



أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ
الإستقلالية- دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات غرداية- ورقلة-.

*The Impact of External Auditor Rotation on the quality of audit reports from the
perspective of Independence Principle1- Field study of a sample of Account Auditors in
Ghardaia-Ouargla-*

زيدية بوزيد

مخبر تنمية اقتصاديات الأعمال الحديثة وتحسين أدائها بمنطقة
الطاسيلي، المركز الجامعي إيليزي (الجزائر)

Zidia.bouزيد@cuillizi.dz

المخلص:	معلومات المقال
<p>تهدف الدراسة لمعرفة أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الإستقلالية، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم تصميم الاستبيان وتوزيعه على عينة مكونة من 34 مراجع حسابات، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي.</p> <p>توصلت الدراسة إلى أن الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في إحداث تغيير المراجع الخارجي أثر على إستقلاليته بشكل كبير وبالتالي على جودة تقارير المراجعة كما بينت الدراسة أن إستقلالية المراجع تتعزز بشكل كبير عند عدم وجود علاقات شخصية أو مصالح مالية بين المراجع وعملائه، مما يقلل من احتمالية وجود تضارب في المصالح ويزيد من ثقة الأطراف المختلفة في نزاهة المراجع.</p>	<p>تاريخ الارسال: 2024/06/21</p> <p>تاريخ القبول: 2024/07/26</p> <p>الكلمات المفتاحية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ مراجع خارجي. ✓ معدل دوران المراجع. ✓ لجنة المراجعة. ✓ جودة تقارير المراجعة.
Abstract :	Article info
<p><i>The study's goal is to investigate the impact of external auditor turnover on audit report quality in terms of independence. To attain the objective of this study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of 34 accountants. the descriptive and analytical approach was taken.</i></p> <p><i>The study discovered that the audit committee's participation in replacing external auditors had a considerable impact on their independence, and thus the quality of audit reports. The study also found that auditors' independence is greatly enhanced when there are no personal or financial relationships between auditors and their clients, reducing the likelihood of conflicts of interest and increasing different parties' confidence in the auditor's integrity.</i></p>	<p>Received 21/06/2024</p> <p>Accepted 26/07/2024</p> <p>Keywords:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ External auditor ✓ Auditor turnover ✓ Audit committee ✓ Quality of audit reports

نتيجة التعقد في عالم الأعمال والتعقد في المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة وفي ظل المتغيرات والتطورات أصبحت مهنة المراجعة موسومة بالعديد من المشاكل، حيث صاحب هذا التعقد في علم الأعمال و تعقد النشاطات وتنوعها والذي عرفت من خلاله المراجعة كميدان واسع وكمهنة حرة قفزة كبيرة ومتواصلة ، مما أدى إلى الاهتمام المتزايد باستقلالية المراجع الخارجي كشخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا وذلك من خلال قدرته على اصدار تقارير موضوعية وغير متحيزة بشأن البيانات المالية والمعلومات الأخرى التي يتم فحصها، حيث ينبغي تتبع مراحل العملية التي تمر بها المراجعة من طرف المراجع الخارجي من خلال مراعاة المعايير سواء من المعايير الشخصية والتي تعد من المواصفات المهمة التي يجب ان يتصف بها أو أثناء قيامه بعملية المراجعة إلى مرحلة إعداد التقرير والتي تسمح له القيام بمهمته بإقتدار وكفاءة وذلك لضمان جودة المراجعة.

حيث شهدت المراجعة الخارجية انحدار في الآونة الأخيرة أدت إلى ظهور عمليات مساومة بين المراجعين وإدارة الشركة، وأصبحت التقارير المعدة من طرف المراجعين ينظر لها على أنها سلعة تباع وتشتري، ونتيجة الإنهيارات المالية لكبرى الشركات المالية في العالم والتي أرجع سببها للمراجع الخارجي أصبحت الشركات تتسوق للحصول على تقرير ذو جودة وخال من التحفظات وذلك لما له من أثر سلبي على أسهم الشركة، مما أدى الى بروز حالات تغيير المراجعين وتحلي أهميتها مما أثار العديد من الشكوك حول استقلاله وحياده، الأمر الذي دفع الباحثين في المجال والهيئات خاصة في الدول المتقدمة لتحليل وتفسير هذه الظاهرة التي تشكل تهديد على حياد ونزاهة المراجع وتفقد جزءا كبيرا من استقلاله في إبداء رأيه في التقارير المنجزة من طرفه والتي يجب ان تتسم بالحيادية والجودة، و تلي حاجيات مستخدميه وتعتبر بصدق وعدالة عن القوائم المالية للعميل والقيام بالاعتماد عليها في عملية بناء القرار.

1.1 إشكالية البحث:

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية للبحث في السؤال التالي:

"ما مدى تأثير دوران مراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية بولاية غرداية-ورقلة ؟"

- للإجابة عن الإشكالية الرئيسية تقسم إلى إشكاليات فرعية على النحو التالي:
- ما مدى توفر معايير المراجعة في مراجعي الحسابات، ب غرداية-ورقلة ؟
- فيما يكمن الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة في دعم إستبدال مراجع الحسابات الخارجي لما له من أثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية، ب غرداية- ورقلة ؟
- هل تؤدي المصالح المالية المرتبطة بالضرورة إلى تغيير مراجع الحسابات الخارجي لما لها من أثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية ، ب غرداية-ورقلة ؟
- هل لتحديد أتعاب المراجع الخارجي أثر على استقلاليتها، ب غرداية-ورقلة ؟

2.1 فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير لمعدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية؛

- وينتق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:
- ✓ تتوفر مختلف معايير المراجعة في مراجع الحسابات الخارجي؛
- ✓ الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة له أثر في دعم استبدال مراجع الحسابات الخارجي لما له من أثر على حيادية وجودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية؛

✓ تؤدي المصالح المالية المرتبطة إلى تغيير مراجع الحسابات الخارجي لما لها من أثر على حيادية وجودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية؛

✓ وجود أثر لتحديد الأتعاب على استقلالية المراجع الخارجي؛

3.1 أهداف البحث

- دراسة وتحليل الأثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ استقلالية مراجع الحسابات من خلال دور لجنة المراجعة في دعم تغييره ؛
- دراسة وتحليل الأثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ استقلالية مراجع الحسابات في ظل وجود مصالح مالية تؤدي إلى تغييره ؛
- دراسة وتحليل الآثار المترتبة عن عملية تحديد الأتعاب على جودة تقارير المراجعة والمترتبة عن تغيير مراجع الحسابات الخارجي.

4.1 منهج البحث والأدوات المستخدمة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي المناسب، كما اعتمدت الدراسة الميدانية على أداة الاستبيان الموجه لمراجعي الحسابات منطقة "ورقلة-غرداية"، لتقصي آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة.

2 الإطار النظري لتأثير معدل دوران المراجع الخارجي على مبدأ الإستقلالية

إن محور عمل المراجع الخارجي هو إصداره لتقارير مراجعة تتسم بالجودة ودعم الثقة في القوائم المالية خاصة بعد الإنهيارات التي وقعت في العديد من الشركات العالمية مثل شركة أنرون ، وشركة أكزيروك، بالإضافة إلى العديد من الشركات في مناطق مختلفة من العالم، إلا انه وبعد الدراسات والتحليل أرجع التأثير السلبي على الاستقلال المهني للمراجع ليس بالضرورة طول فترة تعاقد مع المنشأة محل المراجعة، ولكن هناك عوامل عدة تؤثر على استقلاله وحياده المهني، وهذا بالضرورة ينعكس سلبا على عدم قدرته على تحديد واكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والتغاضي في بعض الأحيان عن الكثير من الأمور غير السليمة وكذلك التحيز عند قيامه بالخدمات الإدارية الإستشارية للمنشأة، ومن تم التأثير على جودة التقارير التي يعدها، الأمر الذي أعطى الإلزام بالتغيير له أي (معدل دورانه) إهتماما ملحوظ من قبل الباحثين والجهات المسؤولة ذات الصلة.

1.2 تعريف المراجع الخارجي

يعرف المراجع الخارجي بأنه الشخص الذي يمارس بصفة عادية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ويحرص على مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به (الجريدة الرسمية ، 2010). يقوم بعدة مهام موضحة في المادة 23 من قانون 10-01-2010 المؤرخ 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والتي تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة (الجريدة الرسمية ، 2010)؛

يمارس محافظ الحسابات بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة على صحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات الواردة في المادة 1 من نفس القانون بموجب الأحكام المعمول بها. (Boulaiboud , 1982, p. 15)

معظم المؤسسات الاقتصادية فرض عليها المشرع مراقبة قانونية مستقلة دون التدخل في تسيير المؤسسة ، مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المدرجة في تقارير التسيير المقدمة الى مجلس الإدارة، بناء على ذلك يعين أعضاء الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة -حسب المادة 978 من القانون التجاري - مراجع حسابات لفترة 3 سنوات - مع إمكانية تجديد مدة توكيل المراجع Le Mandat مرة واحدة فقط (الزاي ، 2013 ، صفحة 04) ؛

2.2 معايير المراجعة

نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية (عبد الفتاح و وآخرون، 2000، صفحة 28): 1 /معايير عامة ؛ 2 /معايير الفحص الميداني ؛ 3/معايير التقرير؛

منها معايير تهتم بشخص مراجع الحسابات وذلك لمحورية الدور الذي يلعبه هذا المراجع في عملية المراجعة فهو بلا شك يعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة وتتمثل المعايير العامة للمراجعة فيما يلي : (عبد الفتاح و آخرون، 2000، صفحة 29) ؛

أ. معايير تأهيل المراجع؛

ب. معايير استقلال المراجع؛

ت. معايير العناية المهنية الملائمة للمراجع؛

يعتبر مبدأ استقلالية المراجع الخارجي من أهم الصفات التي يجدر الإشارة إليها

الاستقلالية للمراجع الخارجي هي العنصر الرئيسي في مهنة المراجعة، حيث يجب على المراجع أن يكون مستقلاً وموضوعياً في عمله. يصدر المراجع التقرير النهائي الذي يحدد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس بدقة الموقف المالي للشركة. يجب أيضاً على المراجع أن يفهم العلاقات التي تؤثر على الشركة ونتائجها المالية.

مبدأ استقلالية المراجع الخارجي هو العنصر الرئيسي في مهنة المراجعة، حيث يجب على المراجع أن يكون مستقلاً وموضوعياً في عمله، ذلك لأهمية التقرير النهائي الذي يصدره والذي يحدد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس بدقة وبعداً عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها، والقيام بفهم مختلف العلاقات بين مختلف الأطراف المهمة بالتقرير هو شيء أساسي ليفهم متطلبات الاستقلالية (الذبيبات، 2010، صفحة 115)؛ ولقد أوصى في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة مناقشة لجنة المراجعة للمراجع الخارجي حول طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الشركة والتي يمكن أن تؤثر على استقلاليته في عملية المراجعة، وأيضاً يجب أن يشمل تقرير لجنة المراجعة الذي تصدره في نهاية كل عام على توضيح بين قيام اللجنة بذلك وعن رأيها في درجة استقلالية المراجع الخارجي (مصطفى سليمان، 2006، صفحة 182)؛ وضع المشرع خطوط العلاقة بين محافظ الحسابات بالشركة لضمان الاستقلالية الكافية له لتأدية مهامه بطريقة موضوعية، فلم يخضعه إلى الشركة التي تعينه ولا إلى المديرين أو المساهمين أو الإداريين، بل أوقع مسؤوليته في حالة مخالفته قواعد الرقابة وهذا تجاه الشركة نفسها أو المساهمين، حيث جاء نص المشرع في المادة 03 من قانون 10-01 : «.....وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة».

أكد المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27-01-2011 على إلزامية أن يوضح دفتر الشروط الخاص بتعيين محافظ الحسابات على احترام مبدأ الاستقلالية وذلك في نص المادة 10؛

3.2 العوامل المؤثرة على الاستقلالية (محمد منصور، 2013، صفحة 31)

إن ظاهرة الزيادة في تغيير مراجعي الحسابات الخارجيين يؤثر على استقلاليته تحت العديد من العوامل والتي نذكر منها :

1.3.2 المصالح المالية: أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة للعميل : (محي الدين، 2007-2008، صفحة 111)

- لغاية الدرجة الرابعة: الأقارب والأصهار ، وكذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس رقابة الشركة ومجلس المديرين؛
- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون رواتب ثابتة من الشركة غير نشاط محافظ الحسابات؛
- أشخاص تم منحهم أجرة من الشركة غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواجهم؛
- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

2.3.2 الفترة المستغرقة في عملية المراجعة

لطول فترة المراجعة تأثير على استقلالية المراجع وجودة المراجعة، فزيادة الارتباط وتوطيد العلاقة الشخصية بينهما واردة نتيجة المكوث لفترة طويلة في منشأة العميل، مما يؤدي إلى عدم استقلال المراجع وموضوعية التقارير أو تجاهل المسائل غير السليمة (محمد منصور، 2013، صفحة 33)؛

3.3.2 تحديد أتعاب مراجع الحسابات

تعتبر الأتعاب محل مساومة بين العميل والمراجع ويعتبر هذا العامل له تأثير قوي على تحديد جودة الخدمة، فالمراجع في البداية لا يستطيع تقدير حجم العمل المطلوب أداؤه أو حجم الخدمة المطلوبة بدقة، ولذلك يلجأ العميل إلى المساومة مع المراجع للحصول على درجة خدمة عالية بأقل تكلفة ممكنة، وقد يؤثر ذلك على إستقلال المراجع؛ (جار الله نعمان الخزندار، 2008، صفحة 35)؛

4.2 تعريف معدل دوران المراجع الخارجي

يقصد بمعدل الدوران للمراجع هو أن تقوم المنشآت والشركات بتغيير مراجعيها بعد قضاؤه مدة زمنية في العمل لديها (أحمد أبو رياش، 2016، صفحة 51)؛

عرف "مسواك" دوران المراجع بأنه على الرغم من قيام مراجع الحسابات بواجباته المهنية على الوجه السليم، تتخذ الجمعية العمومية قرار بإنهاء العلاقة مع المراجع الحالي واختيار مراجع آخر للتعاقد معه. (حميد عبد الله علي، 2008، صفحة 18)؛
وأشار "Petty and Guaganesan"، هو التزام الشركة بتغيير مراجع الحسابات كل فترة زمنية معينة، بعد بقاءه لمدة قصوى مدققا لحسابات شركة. (جربوع، 2007، صفحة 58)؛

فالشركة الأمريكية (DuPont) كانت تقوم بتغيير مراجعيها سنويا من عام 1911 وحتى عام 1927 وذلك طواعية بدون إلزام واقتناعا منها أن النتائج تكون أكثر حياد وموضوعية، واستمرت في تغيير مراجعها الخارجي خلال الفترة من عام 1928 وحتى عام 1954 ولكن ليس سنويا وإنما على فترات تراوحت بين سنتين إلى تسع (أحمد أبو رياش، 2016، صفحة 51)؛

في الجزائر معدل دوران مراجع الحسابات : -حسب المادة 978 من القانون التجاري - يتعين لمدة 3 سنوات مراجعي الحسابات مع إمكانية تجديد مدة وكيل المراجع مرة واحدة فقط، فعلى معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة، تقوم أساسا على التصديق على الحسابات السنوية من ناحية صحتها ودقتها والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة، حيث تقوم الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة على تطبيق ماجاء في المادة (الزاي ، 2013 ، صفحة 04)؛

كما نصت المادة 23 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وحدد عهدة محافظ الحسابات ب ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة (الجريدة الرسمية ، 2010 ، صفحة 07)؛

5.2 تعريف جودة تقارير المراجعة

تتمثل في مصداقية المعلومات التي يتضمنها التقرير، ومدى تحقيق هذه المعلومات المنافع لمستخدميها بحيث يجب ان تتمتع هذه المعلومات بمجموعة الخصائص النوعية، حيث تعتمد على عدة عوامل: (عبد السلام بدوي، 2017، صفحة 168)

- المهارة والكفاءة الفنية للمراجع: حيث يجب أن يكون المراجع لديه الخبرة والمعرفة اللازمة في مجال المراجعة لضمان تقديم تقارير دقيقة واحترافية؛
- الامتثال لمعايير المراجعة الدولية: يجب على المراجع اتباع معايير المراجعة الدولية المعترف بها لضمان جودة التقارير؛
- الشفافية والصدق: يجب أن تكون التقارير شفافة وصادقة في تقديم المعلومات والأرقام ذات الصلة؛
- اتباع إجراءات المراجعة الداخلية: يجب أن يكون لدى الشركة أو المؤسسة إجراءات داخلية فعالة لمراجعة التقارير قبل تقديمها للجهات الخارجية؛
- الاستنتاجات والتوصيات: يجب أن تكون التقارير تحتوي على استنتاجات وتوصيات شاملة ومفصلة تساهم في تحسين وضعية المؤسسة؛

3 الدراسة التطبيقية لأثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الإستقلالية

1.3 مجتمع وعينة الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة لعينة من مراجعي الحسابات وتم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية مع الأخذ بعين الاعتبار أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية، ولتكون الإجابات موضوعية لأن تمتع المحافظ بالاستقلالية له تأثير على جودة التقرير الذي يعده في المؤسسة، استهدف الاستبيان فئة المراجعين حيث تم توزيع 40 استبيان حيث تم استرجاع 36 منها استبيان (01) تم إلغاءه.

الجدول رقم 2.1: إحصائيات الاستبيانات الموزعة والمسترجعة على مراجعي الحسابات

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	40	الاستبيانات الموزعة
88%	35	الاستبيانات المسترجعة
03%	1	الاستبيانات الملغاة
85%	34	الاستبيانات الصالحة للتحليل

المصدر: إعداد الباحثة

منغيرات الدراسة: حسب الدراسة الحالية للموضوع المعنون بـ تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة التقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية قسمت الدراسة إلى:

1.1.3 متغير المستقل: معدل دوران المراجع الخارجي: ويندرج ضمن هذا المتغير ما يلي:

- **معايير المراجعة:** يضم مجموعة المعايير المعتمدة في المراجعة والمتمثلة في: معايير الشخصية التي تعبر عن مكتسبات الشخص الذي يقوم بالمهمة ومعايير العمل الميداني الإجراءات التي ينجزها المحافظ لأداء عمله وآخر معيار يتمثل في مخرجات المهمة التي تعبر عن المهمة بشكل عام والخطوات المنجزة والمعلومات المقدمة لتفحص ويشكل بذلك تقرير يقدم لأصحاب المصلحة.
- دور لجنة المراجعة.
- المصالح المالية المرتبطة.
- الأتعاب.

2.1.3 متغير تابع يتمثل في جودة التقارير المراجعة: والذي بدورها لها عدة عوامل من منظور مبدأ الإستقلالية والتي تؤثر فيها، بدورها لها خصائص فرعية فتتكون الخصائص من أربع تتمثل في (الملائمة، الموثوقية، القابلية المقارنة، القابلية للفهم) فالتقرير الذي يعد من قبل المراجع والذي لا يبدي فيه رأيه بكل مصداقية فهو مضلل لجميع الأطراف المستخدمة له ولا يلي احتياجات مستخدميه.

2.3 أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة

1.2.3 الطريقة المستخدمة في القياس

بعد الحصول على الاستبيانات من العينة المستجوبة، قمنا بترميزها ثم تفرغها في SPSS Win version 23 بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات إضافة إلى برنامج EXCEL 2013 للمساعدة في التمثيل البياني للمتغيرات تطبيقات الإحصاء الوصفي.

الجدول رقم 2.2: يوضح محاور وأبعاد الاستبيان

المحاور	مدى توفر معايير المراجعة في مراجعي الحسابات	أثر دور لجنة المراجعة في استبدال مراجع الحسابات الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية	أثر المصالح المرتبطة في استبدال المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية	أثر تحديد أتعاب المراجع الخارجي على مبدأ الاستقلالية
ترميز	X	Y	Z	W
الأبعاد	المعايير الشخصية	المعايير العملي الميداني	إعداد التقرير	
ترميز	X1-X5	X6-X9	X10	W1-W9
ترميز	X1-X5	X6-X9	Y1-Y5	Z1-Z6

المصدر: إعداد الباحثة

استخدم في الدراسة (الاستبيان) كأداة لجمع البيانات ووزعت على عينة الدراسة وصمم الاستبيان بالفقرات لكل الأبعاد (المتغير المستقل والتابع)، بعد تفرغ الاستبيان في برنامج SPSS 23 من أجل الحصول على نتائج وتحليلها ومناقشتها، نشرع في عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بالعينة 40 مكتب، وكانت العبارات متاحة، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا احتمالات الإجابات الثلاثة ومنه تم إدراج هذه الفقرات وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 2.3: جدول ليكارت الثلاثي

الرقم	1	2	3
الدرجة	غير موافق	محايد	موافق

المصدر: إعداد الباحثة

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح ثم نحدد الاتجاه حسب قيمه كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 2.4: يوضح المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها

الدرجة	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط الحسابي	1.66-1	2.33-1.67	3-2.34

المصدر: إعداد الباحثة

3.3 نتائج الإحصاء الوصفي

سنحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة من خلال هذا العنصر بخصوص كل محور من محاور الدراسة وهذا باستعمال الأوزان المرجحة للمقياس ديكرت والتي تم التطرق لها سابقا.

1.3.3 عرض نتائج المحور الأول:

" تتوفر مختلف معايير المراجعة في محافظ الحسابات من وجهة نظرهم "

الجدول رقم 2. 5: يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه والمتوسط العام للمحور الأولي

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يكتسب المحافظ التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله	2	/	32	2,88	0,478	موافق
		5.9	/	94.1			
02	يتمتع المحافظ بالاستقلالية في إبداء رأيه	2	5	27	2,74	0,567	موافق
		5.9	14.7	79.4			
03	يلتزم المحافظ في فترة البحث عن الأدلة بقواعد السلوك المهني	2	9	23	2,62	0,604	موافق
		5.9	26.5	67.6			
04	يتصف عمل المحافظ بالنزاهة والموضوعية	3	6	25	2,65	0,646	موافق
		8.8	17.6	73.5			
05	تعتبر السرية مهمة في أداء عمله	7	5	22	2,44	0,824	موافق
		20.6	14.7	64.7			
درجة موافقة المعايير الشخصية							
موافق 0,624 72,6							
06	يقوم المدقق بالتخطيط السليم للعملية وبالإشراف على المساعدين	2	9	23	2,62	0,604	موافق
		5.9	26.5	67.6			
07	يقيم في بداية عمله نظام الرقابة الداخلية	12	7	15	2,09	0,900	موافق
		35.3	20.6	44.1			
08	يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه	3	4	27	2,71	0,629	موافق
		8.8	11.8	79.4			
09	يتناسب عمل المراجع مع مستحقته	6	11	17	2,32	0,768	موافق
		17.6	32.4	50.0			
10	يهتم بكون التقرير يشمل المعلومات المحاسبية المقدمة له وبأن يكون التقرير وفق المواصفات المعيارية.	2	6	26	2,71	0,579	موافق
		5.9	17.6	76.5			
المتوسط العام							
موافق 0,6599 2,578							

إعداد الباحثة: (اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss23).

يتضح من خلال الجدول رقم (5.2) نتائج الدراسة المتعلقة بتوفر معايير المراجعة في مراجعي الحسابات سواء كانت (الشخصية، الميدانية، أو معايير إعداد التقرير) والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام موافقة وذلك لأن المتوسط الحسابي يقدر بـ 2.59 وانحراف معياري بـ 0.66 ومنه يمكن الحكم على آراء المستجوبين أن معايير المراجعة تتوفر في مراجعي الحسابات، حيث يوضح من خلال الجدول أن الاتجاه العام لكل الفقرات يقع في درجة موافق المتمثلة في التأهيل العلمي والعملي الاستقلالية السلوك المهني النزاهة والموضوعية السرية، عند متوسط حسابي لمجموع الفقرات قدر بـ 2.67 وانحراف معياري بـ 0.624 حيث تعتبر الكفاءة والمهارة المهنية

أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية

والاستقلالية خصائص تساعد وتساهم في إعطاء حقائق ومعلومات مالية بصورة صادقة وأكثر شفافية وإعداد تقارير مراجعة ذات جودة، وهي من المعايير الجد مهمة تساعد في القيام بمهامه بصفة كاملة، مما يجعل عملية المراجعة أكثر سهولة لاكتشاف الخطأ ومنعه في القوائم المالية.

2.3.3 عرض نتائج المحور الثاني :

" يكمن أثر دور لجنة المراجعة في استبدال مراجع الحسابات الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية "

الجدول رقم 2.6: يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه والمتوسط العام للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يعد وجود لجنة المراجعة مطلباً مهماً لسهولة تغيير مراجع الحسابات الخارجي وذلك حفاظاً على استقلاليته وجودة تقاريره	/	17	17	2,5	0,508	موافق
		% النسبة	50.0	50.0			
02	يتم استشارة لجنة المراجعة للتحقق من توافر كافة الحقائق المناسبة للتوصل إلى رأي مهني عن الأمور المطلوب التقرير عنها	2	11	21	2,56	0,613	موافق
		% النسبة	5.9	32.4			
03	إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفتها أثناء عملية المراجعة تساهم في تسهيل تغيير المراجع الخارجي وتعزيز جودة التقارير التي يعدها	4	10	20	2,47	0,706	موافق
		% النسبة	11.8	29.4			
04	مدى قدرة لجان المراجعة على تحليل مخاطر إعداد تقارير مراجع الحسابات الخارجي يساعد في تغييره ويحافظ على استقلاله	3	15	16	2,38	0,652	موافق
		% النسبة	8.8	44.1			
05	التغيير الدوري لمراجع الحسابات بمساعدة اللجنة يعمل تحسين تقنيات الإفصاح لديه ويحافظ على استقلاله وجودة التقارير التي يعدها	/	8	26	2,76	0,431	موافق
		% النسبة	/	23.5			
المتوسط العام					2,534	0,582	موافق

اعداد الباحثة: (اعتماداً على الاستبيان و برنامج spss23).

من الجدول رقم (2.6) الذي يوضح نتائج الدراسة المتعلقة بأثر دور لجنة المراجعة والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام واقع في موافق بمتوسط حسابي قدر بـ 2.53 وانحراف معياري بـ 0.82 ومنه يمكن الحكم أن الآراء المستجوبة تتفق في أن لدور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي أثر جودة التقارير التي يعدها من منظور مبدأ الاستقلالية.

3.3.3 عرض نتائج المحور الثالث :

" تؤدي المصالح المالية المرتبطة الى استبدال مراجع الحسابات الخارجي لما لها من أثر على جودة تقارير المراجعة "

الجدول رقم 2. 07: يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه والمتوسط العام للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يساهم تغيير المراجع الخارجي في تعزيز فهم العلاقات المالية غير المسموح بها وعدم ممارستها حفاظا على جودة التقارير	8	6	20	2,35	0,849	موافق
		23.5	17.6	58.8			
02	تغيير المراجع الخارجي في ظل المنافسة الحادة يساهم في قبول عملاء لهم علاقة مباشرة مع صاحب مكتب المراجعة دون تأثير الاستقلالية	6	15	13	2,21	0,729	محايد
		17.6	44.1	38.2			
03	يتوطد مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يراجع لهم كأقرب له من الدرجة الأولى مما يعزز جودة تقارير المراجعة	5	10	19	2,41	0,743	موافق
		14.7	29.4	55.9			
04	إن تغيير المراجع الخارجي يسمح له بتكوين علاقات استثمارية كامتلاك أسهم مع عملاء المكتب دون تأثير مبدأ الاستقلالية	4	12	18	2,41	0,701	موافق
		11.8	35.3	52.9			
05	تغيير المراجع يساهم في إصدار تقارير ذات جودة تعكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز استقلاله	4	12	18	2,41	0,701	موافق
		11.8	35.3	52.9			
06	ان حصول المراجع الخارجي على نسبة م أرباح شركة العميل يؤثر سلبا على استقلاله وتثير الشبه حول التقارير التي يعدها وتلحق به سمعة سيئة عند تغييره	6	6	22	472,	0,788	موافق
		17.6	17.6	64.7			
المتوسط العام					2,377	0,752	موافق

إعداد الباحثة: (اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss23).

من الجدول رقم (7.2) الذي يوضح نتائج الدراسة المتعلقة بأثر المصالح المالية والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام واقع في موافق بمتوسط حسابي قدر ب 2.38 وانحراف معياري ب 0.75 ومنه يمكن الحكم أن الآراء المستجوبة تتفق في أن هناك أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية، حيث أن الجدول يوضح الدرجة الواقعة في محايد في الفقرة الثانية " تغيير المراجع الخارجي في ظل المنافسة الحادة يساهم في قبول عملاء لهم علاقة مباشرة مع صاحب مكتب المراجعة دون تأثير الاستقلالية " .

4.3.3 عرض نتائج المحور الرابع :

" يوجد أثر لتحديد الأتعاب على مبدأ الاستقلالية "

الجدول رقم 2. 08: يوضح متوسطات إجابات العينة لتحديد الاتجاه والمتوسط العام المحور الرابع

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	إن تحديد أتعاب المراجع قبل البدء بعملية المراجعة يدعم الاستقلالية	4	8	22	2,53	0,706	موافق
		11.8	23.5	64.7			
02	يساهم تغيير المراجع في تحديد الأتعاب بصورة منتظمة له مما يعزز من استقلاليته	5	8	21	2,47	0,748	موافق
		14.7	23.5	61.8			
03	إن قيام الهيئة العامة للمساهمين بتحديد أتعاب المراجعة يدعم الاستقلالية	4	5	25	2,62	0,697	موافق
		11.8	14.7	73.5			
04	تغيير المراجع الخارجي في حال عدم وجود حد أدنى للأتعاب يؤثر بصورة سلبية على استقلاله	6	13	15	2,26	0,751	محايد
		17.6	38.2	44.1			
05	إن تحديد أتعاب المراجع بناء على نتائج مستقبلية يؤثر سلبا على استقلاله	3	18	13	2,29	0,629	محايد
		8.8	52.9	38.2			
06	إن زيادة أتعاب المراجع الناجمة عن زيادة المخاطر في عملية المراجعة تؤثر سلبيا على مبدأ الاستقلالية	6	11	17	2,32	0,768	محايد
		17.6	32.4	50.0			
07	يساهم تغيير المراجع الخارجي في زيادة الوقت والجهد للمراجع الجديد مما يؤثر سلبا على استقلاله	9	14	11	2,06	0,776	محايد
		26.5	41.2	32.4			
08	إن قيام جهة محايدة (كجمعية مدققي الحسابات) بتحديد أتعاب المراجع يدعم استقلاله	2	8	24	2,65	0,597	موافق
		5.9	23.5	70.6			
09	إن تغيير المراجع الخارجي يساهم في زيادة الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاله	3	8	23	2,59	0,657	موافق
		8.8	23.5	67.6			
	المتوسط العام				2,421	0,703	موافق

إعداد الباحثة: (اعتمادا على الاستبيان و برنامج spss23).

من الجدول رقم (8.2) الذي يوضح نتائج الدراسة المتعلقة بأثر تحديد الأتعاب والتي تدل على أن درجة الاتجاه العام واقع في موافق بمتوسط حسابي قدر ب 2.42 وانحراف معياري ب 0.70 ومنه يمكن الحكم أن الآراء المستجوبة تتفق في أن هناك أثر لتحديد الأتعاب على مبدأ الاستقلالية حيث أن الجدول يوضح الدرجة الواقعة في محايد في الفقرة الرابعة، الخامسة، السادسة، السابعة.

4.3 اختبار الفروق لتأثير معدل دوران المراجع الخارجي على مبدأ الاستقلالية (دراسة مقارنة)

1.4.3 اختبار One sample T-test

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير لمعدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية عند مستوى

دلالة 0.05

1.1.4.3 اختبار الفروقات في توفر معايير المراجعة في محافظ الحسابات

بعد التحليل السابق يتبين أن الاتجاه العام لتوفر معايير المراجعة بمراجعي الحسابات واقع في درجة موافق وللإجابة أكثر نسعى إلى اختبار الفروق من خلال T-TEST عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) حيث أن هذا الاختبار يدرس اختلاف آراء المستجوبين عند توفر معايير مراجعة في مراجعي الحسابات؛

زيدية بوزيد

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في توفر معايير المراجعة لمراجعي الحسابات.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في توفر معايير المراجعة لمراجعي الحسابات.

الجدول رقم 2. 09: يوضح اختبار الفروقات لتوفر المعايير (م1)

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
رفض	43,583	0,000	2,58

المصدر: مخرجات SPSS

تشير النتائج الموضحة في الجدول (9.2) إلى أن الدلالة الإحصائية sing (0.000) أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية

الصفرية وتقبل الفرضية البديلة وبالتالي: توجد فروقات في توفر معايير المراجعة لمراجعي الحسابات.

2.1.4.3 اختبار الفروقات لوجود أثر لدور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي لما له من اثر على جودة تقارير المراجعة من

منظور على مبدأ الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

بعد التحليل السابق يتبين أن الاتجاه العام لتأثير دور لجنة المراجعة (في المحور الثاني) واقع في درجة موافق؛

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر دور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي لما له من اثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتأثير دور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي لما له من اثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية.

الجدول رقم 2. 10: يوضح اختبار الفروقات لأثر دور لجنة المراجعة (م2)

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
رفض	44,898	0,000	2,54

المصدر: مخرجات SPSS

تشير النتائج الموضحة في الجدول (10.2) إلى أن الدلالة الإحصائية sing (0.000) أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية

H_0 وتقبل الفرضية H_1 وبالتالي: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لأثر دور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي لما له من اثر على

جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية.

3.1.4.3 اختبار الفروقات لوجود أثر للمصالح المالية في تغيير المراجع الخارجي على مبدأ الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

بعد التحليل السابق يتبين أن الاتجاه العام لأثر المصالح المالية (في المحور الثالث) واقع في درجة موافق؛

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر المصالح المالية في تغيير المراجع الخارجي له من اثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر المصالح المالية في تغيير المراجع الخارجي له من اثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية.

الجدول رقم 2. 11: يوضح اختبار الفروقات لأثر المصالح المالية (م3)

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
رفض	29,046	0,000	2,38

المصدر: مخرجات SPSS 23

تشير النتائج الموضحة في الجدول (11.2) إلى أن الدلالة الإحصائية sing (0.000) أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية

H_0 وتقبل الفرضية H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لأثر المصالح المالية في تغيير المراجع الخارجي له من اثر على جودة تقارير

المراجعة من منظور على مبدأ الاستقلالية.

4.1.4.3 اختبار الفروقات لوجود أثر لتحديد أتعاب المراجع الخارجي على مبدأ الاستقلالية عند مستوى دلالة 0.05

بعد التحليل السابق يتبين أن الاتجاه العام لأثر تحديد الأتعاب (في المحور الرابع) واقع في درجة موافق؛

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر لتحديد الأتعاب على إستقلالية المراجع الخارجي.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر تحديد أتعاب على إستقلالية المراجع الخارجي.

الجدول رقم 2. 12: يوضح اختبار الفروقات لأثر لتحديد أتعاب (م4)

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
رفض	40,710	0,000	2,42

المصدر: مخرجات SPSS 23

تشير النتائج الموضحة في الجدول (12.2) إلى أن الدلالة الإحصائية sing (0.000) أقل من 0.05 وبذلك نرفض H_0

وتقبل H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لأثر تحديد أتعاب على إستقلالية المراجع الخارجي.

2.4.3 اختبار تحليل التباين (ANOVA)

1.2.4.3 بالنسبة للعمر

الجدول رقم 2. 13 يوضح نتائج التباين الأحادي حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور

مبدأ الاستقلالية تعزى إلى متغير العمر

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	الدلالة الإحصائية
المحور الأول	بين المجموعات	0.231	3	0.077	0.626	0.604
	داخل المجموعات	3.690	30	0.123		
المحور الثاني	بين المجموعات	0.407	3	0.136	1.284	0.298
	داخل المجموعات	3.171	30	0.106		
المحور الثالث	بين المجموعات	1.593	3	0.531	2.689	0.064
	داخل المجموعات	5.924	30	0.197		
المحور الرابع	بين المجموعات	0.135	3	0.045	0.353	0.787
	داخل المجموعات	3.835	30	0.128		
جميع المحاور	/	/	33	/	1,238	0,438

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج Spss23

من خلال الجدول (13.2) يتبين أن نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق أن قيمة الدلالة الإحصائية Sig

للمحاور على التوالي تقدر بـ (0.604, 0.298, 0.064, 0.787)، وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة

إحصائية حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى متغير العمر أي أن

عمر المستجوبين لا يؤثر؛

ومنه ومن خلال نتائج محاور الدراسة يتبين أن قيمة الدلالة الإحصائية لجميع المحاور تقدر بـ(0.438) وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية لأفراد العينة حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى متغير العمر.

2.2.4.3 بالنسبة للمستوى التعليمي

الجدول رقم 2.14 يوضح نتائج التباين الأحادي حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المستوى التعليمي

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	الدلالة الإحصائية
المحور الأول	بين المجموعات	1.423	2	0.711	8.825	0.001
	داخل المجموعات	2.499	31	0.081		
المحور الثاني	بين المجموعات	0.675	2	0.337	3.604	0.039
	داخل المجموعات	2.903	31	0.094		
المحور الثالث	بين المجموعات	0.032	2	0.016	0.066	0.937
	داخل المجموعات	7.486	31	0.241		
المحور الرابع	بين المجموعات	0.008	2	0.004	0.031	0.969
	داخل المجموعات	3.962	31	0.128		
جميع المحاور	/	/	33	/	3,131	70,48

المصدر : إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج Spss 23

من خلال الجدول (14.2) يتبين أن نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق أن قيمة الدلالة الإحصائية Sig للمحاور على التوالي تقدر بـ (0.001،0.039،0.937،0.969)، وهي أكبر من 0.05 بالنسبة للمحورين 3،4، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المستوى التعليمي، أما بالنسبة للمحورين 1،2 فالدلالة أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى المستوى التعليمي؛

ومنه ومن خلال نتائج محاور الدراسة يتبين أن قيمة الدلالة الإحصائية لجميع المحاور تقدر بـ(0.487) وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية لأفراد العينة حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى المستوى التعليمي.

3.2.4.3 بالنسبة للخبرة

الجدول رقم 2. 15: يوضح نتائج التباين الأحادي حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى الخبرة

الدلالة الإحصائية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحاور
0.524	0.660	0.080	2	0.160	بين المجموعات	المحور الأول
		0.121	31	3.761	داخل المجموعات	
0.230	1.542	0.162	2	0.324	بين المجموعات	المحور الثاني
		0.105	31	3.254	داخل المجموعات	
0.347	1.096	0.248	2	0.496	بين المجموعات	المحور الثالث
		0.226	31	7.021	داخل المجموعات	
0.670	0.406	0.051	2	0.101	بين المجموعات	المحور الرابع
		0.125	31	3.869	داخل المجموعات	
30,44	0,926	/	/	/	/	جميع المحاور

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج Spss 23

من خلال الجدول (15.2) يتبين ان نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق أن قيمة الدلالة الإحصائية Sig للمحاور على التوالي تقدر بـ(0.524،0.230،0.347،0.670)، وهي أكبر من 0.05 بالنسبة لجميع المحاور، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى الخبرة أي أن الخبرة المهنية للمستجوبين لا تؤثر؛

ومن خلال نتائج محاور الدراسة يتبين أن قيمة الدلالة الإحصائية لجميع المحاور تقدر بـ(0.443) وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية لأفراد العينة حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى سنوات الخبرة.

4.2.4.3 بالنسبة للتخصص

الجدول رقم 2. 16 يوضح نتائج التباين الأحادي حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى التخصص

الدلالة الإحصائية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحاور
0.012	7.029	0.706	1	0.706	بين المجموعات	المحور الأول
		0.100	31	3.215	داخل المجموعات	
0.140	2.290	0.239	1	0.239	بين المجموعات	المحور الثاني
		0.104	31	3.339	داخل المجموعات	

زيدية بوزيد

0.005	8.902	1.636	1	1.636	بين المجموعات	المحور الثالث
		0.184	31	5.881	داخل المجموعات	
0.076	3.364	0.378	1	0.378	بين المجموعات	المحور الرابع
		0.112	32	3.592	داخل المجموعات	
0,058	5,396	/	/	/	/	جميع المحاور

المصدر : إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج Spss 23

من خلال الجدول (16.2) يتبين أن نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق أن قيمة الدلالة الإحصائية Sig للمحاور على التوالي تقدر بـ(0.076،0.005،0.140،0.012)، وهي أكبر من 0.05 بالنسبة للمحورين 2،4 على التوالي، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى التخصص؛ أما بالنسبة للمحورين 1،3 هي أقل من 0.05 فهو يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير التخصص؛ ومنه ومن خلال نتائج محاور الدراسة يتبين أن قيمة الدلالة الإحصائية لجميع المحاور تقدر بـ(0.058) وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية لأفراد العينة حول تأثير معدل دوران المراجع الخارجي على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية تعزى إلى التخصص.

4 الخاتمة

إن مهنة المراجعة تتطلب وجود خلية مراجعة تختص بهذه الوظيفة والقائم الأساسي بها هو المراجع سواء كان داخليا ينتمي إلى المؤسسة أو خارجيا مكلف من طرف الجمعية العامة أو المجلس الإداري أو مختلف الجهات المعنية الأخرى ويكون مكلف لفترة زمنية محددة، حيث يقدم تقريره المكتوب إلى الجهات التي قامت بتعيينه، وعلى أساس هذا التقرير تقوم الإدارة باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ولتتم هذا لابد أن يكون الشخص الذي يمارس هذه المهنة ذو كفاءة وخبرة تسمح له بإبداء رأي في محايد ومستقل و دون تأثير استقلاليته بأي عامل من العوامل، لتتمتع هذه التقارير بالجودة وتعتبر بشكل صادق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وعن وضعها المالي، وتمكن مستخدميها من تلبية احتياجاتهم سواء المستثمرين او الدائنين.... الخ

1.4 أثبتت الدراسات والتحليلات المرجحة ومن خلال اختبار الفرضيات t-test واختبار Anova النتائج التالية :

- ◀ توصلنا ومن خلال تعرضنا في الجانب التطبيقي إلى تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان أتضح أن مراجع الحسابات يتصف بمعايير المراجعة التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من خلال نتائج التحليل والدلالات الإحصائية لأراء أفراد العينة تظهر موافقة لأغلبية المستجوبين بدرجة عالية وتأييدهم حول توفر معايير المراجعة عامة، والمعايير الشخصية خاصة في مراجعي الحسابات وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- ◀ اتضح بعد التحليل بان الدلالة الإحصائية لأراء مراجعي الحسابات موافقة لدور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي لما له من أثر على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية وذلك بتأييد الأغلبية وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛
- ◀ اتضح بعد التحليل بان الدلالة الإحصائية لأراء مراجعي الحسابات موافقة لأثر المصالح المالية المرتبطة في تغيير المراجع الخارجي ينعكس على جودة تقارير المراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية وذلك بتأييد الأغلبية وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة؛
- ◀ أما بالنسبة إلى الاختبار المتعلق بأثر تحديد الأتعاب على مبدأ الاستقلالية فواقع في درجة موافق وهو ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

2.4 نتائج الدراسة :

◀ أن توفر معايير المراجعة في الشخص القائم بعملية المراجعة تساعد المراجع في إعطاء حقائق ومعلومات مالية بصورة صادقة وأكثر شفافية من خلال تمتعه بالاستقلالية والموضوعية وتحصله على التأهيل العلمي والعملية الذي يؤهله إلى تنفيذ مهمة المراجعة وهذا من وجهة رأي مراجعي الحسابات حيث نجد توفر فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة إلى للجنس، أما لباقي المتغيرات فلا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية؛

◀ وجود تأثير لدور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي لما لها من أثر على جودة تقارير مراجعة من منظور مبدأ الاستقلالية من خلال الدعم الذي تقدمه في تغيير مراجع الحسابات الخارجي سواء من في الاستشارة التي تقدمها اللجنة أو الإشراف والقدرة على تحليل المخاطر المتعلقة به، والعمل على تحسين تقنيات الإفصاح لديه؛ حيث دلت نتائج اختبارات الفروق على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة لمتغير الجنس، فهي تختلف من "ذكر" إلى "أنثى"، أما لباقي المتغيرات فلا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية، وبصفة عامة تبين أن هناك أثر لدور لجنة المراجعة في تغيير المراجع الخارجي ينعكس على مبدأ الاستقلالية؛

◀ بالنسبة لنتائج اختبار فقرات المحور الثالث أظهرت بأن هناك أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على جودة التقارير المالية من منظور مبدأ الاستقلالية، حيث تبين نتائج اختبار الفروق على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بالنسبة لجميع المتغيرات الشخصية؛

أظهرت نتائج اختبار فقرات المحور الرابع بأن هناك أثر لتحديد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي، حيث تبين نتائج اختبار الفروق على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بالنسبة لجميع المتغيرات الشخصية.

- علي عبد القادر الذنبيات. (2010). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق (المجلد الطبعة الثالثة). عمان، الأردن: دائرة المكتبة الوطنية.
- أحلام أحمد أبو رياش. (2016). أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة. 51. فلسطين: مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة.
- آية جار الله نعمان الخزندار. (2008). مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله. 35. فلسطين: مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، في المحاسبة والتمويل.
- للجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية . (29 جوان، 2010). المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات. القانونون 10-01، المادة 27، العدد 42، 07. محمد الصحن عبد الفتاح ، و آخرون. (2000). أصول المراجعة. مصر: الدار الجامعية.
- محمد مصطفى سليمان. (2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري. الإسكندرية، مصر: دار نشر الثقافة.
- محمود عمر محي الدين. (2007-2008). مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية. 111. المدينة، الجزائر: مذكرة ماجستير غير منشورة، في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية.
- مسواك حميد عبد الله علي. (2008). العوامل المؤثرة في تغير المراجع الخارجي - دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية-. 18. جمهورية مصر العربية: رسالة ماجستير، جامعة أسيوط.
- نسرین محمد منصور. (2013). مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية. 31. غزة، فلسطين: مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية .
- هبة الله عبد السلام بدوي. (2017). أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل. المجلد الواحد والعشرون (العدد الخامس)، الصفحات 161-212.
- يوسف جربوع . (2007). مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله. مجلة الجامعة الإسلامية - سلسلة الدراسات الإنسانية - ، المجلد السادس (العدد الأول)، صفحة 58.
- يوسف سيف الدين الزاي . (2013). دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية. م ، الجزائر 2013، ص 4، 04. الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، جامعة غرداية.
- Boulaiboud , m. (1982). *Guide pratique d'audit financier et comptable*. la maison des livres, p15.