في عملية التدقيق كل خمس سنوات، ولكن التغيير الدوري لشركات المراجعة لا يعد خطوة ضرورية (Fee, 2004, 5).

- وفي استراليا، طالب قانون الشركات الصادر عام 2001 بتغيير الأفراد الذين يلعبون دوراً مهماً في عملية التدقيق - كالمدقق الذي يتعاقد مع العميل أو يقود عملية المراجعة - كل خمس سنوات (Hamilton, et.al., 2005, 3).

- أما في فلسطين، فلا يوجد - حتى الآن - إلزام بضرورة التغيير الدوري لشركات المراجعة أو الشركاء المسؤولين عن عملية التدقيق، حيث تقوم غالبية الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين باختيار المدقق الخارجي ضمن جمعيتها العمومية أو مجلس إدارتها، ويستمر هذا المدقق في تدقيق الحسابات لفترة زمنية طويلة دون وجود حد أقصى لذلك، وقد أشارت إحدى الدراسات في البيئة الفلسطينية (جربوع، 2008، 782) إلى أن فكرة تغيير المدقق الخارجي يتم بحثها عندما تحدث أزمة أو مشكلة كبرى لإحدى الشركات، وينتج عنها تدنى قيمة أسهمها في السوق المالي وتنتاشى معها حقوق المساهمين.

إيجابيات وسلبيات دوران المدقق الخارجي:

تتعد مزايا وفوائد التغيير الدوري للإلزامي للمدقق الخارجي، حيث اتفقت العديد من الدراسات على ذات النقاط، وقد لخص (Ewelt-Knauer, et.al., 2012, 6) هذه المزايا في الأمور التالية:

- زيادة استقلالية المدقق، حيث أن طول الفترة التعاقدية مع المدقق ينتج عنها تشابه وتقارب في المصالح بين العميل والمدقق، وهذا يؤثر بشكل سلبي على جودة وإجراءات التدقيق.

د. صبري مشتهى

- زيادة الاستقلال الظاهري، مما ينعكس ايجابياً على ثقة مستخدمي القوائم المالية بجودة عملية التدقيق ودرجة اعتمادهم على تقارير المدقق ونتائجه.
- تحسين قدرة وجودة شركات التدقيق في تقديم خدماتها في بيئة تدقيق تتميز بالمنافسة الكاملة، مما يعطي لشركات التدقيق الصغيرة الفرصة في تحسين أدائها للمنافسة.
- ووفقاً لدراسة (Gallagher and Richason, 2012, 4) تتمثل سلبيات الدوران فيما يلي:
 - إمكانية إصدار تقارير مضللة: حيث إن فقدان الشركة لمدقق قد تراكمت لديه المعرفة الواسعة حول عمليات الشركة وبيئة العمل والمخاطر التي تواجهها، واستبداله بمدقق جديد ليس لديه ذات المعرفة يمكن أن يؤدي إلى إصدار تقارير مضللة.
 - انخفاض فعالية لجنة التدقيق: حيث إن تعيين واختيار المدقق الخارجي من أهم صلاحيات ومسؤوليات لجنة التدقيق، إلا أن إلزامية التغيير لشركات التدقيق يجبر لجنة التدقيق على اختيار مدقق ليس لديه الخبرة الكافية في الصناعة والمنطقة الجغرافية التي تمارس فيها الشركة أعمالها.
 - زيادة التكاليف: إن تغيير المدقق الخارجي ينطوي عليه تكاليف كبيرة، سواء للعميل أو للمدقق، فعملية طرح العطاءات والاختيار هي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً، حيث يكرس قدر كبير من وقت الإدارة والموظفين ومن الموارد الأخرى في عملية مساعدة المدقق الجديد على التعرف على نظم وإجراءات المنظمة، الأمر الذي يؤدي إلى اختلال في أنشطة أخرى وينتظر من المدقق نفسه تكريس موارد مماثلة.

جودة التدقيق الخارجي:

تشير جودة عملية التدقيق إلى مدى قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة (عيسى، 2008، 7).

وفي الدراسة الحالية تم استخدام إدارة الأرباح كمتغير وكيل (proxy variable) للتعبير عن جودة التدقيق الخارجي، باعتبار أن ظاهرة إدارة الأرباح تعني إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع، أو لتغيير مدلولات القوائم المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق، وبالتالي عدم اكتشاف المدقق الخارجي لهذه التحريفات يشير إلى انخفاض جودة عملية التدقيق والعكس صحيح. وقد أشار (شاهين، 2012) إلى أن إدارة

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

الأرباح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات الشخصية.

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

أولاً: قياس المستحقات الكلية والتي يمكن قياسها بطريقتين بديلتين، هما: طريقة التدفق النقدي التي تحتسب فيها المستحقات الكلية بالفرق بين صافي الربح التشغيلي والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية، وطريقة قائمة المركز المالي التقليدية التي تحتسب فيها المستحقات الكلية من خلال النموذج التالي:

$$-TACC_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} + \Delta STDEBT_{i,t} - DEPTN_{i,t} \dots\dots\dots (1)$$

حيث أن:

$TACC_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة i خلال الفترة t .

$\Delta CA_{i,t}$ = التغيير في الأصول المتداولة للشركة i خلال الفترة (t) ماعدا النقدية.

$\Delta CL_{i,t}$ = التغيير في الالتزامات المتداولة للشركة i خلال الفترة (t) .

$\Delta Cash_{i,t}$ = التغيير في النقدية وما يعادل النقدية للشركة i خلال الفترة (t) .

$\Delta STDEBT_{i,t}$ = التغيير في أقساط الديون طويلة الأجل المستحقة والديون قصيرة الأجل الأخرى للشركة i خلال الفترة (t) .

$DEPTN_{i,t}$ = مصروف الاستهلاك والإطفاء للشركة i خلال الفترة (t) .

ثانياً: يتم تقدير معالم النموذج الذي سيتم من خلاله احتساب المستحقات غير الاختيارية ($NDACC_{i,t}$) من خلال معادلة الانحدار التالية والتي تتم لمجموعة شركات العينة في كل سنة على حدة:

$$TACC_{i,t}/A_{i,t-1} = \alpha_1(1/A_{i,t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1} + \alpha_3 PPE_{i,t}/A_{i,t-1} + E_{i,t} \dots\dots\dots (2)$$

حيث أن:

- $TACC_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة (i) في الفترة (t) .

د. صبري مشتهى

- $\Delta REV_{i,t}$ = التغيير في إيرادات الشركة (i) في الفترة (t) .
- $\Delta REC_{i,t}$ = التغيير في حسابات تحت التحصيل للشركة (i) في الفترة (t) .
- $PPE_{i,t}$ = العقارات والممتلكات والآلات للشركة (i) في الفترة (t) .
- $A_{i,t-1}$ = إجمالي أصول الشركة (i) عند نهاية الفترة (t-1).
- $E_{i,t}$ = الخطأ العشوائي.

ثالثاً: تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية ($NDACC_{i,t}$) لكل شركة من شركات العينة على حدة وخلال كل سنة من سنوات الدراسة من خلال معالم النموذج السنوية المقدرة أعلاه (1α و 2α و 3α) من خلال المعادلة التالية:

$$NDACC_{i,t} = \hat{a}_1 (1/A_{i,t-1}) + \hat{a}_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1} + \hat{a}_3 PPE_{i,t} / A_{i,t-1} \dots (3)$$

رابعاً: يتم احتساب المستحقات الاختيارية ($DACC_{i,t}$) لكل شركة بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية.

$$TACC_{i,t} - NDACC_{i,t} \dots (4) \quad DACC_{i,t} =$$

خامساً: إذا زادت المستحقات الاختيارية عن متوسطها فإن الشركة قد مارست إدارة الأرباح خلال هذا العام وتعطى متغيراً وهمياً (1) وإلا فإنها لم تقم بممارسة إدارة الأرباح وتعطى متغيراً وهمياً (0).

الدراسات السابقة:

أشارت الدراسات السابقة التي تناولت علاقة معدل دوران المدقق الخارجي بجودة التدقيق إلى وجود جدل كبير حول طبيعة هذه العلاقة، ويمكننا حصر الآراء والنتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة في هذا المجال ضمن ثلاثة آراء كما يلي:

الرأي الأول: وجود علاقة سلبية بين طول مدة ارتباط المدقق بالشركة محل التدقيق وجودة التدقيق الخارجي. بعبارة أخرى فإن ارتفاع معدل دوران المدقق يسهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي. وفيما يلي بعض الدراسات التي أثبتت هذه العلاقة:

- دراسة (Ebimobowei and Kereh, 2011) والتي هدفت إلى فحص دور التغيير الإلزامي للمدقق (معدل دوران المدقق) على كل من جودة التدقيق، وتكاليف عملية التدقيق، واستقلالية المدقق الخارجي في الشركات النيجيرية، وذلك من وجهة نظر كل من المدققين ومستخدمي القوائم المالية ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والتدقيق. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وكل من جودة تقارير المدقق واستقلاليته، كما بينت الدراسة أن

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

التغيير الإلزامي قد يؤدي الى زيادة تكاليف خدمات التدقيق. وتأتي هذه الدراسة موافقة لدراسة (Moore, et.al., 2006) والتي أكدت أن الدوران الإجباري للمدقق الخارجي هو وسيلة لتأكيد الاستقلالية وإزالة صراعات المصالح والتي من شأنها تحسين جودة عملية التدقيق.

- وحول تأثير جودة التدقيق الخارجي على عمليات إدارة الأرباح غير المشروعة جاءت دراسة (عيسى، 2008)، التي هدفت إلى ترسيخ مفاهيم جودة عملية التدقيق، وإبراز دورها في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصرية، حيث اعتبرت طول الفترة التعاقدية مع المدقق بالإضافة إلى استقلاليته وموضوعيته من العوامل المؤثرة بجودة التدقيق الخارجي والتي بدورها تؤثر في إدارة الأرباح. وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين الفترة التعاقدية وجودة التدقيق؛ أي أن طول الفترة التعاقدية مع المدقق الخارجي تؤثر سلباً على استقلاله ومن ثم على جودة العمل، كما توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين جودة عملية التدقيق وسلوك إدارة الأرباح.

- أما فيما يتعلق بتأثير التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاليته، جاءت دراسة (الخزندار، 2008) التي خلصت إلى أن التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في الشركات الفلسطينية يعزز استقلاليته ويعزز جودة عملية التدقيق الخارجي، وقد تم تأكيد ذلك من قبل دراسة (جربوع، 2008) التي هدفت إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله. وقد خلصت الدراسة إلى أن فكرة التغيير للمدقق الخارجي تحدث دائماً عندما تواجه الشركات المساهمة الفلسطينية مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي، وأن طول الفترة التعاقدية بين المدقق وعمله سوف تخفض من موضوعيته واستقلاله.

- وفي ذات السياق جاءت دراسة (Li and Wang, 2005)، التي هدفت إلى تحليل العلاقة بين مدة خدمة التدقيق وكلا من رأي المدقق واستقلاليته في البيئية الصينية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين طول فترة التدقيق ورأي المدقق، حيث بينت النتائج أن تعزيز استقلالية المدقق وتحسين جودة عملية التدقيق لا تكون إلا من خلال تطبيق مبدأ إلزامية دوران المدقق، على ألا تتجاوز فترة التعاقد مع العميل عن خمس سنوات.

- أما في استراليا فقد قامت دراسة (Hamilton, et.al., 2005) باختبار العلاقة بين سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشريك التدقيق وجودة الأرباح المحاسبية للشركات الصناعية الاسترالية خلال الفترة من عام 1998 حتى 2003، علماً بأن الدراسة استخدمت الاستحقاقات الاختيارية لقياس جودة

د. صبري مشتهى

الأرباح المحاسبية، وقد أثبتت الدراسة وجود علاقة طردية بين التغيير الإلزامي لشريك التدقيق وجودة الأرباح المحاسبية وذلك من خلال انخفاض الاستحقاقات الاختيارية. وفي نفس السياق السابق فقد جاءت دراسة (Chung, 2004)، التي هدفت إلى فحص تأثير فرض مدة محددة لعلاقة المدقق بالشركة محل التدقيق على جودة الأرباح -والتي تم قياسها من خلال الاستحقاقات الاختيارية- وبالتالي على جودة عملية التدقيق، مستفيدا من اللوائح والتعليمات المعدلة الخاصة بالتدقيق التي تحكم الشركات المدرجة في كوريا والتي صدرت عام 1989م، والذي يعطي لهيئة تداول الأوراق المالية الحق في تعيين وتغيير المدقق الخارجي للشركة التي تعتقد أنها تواجه خطر الفشل المالي. حيث تم اختبار نموذج الدراسة قبل وبعد تعديل قانون المدققين الخارجيين، وذلك لـ 195 شركة صناعية كورية مدرجة بالسوق المالي خلال الفترة 1985-1995م وذلك باعتبار سنة 1989 سنة الأساس.

وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير للحوافز المادية على استقلالية المدقق، وذلك من خلال تكرار التعاقدات بين العميل والمدقق، والتي سيكون لها تهديد محتمل على حيادية المدقق الخارجي، وتقتصر الدراسة أن يتم تحديد مدة ارتباط المدقق بالعميل، مما ينتج عنه حوافز كبيرة تتمثل في الحفاظ على استقلالية المدقق، والتي سيكون لها دور مؤثر وفعال في تقييد وتقليل فرص الشركات في التلاعب بالأرباح، حيث لوحظ انخفاض الاستحقاقات الاختيارية في الفترة التي تلت إصدار القانون، مما يعني زيادة جودة الأرباح المحاسبية كنتيجة للتغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي في الشركات التي ترتفع فيها احتمالات التلاعب في الأرقام المحاسبية.

-أما حول العلاقة بين طول مدة خدمة المدقق الخارجي وكل من ممارسة العميل لأساليب إدارة الأرباح غير المشروعة (جودة التدقيق) من جهة واستقلالية المدقق من جهة أخرى، فقد تناولتها دراسة (Davis, et.al, 2000) التي اعتمدت على القوائم المالية للفترة من 1981 إلى 1998 لعينة مكونة من 855 شركة مدرجة ضمن قاعدة بيانات (compustat) والتي تضم شركات مختلفة حول العالم، وتوصلت الدراسة إلى أن طول مدة خدمة المدقق الخارجي تُضعف استقلاليته وتشجع الإدارة على ممارسة سلوك إدارة الأرباح، فكلما انخفضت مدة خدمة المدقق الخارجي كلما زادت قدرته على كشف ومعالجة أساليب إدارة الأرباح، وأظهرت الدراسة أن الشركات التي أبتقت المدقق الخارجي مدة أطول عانت بشكل كبير من تحريف حساباتها لغرض تخفيض الأرباح، فكانت أرباحها الحقيقية أكبر من الأرباح المعلنة.

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

الرأي الثاني: وجود علاقة طردية بين طول مدة ارتباط المدقق بالشركة محل التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، وقد أثبتت العديد من الدراسات هذه العلاقة، ومنها:

- دراسة (Daugherty, et.al., 2013) والتي تناولت بحث إلزامية دوران شريك التدقيق، والتأثيرات المباشرة والغير مباشرة لهذه السياسة على جودة التدقيق، حيث اعتمدت الدراسة المسح الشامل لـ 370 مدقق حسابات في 14 شركة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى أن إلزامية دوران شريك التدقيق تعمل على زيادة حجم عمل المدقق الجديد، الذي بدوره يحتاج إلى وقت أكثر للتعرف على عمليات الشركة، مما يؤثر على أدائه وسرعة إنجازه لمهامه الرئيسية، مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق الخارجي.

- أما دراسة (Cameran, et.al., 2013) التي هدفت إلى التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة عملية التدقيق، والتي عمدت إلى قياس جودة عملية التدقيق في الشركات الإيطالية من خلال استحقاقات رأس المال العامل غير العادية المقترحة من خلال (Defond and Park, 2001)، وقد ضمت عينة الدراسة 1184 شركة غير مالية مدرجة في سوق ميلانو للأوراق المالية خلال الفترة الممتدة من 1985-2004م، وقد بررت استبعاد الفترة ما بعد عام 2004 من أجل تجنب تأثير تبني معايير الإبلاغ المالي (IFRS) من قبل الشركات الإيطالية. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة طردية بين مدة ارتباط المدقق وجودة عملية التدقيق، حيث تم تقسيم أكبر مدة ارتباط يسمح بها القانون وهي تسع سنوات إلى ثلاث مراحل كل مرحلة تتكون من ثلاث سنوات، فتبين أن جودة التدقيق تكون في أعلى مستوى لها خلال الفترة الثالثة من مدة الثلاث سنوات للارتباط، كما لا يوجد أي اختلاف واضح بين جودة التدقيق في حالة تطبيق مبدأ إلزامية معدل الدوران لشركة التدقيق أو تطبيق مبدأ طوعية تغيير شركة التدقيق.

- وقد توافقت هذه الدراسة مع دراسة (Mayangsari, 2007)، التي هدفت إلى التعرف على ما إذا كان مبدأ إلزامية دوران المدقق من الممكن أن يحسن نوعية وجودة الأرباح، وكذلك جودة عملية التدقيق، وذلك من خلال دراسة العلاقة بين طول فترة عمل المدقق مع العميل وجودة الأرباح، وتم تطبيق الدراسة على عينة من 1200 شركة من الشركات الإندونيسية خلال الفترة 1994 حتى 2005، وعمدت الدراسة إلى تقسيم فترة عمل المدقق لفئتين، الفئة الأولى من 3-5 سنوات والفئة الثانية أكثر من 5 سنوات، وقد خلصت الدراسة إلى أن التناوب الإلزامي يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.

د. صبري مشتهى

-وفي نفس السياق جاءت دراسة (Hatfield, et.al, 2007)، والتي هدفت إلى اختبار تأثير كل من دوران المدقق من جهة، وضغط العميل من جهة أخرى على أهمية تعديلات التدقيق المقترحة، وذلك من خلال تصميم استبانته وتوزيعها على 1200 متخصص مهني في مجال التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية خلال عام 2004م. وقد خلصت الدراسة إلى أنه بالرغم من أن المدققين يقترحوا تعديلات ليس لها تأثير مهم، وتختلف من مدقق لآخر (تخفيض الدخل، تخفيض الأصول...) سواء في حالة دوران شركة التدقيق أو في حالة دوران شريك التدقيق (Partner)، إلا أن هذه التعديلات تكون بحجم أكبر ومهمة من تلك المقترحة عندما لا يكون هناك دوران في المدققين، كما لا يوجد تأثير لدوران شريك التدقيق أو شركة التدقيق من شأنه أن يلغي تأثير ضغط العميل، علماً أن ضغط العميل يقل بشكل كبير من أهمية تعديلات المدقق المقترحة.

-أما دراسة (Carey and Simnett, 2006) فهذه لدراسة العلاقة بين مدة عمل شريك التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، وقد تم تطبيق الدراسة على عينة من 1021 شركة من الشركات المدرجة ببورصة استراليا (ASX) ودراسة قوائمها المالية عن سنة 1995، وذلك قبل وجود أي قانون يحدد فترة التعاقد مع شريك التدقيق؛ أي قبل أن تكون سياسة دوران المدقق طوعية في عام 1997، وكذلك قبل صدور قاعدة إلزامية دوران شريك التدقيق في عام 2001، وقد تم استخدام ثلاثة مقاييس لجودة التدقيق، هي:

1. ميل المدقق لإصدار تقرير يتضمن رأي حول استمرارية الشركة وذلك للشركات المتعثرة.
2. قيمة استحقاقات رأس المال العامل غير العادية.
3. فقدان الأرباح Missing earning benchmarks.

وخلصت الدراسة إلى عدم وجود أي أدلة على ارتباط طول مدة تعاقد المدقق الخارجي مع استحقاقات رأس المال العامل غير العادية (AWAC)، كما خلصت إلى وجود رغبة منخفضة لدى المدقق الخارجي لإصدار تقرير يتضمن شك بالاستمرارية وذلك في حالة فترات التعاقد الطويلة مع المدقق.

-أما دراسة (Geiger and Raghunandan, 2002) فقد هدفت إلى دراسة العلاقة بين نوع رأي المدقق الذي يصدر قبل الإفلاس مباشرة وطول فترة تعاقد المدقق بالعميل، وباستخدام عينة من الشركات الأمريكية التي دخلت في الإفلاس بين عامي 1996 و1998. ومن أهم نتائج هذه الدراسة وجود علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد المدقق وفشل تقارير المراجعة؛ أي أن احتمال حدوث فشل في تقرير المراجعة يكون أكبر في السنوات الأولى للتعاقد بين شركة التدقيق والعميل.

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

الرأي الثالث: لا توجد علاقة بين طول مدة ارتباط المدقق بالشركة محل التدقيق وجودة التدقيق الخارجي.

وقد أثبتت هذه النتيجة العديد من الدراسات كدراسة (Kighir,2013)، والتي هدفت إلى التعرف على اثر إلزامية دوران شركات تدقيق الحسابات على استقلالية المدقق فى البنوك النيجيرية المدرجة في سوق الأوراق المالية كعينة للدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دوران مدقق الحسابات الخارجي واستقلاليته.

-وفي نفس السياق جاءت دراسة (Ewelt-Knauer, et.al., 2012)، والتي هدفت إلى توضيح سياسة التغيير الإجباري لمدقق الحسابات وآثارها في ظل الأزمة المالية العالمية الأخيرة، وقد طبقت هذه الدراسة على دول الاتحاد الأوروبي، وقد توصلت إلى عدم وجود أدلة تربط تناوب إلزامية دوران المدقق مع تحسين جودة تدقيق الحسابات، بالرغم أن تأثير الدوران الإلزامي لشركات التدقيق قد تؤدي إلى تحسين استقلال المدقق وخاصة الاستقلال الظاهري، إلا أن هذه الدراسة أضافت أنه لا ينبغي أن نتجاهل العواقب السلبية لدوران المدقق على خبرة المدقق بعمليات عميل محدد، مما يجعل المنظمين بحاجة إلى تحديد دقيق للأهداف طويلة الأجل من الإلزامية لدوران المدقق قبل تنفيذ هذه السياسة المكلفة.

-أما دراسة (نشوان،2010)، والتي هدفت إلى التعرف على تأثير التغيير الإجباري للمدقق الخارجي على جودة أدائه المهني أثناء عملية التدقيق في المنظمات الأهلية الفلسطينية، وقد توصلت إلى عدم وجود تأثير لتطبيق سياسة التغيير الإجباري للمدقق الخارجي على كل من اتباع المدقق للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية التدقيق، وتعزيز موضوعية واستقلالية المدقق، والمعرفة والدراية الكافية للمدقق بطبيعة نشاط هذه المنظمات.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح مجددا جدلية العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي، ما بين مؤيد لإلزامية دوران المدقق باعتباره ذو أثر إيجابي على جودة التدقيق، وبين معارض لها باعتبار آثارها سلبية على جودة التدقيق الخارجي، ويأتي بين الرأيين رأي ثالث ينفي وجود علاقة تأثيرية أصلا بين معدل الدوران وجودة التدقيق. ويلاحظ هنا تركيز الدراسات السابقة على دراسة العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي واستقلاليته دون البحث في تأثير هذه العلاقة على رأي المدقق نفسه، وهذا ما يميز الدراسة الحالية حيث تبحث وتحلل ما تناولته الدراسات السابقة للعلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق، وتضيف نتيجة بحثية جديدة

د. صبري مشتفي

في تحليل نتيجة هذه العلاقة وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية في ضوء غياب تشريعات وقوانين تأخذ بعين الاعتبار مبدأ دوران المدقق الخارجي.

منهجية الدراسة:

أ- مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين التي نشرت تقاريرها المالية على مدار ست سنوات وذلك من عام 2006 ولغاية العام 2011 والبالغ عددها 46 شركة، أما عينة الدراسة فتشتمل على جميع الشركات التي تتوافر لها جميع البيانات اللازمة لحساب متغيرات الدراسة، وكذلك تتوافر لديها الإيضاحات الكافية عن أسباب التعديل أو التحفظ في تقرير مدقق الحسابات، وقد بلغ عدد شركات العينة التي انطبقت عليها الشروط السابقة 38 شركة وبإجمالي مشاهدات سنوية قدرها 228 مشاهدة.

ب- أساليب جمع البيانات:

لإغراض هذه الدراسة تم الاعتماد على التقارير السنوية المنشورة لشركات العينة على مدار فترة الدراسة وذلك من عام (2006 إلى 2011) من أجل الحصول على تقارير مدقق الحسابات، وتم الاعتماد كذلك على البيانات الواردة بالتقارير المنشورة وذلك لتتبع ممارسة إدارة الأرباح من قبل عينة الدراسة وقياس كافة متغيرات الدراسة الضابطة، أي أخذ ما يعرف بالبيانات المقطعية، كما تم الاعتماد على النشرات الإحصائية الصادرة عن بورصة فلسطين.

-فرضيات الدراسة:

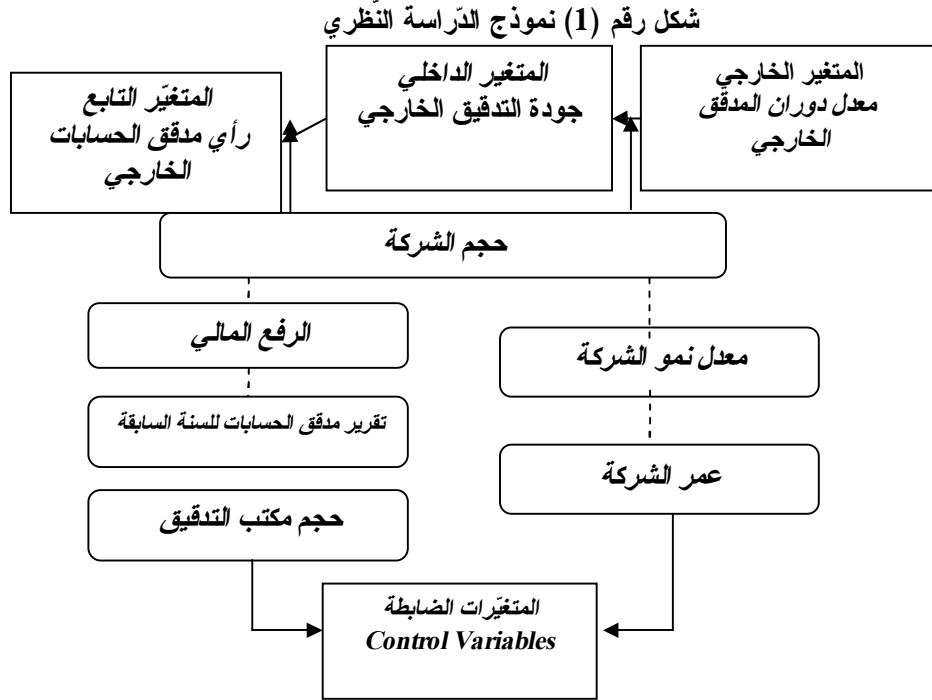
الفرضية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي على رأي مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

- نموذج الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، وما توصلت إليه الدراسات السابقة يمكننا عرض نموذج الدراسة وفقاً للشكل رقم (1) والذي يوضح المتغيرات التي سيتضمنها النموذج القياسي للدراسة وذلك كما يلي:

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي



المصدر/ من إعداد الباحث

النموذج القياسي للدراسة:

يتكون نموذج الدراسة من معادلتين كما هو مبين أدناه، حيث سيتم تقدير المعادلة الأولى من أجل اختبار العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي، ثم بعد ذلك استخدام أسلوب تقدير المعادلات الأنبية لتقدير المعادلتين معا من أجل تحديد أثر علاقة معدل دوران المدقق بجودة التدقيق الخارجي على رأي مدقق الحسابات الخارجي.

$$EM_{i,t} = a + b_1 Tenure_{i,t} + b_2 Size_{i,t} + b_3 Growth_{i,t} + b_4 Age_{i,t} + e_{i,t} \dots \dots \dots (1)$$

$$AR_{i,t} = a + b_1 EM_{i,t} + b_2 Big4_{i,t} + b_3 Lev_{i,t} + b_4 Aprior_{i,t} + b_5 Size_{i,t} + e_{i,t} \dots \dots \dots (2)$$

د. صبري مشتهى

متغيرات الدراسة:

حيث اعتمد الباحث في قياس متغيرات الدراسة على العديد من الدراسات السابقة، وفيما يلي جدول يوضح طبيعة هذه المتغيرات وطرق قياسها إجرائيا لأغراض التحليل الإحصائي:

المتغير	نوع المتغير	الرمز	القياس	دراسات سابقة استخدمت نفس المقياس
معدل دوران المدقق الخارجي	متغير خارجي	TENURE	إذا لم تتجاوز السنوات التي أمضاها المدقق في تدقيق الشركة محل التدقيق 5 سنوات سيكون هناك دوران ويرمز له (1) عكس ذلك (0)	(Mayangsari,2007) And (Li and Wang, 2005)
جودة التدقيق الخارجي	متغير داخلي	EM	من خلال معادلة جونز المعدل	(Carey and Simnett, 2006), (Fargher,et.al.,2005), and (chung, 2004)
رأي مدقق الحسابات الخارجي	متغير تابع	AR	إذا كان الرأي نظيفا (0) إذا كان الرأي المتحفظ ناتجا من الشك في الاستمرارية (1) إذا كان الرأي المتحفظ ناتجا من حالة عدم التأكد (2) إذا كان الرأي المتحفظ ناتجا من مخالفة المبادئ المحاسبية (3) إذا كان الرأي المتحفظ ناتجا من أسباب أخرى (4) إذا كان الرأي معاكسا أو مخالفا (5) الامتناع عن إبداء الرأي (6)	(Carey and Simnett, 2006), And (Ruiz, et.al.2006)
حجم الشركة	متغير ضابط	SIZE	إجمالي الأصول لكل شركة في نهاية كل سنة مالية	(2013)
معدل النمو	متغير ضابط	GROWTH	نسبة التغير في الأصول عن السنة السابقة	(Harris and Whisenant 2012), and (Carey and Simnett, 2006)
عمر الشركة	متغير ضابط	AGE	عمر الشركة بالسنوات ابتداء من تاريخ مزاولتها للعمل	(kenchel and vanstraelen,2007), And (Ruiz, et.al.,2006)

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

(Harris and Whisenant 2012)	إذا تم التدقيق من قبل إحدى شركات التدقيق الدولية (1) غير ذلك (0)	Big4	متغير ضابط	حجم مكتب التدقيق
(Miettinen,2008), and (Hamilton,et al.,2005)	إجمالي الالتزامات / إجمالي الأصول	LEV	متغير ضابط	درجة الرفع المالي
(حمدان، 2011)	إذا استلمت الشركة تقريراً متحفظاً في السنة السابقة (1) والحالية (0) وغير ذلك (0)	AOPRIOR	متغير ضابط	تقرير مدقق الحسابات الخارجي للسنة السابقة

الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات:

1. التأكد من صلاحية البيانات:

قبل البدء باختبار نموذجي الدراسة المفضية لاختبار فرضياتها، لا بد قبلها أن نختبر طبيعة البيانات لاختبار الأسلوب الإحصائي المناسب لها، من خلال إختبار مدى اقتراب توزيع بيانات المتغيرات المتصلة من التوزيع الطبيعي، إذ تمّ معالجة بعضها (متغير حجم الشركة) ممّن لا تقترب من التوزيع الطبيعي وتحولها باستخدام اللوغاريتم الطبيعي (natural log.)، ووجد أنّ نموذجي الدراسة تخلو من مشكلة الارتباط الخطي (Multicollinearity)، أما عن مشكلة الارتباط الذاتي (Autocorrelation) فقد تمّ معالجتها باستخدام الـ (lag.1)، وأخيراً فقد تمّ اختبار عدم ثبات تباين الخطأ العشوائي (Heteroskedasticity) وتم معالجته في نموذجي الدراسة باستخدام اختبار (White)؛ يتبين مما سبق أن نموذجي الدراسة صحيحان وهما قادران على رصد العلاقة بين معدل دوران المدقق الخارجي وجودة التدقيق في النموذج الأول، وانعكاسها على رأي مدقق الحسابات في النموذج الثاني؛ إذ تعبر جميع المتغيرات في الطرف الأيمن عن متغيرات غير عشوائية عدا المتغير الأخير $\varepsilon_{i,t,2}, \varepsilon_{i,t,1}$ ، الذي يفترض أنه يتبع التوزيع الطبيعي بمتوسط صفر وتباين ثابت يمكن التعبير عنه بـ σ_1^2 ، σ_2^2 ، وجميع هذه المتغيرات هي متغيرات مستقلة، أمّا المتغيرات التابعة في نموذجي الدراسة فلها نفس التوزيع الاحتمالي للخطأ العشوائي $\varepsilon_{i,t,2}, \varepsilon_{i,t,1}$ ، بتباين σ_1^2 ، σ_2^2 ، ومتوسط هو:

د. صبري مشتهى

$$a + b_1.I(Tenure_{i,t}) + b_2.I(Size_{i,t}) + b_3.I(Growth_{i,t}) + b_4.I(Age_{i,t}) + 0 \dots\dots (1)$$

$$a + b_1.I(EM_{i,t}) + b_2.I(Big4_{i,t}) + b_3.I(Lev_{i,t}) + b_4.I(Aoprior_{i,t}) + b_5.I(Size_{i,t}) + 0 \dots\dots (2)$$

بعد الاطمئنان إلى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، سيتم في الأجزاء التالية وصف متغيرات الدراسة باستخدام عدة مقاييس وصفية، ثم اختبار نموذجي الانحدار لفحص فرضيات الدراسة.

2. وصف متغيرات الدراسة:

تم استخدام مجموعة من المقاييس الإحصائية الوصفية، من أجل وصف متغيرات الدراسة وصفاً أولياً، وقد ظهرت النتائج كما هي بالجدول (1، 2، 3).

أولاً: وصف متغيرات الدراسة الضابطة:

يظهر الجدول رقم (1) المؤشرات الإحصائية الوصفية لمتغيرات الدراسة الضابطة، والتي تهدف إلى ضبط العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع من أجل تحديد درجة التأثير بدقة وبيان العلاقة الصحيحة بينهما.

جدول رقم (1) الإحصاء الوصفي للمتغيرات الضابطة

المؤشرات الإحصائية				الرمز	المتغيرات
أقل قيمة	أكبر قيمة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0.53	1281,83	172,98	94,58	Size	حجم الشركة (بالمليون)
-0.99	0.73	0.213	0.098	Growth	معدل النمو (نسبة)
6	58	12.62	19.11	Age	عمر الشركة (سنة)
0.003	48.25	5.24	1.29	Lev	درجة الرفع المالي (نسبة)

-متغير حجم الشركة، والمقاس بإجمالي الأصول المملوكة للشركة في نهاية كل سنة مالية، حيث نلاحظ أن الوسط الحسابي لأحجام الشركات المدرجة في البورصة الفلسطينية هو 94,58 مليون دولار، وقد بلغ أقل حجم 0.53 مليون دولار، وأكبر حجم 1281.83 مليون دولار، ويعود هذا التفاوت في أحجام الشركات بسبب أن الدراسة شملت كافة القطاعات في بورصة فلسطين من شركات صناعية وخدمانية واستثمارية وشركات التأمين والبنوك. ومن الجدير بالذكر أن سبب تضمين نموذج الدراسة لمتغير حجم الشركة هو أن الشركات كبيرة الحجم أكثر عرضة لمواجهة احتمالية المقاضاة من قبل أطراف أخرى، حيث إنه كلما زاد حجم الشركة زادت احتمالية وجود تلاعب وتحريف في

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

القوائم المالية، مما يتطلب بذل عناية مهنية أكبر من مدققي الحسابات مقارنة بالشركات صغيرة الحجم التي تتمتع بتقارير مالية واضحة وترتبط بعدد أقل من مستخدمي القوائم المالية؛ أي أن مخاطر التدقيق فيها أقل مقترنة بالشركات ذات الحجم الكبير، وهذا يتوافق مع ما أشارت إليه دراسة (PCAOB, 2013, 32)، مما يوضح بشكل جلي دور هذا المتغير وتأثيره على جودة التدقيق.

-أما بالنسبة لمتغير معدل نمو أصول الشركة، والذي تم قياسه من خلال التغير في الأصول عن السنة السابقة، أظهرت النتائج أن متوسط معدل نمو الشركات في بورصة فلسطين بلغ 10% تقريباً، ويوجد لهذا المتغير دور وتأثير على جودة عملية التدقيق، حيث إن احتمالية التحريفات في القوائم المالية تزيد كلما زادت احتمالية نمو الصناعة أو نمو الشركة نفسها، وذلك لزيادة عدد العمليات المالية وتعدد عمليات التبادل، مما يستدعي بذل عناية مهنية أكبر من مدققي الحسابات لتخفيض مخاطر عدم دقة معلومات القوائم المالية (Carey and simnett,2006).

-متغير عمر الشركة، نلاحظ أن الوسط الحسابي لأعمار الشركات المدرجة في بورصة فلسطين هو 19 عاماً، بانحراف معياري قدره 12.62 سنة، وقد بلغ أقل عمر 6 سنوات وأكبر عمر 58 سنة، مما يتضح أن العديد من الشركات المدرجة تأسست قبل تأسيس بورصة فلسطين عام 1995. وقد انفقت العديد من الدراسات علي أن عمر الشركة يعد من المتغيرات المهمة المؤثرة على جودة عملية التدقيق، حيث إنه كلما قل عمر الشركة زادت مخاطر احتمالية تعرضها للإفلاس المالي، كما أنه كلما زاد عمر الشركة تصبح القدرة على ممارسة الأرباح غير المشروعة (earning management) أكثر صعوبة، علاوة على ذلك فإن المستحقات تصبح أقل تطرفاً مع طول عمر الشركة وهذا يتفق مع دراسة (Wuchun,et.al,2005). ويبرر الباحث ذلك أن عمر الشركة يلعب دوراً في زيادة الخبرة والمعرفة والدراية المتراكمة لدي إدارة هذه الشركات، علاوة على قدرتها على تنظيم أنظمتها المالية والإدارية مما يمكنها من مواجهة الكثير من المخاطر التي تواجهها.

-أما متغير درجة الرفع المالي، والذي تم قياسه من خلال قسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول لعينة الدراسة، نلاحظ وجود اختلاف كبير في درجة اعتماد الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين على التمويل الخارجي عند شرائها لأصولها، إذ أوضحت البيانات درجة تشتت عالية في اعتماد الشركات على التمويل الخارجي، حيث بلغ متوسط نسبة الرفع المالي 1.29، بانحراف معياري مرتفع قدره 5.24، علماً أن زيادة درجة الرفع المالي يؤدي إلى توجه الشركة للوصول إلى مستوى ديون غير مقبول، مما يهدد ملكية الشركة ويؤثر على آراء مستخدمي القوائم المالية حول إمكانية استمرارية الشركة لارتفاع التكلفة المتمثلة بالفوائد المدينة، وهذا يستلزم عناية خاصة من

د. صبري مشتهى

المدقق الخارجي بسبب ارتفاع درجة الاعتمادية على تقاريره من قبل مستخدمي القوائم المالية بشكل عام والدائنين بشكل خاص، وقد أوضحت دراسة (Miettinen, 2008, 6) أن الشركات التي تتسم بدرجة رفع مالي كبيرة هي أكثر احتمالية لمواجهة العديد من المخاطر المالية، وبالتالي زيادة احتمالية ممارسة إدارة الأرباح غير المشروعة، مما يستدعي إصدار رأي متضمن الشك باستمرارية الشركة.

ثانياً: وصف متغيرات الدراسة الوهمية:

أما فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة الوهمية (1,0) فقد تم استخدام أساليب الوصف الإحصائي المناسبة لها مثل التكرارات والنسب المئوية كما يظهره الجدول رقم (2).

جدول رقم (2) الاحصاء الوصفي للمتغيرات الوهمية

المتغيرات	الرمز	الشركات التي حققت الشرط (1)		الشركات التي لم تحقق الشرط (0)	
		النسبة	العدد	النسبة	العدد
		Percent	Frequency	Percent	Frequency
معدل دوران المدقق الخارجي	TENURE	46%	104	54%	124
إدارة الأرباح كمتغير وكييل عن جودة التدقيق	EM	45%	103	55%	125
حجم مكتب التدقيق	Big4	64%	146	36%	82
تقرير مدقق الحسابات الخارجي للسنة السابقة	AOPRIOR	27%	62	73%	166

- فيما يتعلق بدوران المدقق الخارجي، وهو متغير الدراسة المستقل (متغير خارجي) تم التعبير عنه بحيث إذا لم تتجاوز السنوات التي أمضاها المدقق في تدقيق الشركة محل التدقيق خمس سنوات يرمز لها الرقم (1)، وما عدا ذلك يعطي الرقم (0). ومن الجدول رقم (2) يلاحظ أن ما نسبته 54% من شركات عينة الدراسة لم تلتزم بتغيير مدقق حساباتها الخارجي كل خمس سنوات خلال الفترة (2006-2011)، في حين وجد أن الشركات التي تعتمد إلى تطبيق سياسة دوران المدقق الخارجي بلغت 46% فقط من إجمالي شركات عينة الدراسة بواقع 17 شركة فقط، وبمعنى آخر فإن معظم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لا تقوم بتغيير مدقق الحسابات الخارجي بشكل دوري، وهذا يعود لعدم وجود قوانين أو تعليمات ملزمة بتغيير المدقق الخارجي بشكل دوري في فلسطين، علاوة على محدودية شركات التدقيق المعتمدة من قبل سوق رأس المال وسلطة النقد الفلسطينية.

-أما عن مدى قيام الشركات المساهمة العامة المدرجة بإدارة الأرباح عبر الست سنوات، يلاحظ أن 45% من هذه الشركات قد ثبت ممارستها لإدارة الأرباح وفقاً لنموذج (Jons, 1995).

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

-وبالنسبة لمتغير حجم مكتب التدقيق (Big4)، نلاحظ من التحليل الوصفي أن ما نسبته 64% من شركات عينة الدراسة على مدار ست سنوات قد تم تدقيق قوائمها المالية من قبل شركات التدقيق الدولية (Big4)، وهذا يعني سيطرة هذه الشركات على تدقيق غالبية الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وقد يعود ذلك على قدرة هذه الشركات على تقديم خدمات ذات جودة عالية مقارنة مع مكاتب التدقيق الأخرى.

-أما بالنسبة لمتغير تقرير مدقق الحسابات الخارجي للسنة السابقة، نلاحظ أن ما يقارب 10 شركات من عينة الدراسة قد تلقت تقريراً متحفظاً لعامين متتاليين، وهي تشكل ما نسبته 27% من إجمالي الشركات، بينما 73% من شركات عينة الدراسة لم تكن كذلك.

ثالثاً: وصف متغير "رأي مدقق الحسابات الخارجي" :

يظهر الجدول رقم (3) التكرارات والنسب المئوية لوصف تقارير رأي مدقق الحسابات الخارجي على عينة الدراسة خلال فترة الدراسة 2006-2011.

جدول رقم (3) الإحصاء الوصفي لرأي مدقق الحسابات

النسبة	العدد	الرأي
Percent	Frequency	
87.7%	200	رأي نظيف
0.44%	1	الرأي المتحفظ ناتج من الشك في الاستمرارية
1.33%	3	الرأي المتحفظ ناتج من حالة عدم التأكد
9.21%	21	الرأي المتحفظ ناتج من مخالفة المبادئ المحاسبية
0.88%	2	الرأي المتحفظ ناتج من أسباب أخرى
0.0%	0	الرأي المعاكس أو مخالف
0.44%	1	الامتناع عن إبداء الرأي
100%	228	المجموع

-يظهر من الجدول رقم (3) الخاص بوصف تقارير مدقق الحسابات الخارجي لشركات العينة عبر 6 سنوات تمتد من عام 2006 وحتى العام 2011 وهي فترة الدراسة، نجد أن نسبة التقارير النظيفة من إجمالي تقارير المدقق الخارجي (228 تقرير) لإجمالي شركات العينة خلال فترة الدراسة بلغت 87.7%، وهي نسبة وإن بدت كبيرة إلا أنها في الوضع الطبيعي، ولا تختلف كثيراً عن الدراسات العالمية في هذا المجال.

د. صبري مشتهى

-أما التقارير المتحفظة، فقد بلغت خلال فترة الدراسة 11.86%، بحيث كان التحفظ بسبب الشك في الاستمرارية من أقل العوامل المؤدية إلى تلقي الشركة تقريراً متحفظاً وكانت بنسبة 0.44%، وكان التحفظ بسبب عدم التأكد بنسبة 1.33%، في حين كان عامل عدم التزام الشركة بمبادئ المحاسبة العامل الأكثر في تلقي الشركة تقريراً متحفظاً بنسبة 9.21%، وهذه النسب لم تختلف بشكل جوهري من عام لآخر عبر مدة الدراسة.

-أما الأنواع الأخرى من التقارير، فإن شركات العينة لم تتلق أي تقرير معاكس، ولم يتمتع المدقق عن إيداء الرأي خلال الفترة الممتدة من عام 2006 إلى العام 2011، إلا بما نسبته 0.44%، وعلى الرغم من غرابة هذه النتيجة، فإن فلسطين لم تكن شاذة في ذلك مع الدول الأخرى، إذ تظهر الدراسات العالمية في ذات المجال ضلالة التقارير السلبية والامتناع عن إيداء الرأي.

3. اختبار الفرضيات:

تم استخدام الاختبارات المعلمية (parametric tests)، وغير المعلمية (non-parametric tests)، لإختبار فرضيات الدراسة عند مستوى دلالة 95%، وذلك كما يلي:

3.1 اختبار الفرضية الأولى:

تهدف هذه الفرضية إلى البحث في تأثير معدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي، حيث تم استخدام متغير وكيل للتعبير عنه (proxy variable) يتمثل في مدى وجود إدارة أرباح في بيانات الشركة؛ وبما أن بيانات هذه الفرضية هي بيانات ثنائية التوزيع (dichotomous distribution)، متغيرات وهمية (1،0) لكل من المتغير المستقل (معدل دوران المدقق) والمتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)، وهو ما يعرف أيضاً بتوزيع ذو الحدين (binomial distribution) لهذا تم استخدام اختبار (Logistic Regression)، وهو يستخدم إذا ما تم قياس المتغير التابع بمقياس ثنائي (0،1) كما في حالة الدراسة الحالية، وبإجراء هذه الاختبار ظهرت النتائج كما هي بالجدول رقم (4).

جدول رقم (4) نتائج الانحدار اللوجستي لاختبار الفرضية الأولى

معامل الانحدار	الخطأ المعياري	z-Statistic	الدلالة الاحصائية
Coefficient	Std. Error		p-Value
-0.223	0.100	-2.231	0.036

قيمة Z المجدولة عند 5% هي: 1.69

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

من الجدول رقم (4)، يلاحظ أن معامل الانحدار قد جاء بإشارة سالبة، مما يشير إلى وجود علاقة عكسية بين دوران المدقق الخارجي وإدارة الأرباح؛ مما يعني أن استمرار عمل المدقق لأقل من خمس سنوات يساهم في تخفيض الاعتبارات الشخصية بين المدقق وإدارة الشركة وزيادة كفاءته في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ومنعها، وهذا يشير بدوره إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي؛ أي وجود علاقة طردية بين دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي.

وعند اختبار مدى معنوية هذه العلاقة، يلاحظ أن Z -test كانت ذات دلالة إحصائية عند أقل من مستوى معنوية 5%، وعليه نستطيع قبول الفرضية البديلة الأولى ورفض الفرضية العدمية منها؛ مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمعدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين.

وتتفق هذه النتيجة مع العديد من الدراسات التي أجريت في بيئات مختلفة كدراسة (et.al., 2013, Ewelt-Knauer)، ودراسة (Daugherty, et.al., 2013)، ودراسة (Carey and Simnett, 2006)، التي توصلت إلى أن الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي يساهم في تحسين الاستقلال الواقعي والاستقلال الظاهري له مما ينعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق، حيث إن التغيير الدوري الإلزامي لمدقق الحسابات يعمل على الحد من المصالح المتبادلة بين الإدارة والمدقق، والتي يمكن أن تنتمي مع طول الفترة التعاقدية مع المدقق مما يؤثر على استقلاليته، وبالتالي على جودة عملية التدقيق، هذا بالرغم من أن المدقق يفقد العديد من المعارف المكتسبة أثناء تدقيق شركة العميل بسبب التغيير الدوري. ويأتي ذلك منسجماً أيضاً مع دراسة (عيسى، 2008)، ودراسة (Davis, et.al., 2000)، والتي توصلت إلى وجود علاقة سلبية بين مدة خدمة المراجعة وجودة عملية التدقيق، مفسراً ذلك أن طول مدة خدمة المراجعة تؤثر سلباً على استقلال المدقق، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يشجعها على ممارسة إدارة الأرباح، ومن ثم فكما انخفضت مدة خدمة المراجعة كلما زادت قدرة المدقق على اكتشاف ومعالجة سلوك إدارة الأرباح وبالتالي تزداد جودة التدقيق.

3.2. اختبار الفرضية الثانية:

تهدف هذه الفرضية إلى البحث في أثر العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي على رأي مدقق الحسابات الخارجي، ولإختبار هذه الفرضية تم استخدام أسلوب تحليل المسار (Path Analysis)، إذ يُعد الأنسب لإختبار مثل هذه الفرضيات، وبناء على ما أشارت إليه دراسة (حمدان وآخرون، 2012) وبالتطبيق على موضوع الدراسة الحالية، فإن تحليل المسار يتم عن طريق بناء نموذجي انحدار؛ بحيث يتم تقسيم الشركات إلى قسمين، القسم الأول الشركات التي تتمتع بمستوى

د. صبري مشتهى

مرتفع من جودة التدقيق، والقسم الثاني الشركات التي لها مستوى منخفض من جودة التدقيق (الرقم 1 لشركات الفئة الأولى، والرقم 0 لشركات الفئة الثانية)، وفي كل نموذج سيتم قياس أثر معدل دوران المدقق في رأي المدقق الخارجي، ومن ثم مقارنة النموذجين (نموذج الشركات ذات جودة التدقيق المرتفعة، والآخر ذات جودة التدقيق المنخفضة) بحيث يتبين ما إذا كان لمعدل دوران المدقق أثر في رأي المدقق الخارجي في ظل اختلاف مستوى جودة التدقيق. حيث ظهرت نتائج اختبار الفرضية الثانية كما هي بالجدول رقم (5).

جدول رقم (5)

نتائج الإحدار المتعدد بطريقة المربعات الصغرى العادية لاختبار الفرضية الثانية

نماذج جودة التدقيق (المتغير الوسيط)						الرمز	المتغيرات المستقلة والضابطة
نموذج الشركات ذات جودة التدقيق المنخفضة			نموذج الشركات ذات جودة التدقيق المرتفعة				
p-Value	t-Statistic	Coefficient	p-Value	t-Statistic	Coefficient		
0.029	2.142	0.000	0.031	2.255	0.000	TENURE	معدل دوران المدقق الخارجي
							المتغيرات الضابطة:
0.010	-2.582	0.000	0.010	-2.718	0.000	SIZE	حجم الشركة
0.217	1.166	0.000	0.228	1.228	0.000	GROWTH	معدل النمو
0.000	3.249	0.000	0.000	3.420	0.014	AGE	عمر الشركة
0.199	1.216	0.000	0.209	1.280	0.000	Big4	حجم مكتب التدقيق
0.319	0.927	0.000	0.336	0.976	0.000	LEV	درجة الرفع المالي
0.000	2.660	0.018	0.000	2.800	0.020	AOPRIOR	تقرير مدقق الحسابات الخارجي للسنة السابقة
3.793			3.870			F-Statistic	
0.001			0.001			p-Value (F-Statistic)	
0.240			0.245			R-squared	
0.118			0.131			Adjusted R-squared	

ملاحظة/ المتغير التابع في النموذجين هو رأي المدقق الخارجي

لكي يكون هناك تأثيراً لمعدل دوران المدقق في رأي المدقق الخارجي في ظل اختلاف جودة التدقيق، يجب أن تتحقق الشروط التالية: أن تكون (F-test) دالة إحصائياً في نموذج الشركات ذات جودة التدقيق المرتفعة، والآخر في نموذج الشركات ذات جودة التدقيق المنخفضة، وكذلك أن يظهر إختلاف

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

بين النموذجين في معامل التحديد المعدل (Adjusted R-squared). ومن الجدول رقم (5) يلاحظ أن هذه الشروط تحققت في نموذجي الدراسة؛ إذ كانت (F-test) دالة إحصائياً في النموذجين (الدلالة p-value أقل من 5%)، وقد تبين أن معامل التحديد المعدل لنموذج الدراسة الأول المتعلق بالشركات ذات جودة التدقيق المرتفعة (13.1%)، وهو أكبر من نظيره في نموذج الشركات ذات جودة التدقيق المنخفضة (11.8%)؛ مما يعني أننا نستطيع قبول الفرضية الثانية؛ أي أن هناك أثراً لمعدل دوران المدقق على رأي مدقق الحسابات الخارجي في ظل اختلاف جودة التدقيق في الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين.

أي أنه كلما زاد معدل دوران المدقق الخارجي فإن رأي المدقق يتجه نحو التقارير المتحفظة أو المعدلة، وأنه كلما زادت طول فترة التعاقد فإن رأي المدقق يتجه نحو التقارير القياسية النظيفية غير المتحفظة بغض النظر عن جودة التدقيق؛ وذلك لأن تقارير المدقق المتحفظة مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة التدقيق (johl,et.al.,2007). ويأتي ذلك متعاماً مع دراسة (Ewelt-Knauer et.al.,2012) ودراسة (Carey and Simnett,2006)، والتي توصلت إلى أن طول فترة التعاقد بين المدقق والعميل تعمل على خفض الحصول على تقارير متحفظة؛ وذلك لأن طول فترة التعاقد تجعل هناك إمكانية لبناء مصالح مختلفة بين المتعاقدين، وبالتالي يكون هناك ضغط من الإدارة لجعل المدقق يبدي رأياً نظيفاً؛ أي أن إمكانية إصدار تقارير متحفظة أو معدلة تنخفض مع طول الفترة التعاقدية بين المدقق والعميل.

وفي ذات السياق توصلت دراسة (حمدان، 2011)، ودراسة (shokley,1982)، إلى أن زيادة مدة عمل المدقق داخل الشركة يؤدي إلى قلة الإبداع واتباع سياسات تدقيق أقل صرامة، مما يخفض من جودة التقارير المالية (كمقياس عن رأي المدقق)، وبالتالي يتجه نحو إصدار تقرير غير متحفظ، وهذا ينسجم مع أدبيات دراسة (chung,2004)، التي أوضحت أن الشركات التي تستلم تقارير متحفظة تتجه نحو تغيير مدقق الحسابات بشكل دوري ومتكرر أكثر من الشركات التي تتسم بتقارير غير متحفظة (نظيفة)، مع استنتاجها لوجود أدلة منخفضة لتأثير الرأي على كل من جودة وتكلفة عملية التدقيق.

ملخص النتائج:

في ضوء نتائج الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة، والموضحة تفصيلها سابقاً، يمكن تلخيص أبرز النتائج التي خلصت إليها الدراسة في :

1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، حيث تبين وجود علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية (أكثر من خمس سنوات) بين المدقق الخارجي والشركة محل التدقيق تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات.

2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعدل دوران المدقق على رأي المدقق الخارجي في ظل اختلاف جودة التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، حيث تبين أن طول الفترة التعاقدية للمدقق الخارجي مع الشركة محل التدقيق تسهم في توجه المدقق نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف) بغض النظر عن جودة عملية التدقيق، باعتبار أن تقارير المدقق مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة الخدمة المقدمة.

3- معظم الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين لم تلتزم بتغيير مدقق حساباتها الخارجي كل خمس سنوات، حيث يستمر المدقق في تدقيق القوائم المالية لأكثر من خمس سنوات وذلك لغياب تشريعات وتعليمات ملزمة بالخصوص، علاوة على محدودية شركات التدقيق المعتمدة من قبل هيئة رأس المال وسلطة النقد الفلسطينية.

4- عدم وجود تأثير لحجم مكتب التدقيق على العلاقة بين دوران المدقق الخارجي ورأي المدقق في ظل اختلاف جودة التدقيق، بمعنى أن لجوء الشركات لتدقيق قوائمها المالية من خلال (Big 4) لا يؤثر على رأي المدقق في هذه الشركات وإنما الذي يؤثر عليه هو جودة البيانات المالية وخلوها من التحريفات .

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

توصيات الدراسة

- بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يوصي بالتالي :
- ضرورة العمل على إصدار تشريعات ملزمة من قبل هيئة سوق رأس المال الفلسطينية تلزم بها الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين على التدوير الإجباري للمدقق الخارجي كل فترة زمنية معينة، لما لذلك من أثر على تحسين استقلاليته وجودة الخدمات المؤداة مع مراعاة أن المدقق يحتاج على الأقل 3 سنوات لفهم أنظمة وعمليات الشركة الجديدة.
 - ينبغي العمل على إيجاد مجلس إشرافي للشركات المساهمة على نظير (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية يتولى الإشراف على أعمال المدقق الخارجي في تدقيق الشركات المساهمة العامة.
 - ضرورة العمل من قبل الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين على إيجاد مؤشر رئيسي عن جودة التدقيق وكفاءته، بحيث يطلب من شركات التدقيق الإفصاح عنه، على أن يتضمن هذا المؤشر العناصر الرئيسية المؤثرة في الجودة، كتنخصص المدقق في صناعة العميل، والتزامه بمعايير رقابة الجودة.
 - ضرورة متابعة الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات وهيئة سوق رأس المال و الأكاديميين تجارب بعض الدول التي طبقت سياسة التغيير الإلزامي في الماضي والاستفادة من هذه التجارب والأسباب التي أدت إلى إلغاء هذه المتطلبات أو تعديلها.

المراجع

اولا : المراجع العربية

- الخزندار، أيه جار الله 2008. مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله_ دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء شركات المساهمة العامة في قطاع غزة . رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية في غزة كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل.
- جاب الله ،سامية 2005 .سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وإثرها على الأرباح المحاسبية . مجلة البحوث الإدارية-مصر، مجلد.23، العدد. 3، ص. 60-83.
- جربوع، يوسف 2008. مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله_ دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين

د. صبري مشتهى

- قطاع غزة فلسطين . مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)المجلد. 16، العدد. 1، ص. 757 – 794.
- حمدان, علّم محمود موسى 2011. أثر التحفّظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية . مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد. 4، العدد. 3.
 - حمدان،علام، صبري مشتهى، بهاء عواد 2012. دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،المجلد. 8، العدد. 3، ص. 409-433.
 - شاهين، علي 2012. إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية -دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية. بحث مقبول للنشر، مجلة الجامعة الخليجية، البحرين.
 - عيسى، سمير ٢٠٠٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة لأرباح -دراسة تطبيقية .مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية ،مجلد. 45،العدد. 2، ص. 1-47.
 - نشوان، اسكندر 2010. التغيير الإجباري لمراجع الحسابات وأثره على جودة أدائه المهني- دراسة تطبيقية على المنظمات الأهلية الفلسطينية بقطاع غزة. الفكر المحاسبي- مصر، مجلد14، العدد2، ص.329-362.

ثانيا : المراجع الأجنبيةة

- Carey P. and Simnett R. 2006. **Audit Partner Tenure and Audit Quality**” The Accounting Review, Vol.81, No.3, PP. 653–676.
- Cameran M., Prencipe A., Trombetta M. 2013. **Mandatory Audit Firm Rotation And Audit Quality: evidence from the Italian setting**. Working paper, Department of Accounting, Boccioni University, Milan, Italy.
- Chung Hyeesoo 2004. **Selective Mandatory Auditor Rotation And Audit Quality: An Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea** . Working paper at Krannert Graduate School of Management ، Purdue University.
- Daugherty,B., Dickins, D., Hatfield R., and Higgs,J. 2013.**Mandatory Audit Partner Rotation:Perceptions Of Audit Quality Consequences**. Current Issues in Auditing, American Accounting Association, Vol. 7, No.1, PP 30–35.
- Daugherty, B., Dickins, D. and Higgs, J.2010. **Mandatory Audit Partner Rotation: Partners Perceptions Of Benefits And Costs, And Implications**

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

- For Future Research.** Work paper, University of Wisconsin –Milwaukee, integrated research, USA.
- Davis, L. R., Soo B., and Trompeter G. 2000. **Auditor Tenure, Auditor Independence And Earnings Management** “. Working paper, Boston College.
 - Dechow, P.M., R. G. Saloan, and A. P. Sweeny, 1995. **Detecting Earnings Management**". The Accounting Review, V. 70, 193-225.
 - Defond, M.L., and C.W. park . 2001. **The Reversal of Abnormal Accruals and the Market Valuation of Earning Surprises** .The Accounting Review Vol. 76, No. 3, PP 375-404.
 - Ebimobowei, A. and Oyadonghan K. 2011. **Mandatory Rotation of Auditors On Audit Quality, Costs And Independence In South-South, Nigeria**. International business management, vol. 5, issue 3, PP.166-172.
 - Elder, Randal J., Beasley M. S., and Arens A. A. 2012. **Auditing And Assurance Services- An Integrated Approach**. Fourteen Edition, Pearson prentice Hall, United States of America.
 - Ewelt-Knauer , Corinna ‘Gold A. ‘Pott C. 2012. **What Do We Know About Mandatory Audit Firm Rotation**. This report is published for the Research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).
 - Fargher, N., Lee, H. Y., and Mande V. 2005. **The Effect of Audit Partner Tenure on Client Managers’** accounting discretion, working paper, University of Nebraska.
 - Federation des experts Comptables Europeens 2004. **Mandatory Rotation of Audit firm**.www.kiber.org.pl/qu/fee-study-on-mandatory-roation-of-audit-firms.pdf.
 - Gallagher, M, and Richson, B 2012. **Mandatory Audit Firm Rotation Why Other Changes Would Be Better for investors**. Point of view. <http://www.pwc.com>.
 - Geiger, M.A, and Raghunandan, A.2002. **Audit Tenure And Audit Reporting Failures**. A journal prochoice & Theory, Vol. 21, No.1, P. 67-78.
 - Hamilton, j. Ruddoc ,C. Stokes,D. and Tylor,S. 2005 .**Audit Partner Rotation ,Earning Quality and earnings conservatism** .School of Accounting ,University of New South Wales ,Australia.

- Harris, Kathleen, and Whisenant, Scott 2012. **Mandatory Audit Rotation: An International Investigation**. Work paper, Bauer college of Business, The University of Houston.
- Hatfield R. C., Jackson S. B., and Vandervelde S. D. 2007. **The Effects of Auditor Rotation and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments**. Work Paper at University of South Carolina.
- Jean Bedard, Sonda Marrakchi Chtourou, and Lucic Courteau, 2004. **The Effect of Audit Committee expertise, aggressive earnings management**. Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 23, No. 2, pp. 13-35.
- Juhl S., Christine A. Jubb, Keith A. Houghton 2007. **Earnings Management and The Audit Opinion: Evidence From Malaysia**. Managerial Auditing Journal, Vol. 22, No. 7, PP. 688-715.
- Kenchel, W., And Vanstraelen, A., 2007. **The Relationship between Auditor Tenure And Audit Quality Implied By Going Concern Opinions**. Journal of practice and theory, Vol.26, No.1, PP.133-131.
- Kighir A. E. 2013. **Mandatory Audit Firm Rotation And Auditor Independence: Empirical Evidence From Nigerian Listed Banks**. Int. J. Auditing Technology, Vol.1, No.1, PP.5-17.
- Lewis Walter, P. L., B. I. and Casterell, J. R. 1999. **Mandatory Auditor Rotation: Arguments And Current Evidence**”, Critical Perspective on Accounting Conference.
- Li, B. and Wang P. 2005. **The Empirical Research On Auditor Independence And mandatory Auditor Rotation**. Journal of modern accounting and auditing, vol. 1, No. 5, PP.72-80.
- Mayangsari, Sekar 2007. **The Auditor Tenure And The Quality Of Earnings: Is Mandatory Auditor Rotation Useful**. Working paper at Trisakti University, Indonesia.
- Miettinen, Johanna 2008. **Audit Quality And The Relationship Between Audi tee's Agency Problems And Financial Information Quality**. Research proposal, Department of Accounting and Finance, University of Vaasa.
- Moore, D. A., Tetlock P. E., TANLU L., and Bazerman M. 2006. **Conflicts Of interest And The Case Of Auditor Independence _ Moral Seduction And Strategic Issue Cycling**. Academy of management review Vol. 31, No. 1, PP10-20.

تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي

- Myers, J.N, Myers, L.A, and Omer, T. 2003. **Explorer The Term Of The Auditor Client Relationship And Auditor Rotation**. The accounting review, volume.78, NO.3, PP.779-799.
- Public company accounting oversight board .**Standing Advisory Group Meeting Discussion– Audit Quality Indicators**. MAY 15-16, 2013.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., and Carrera, N., 2006. Does **Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain**. Working paper at University of Cádiz, Spain.
- Shockley, R. 1982. **Perception Of Audit Independence: A conceptual Model**". Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 5, No.1, PP26-14.
- Subramanyam, K. R. 1996. "**The Pricing of Discretionary Accruals**". Journal of Accounting and Economics, PP.249-284.
- United States General Accounting Office 2003. **Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation**.
- Wuchun Chi, Huichi H., Yichun L., Hong X. 2005. **Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan**X. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=717421
University of South Carolina