

## اثر التدوير الالزامي للمدقق الخارجي على اكتشاف الاخطاء الجوهرية بالقوائم المالية (دراسة استطلاعية لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق)

م.م. وليد خالد هندي

رئاسة جامعة الانبار

[Walid.khalid@uoanbar.edu.iq](mailto:Walid.khalid@uoanbar.edu.iq)

### المخلص:

إنّ التدوير الالزامي للمدقق الخارجي حضي باهتمام كبير كوسيلة تستخدم لغرض تعزيز استقلالية المدقق الخارجي واكتشاف ما قد يوجد في القوائم المالية من اخطاء وتحريفات جوهرية ناتجة عن الخطأ او الاحتيال وبالتالي تسهم في الحفاظ على ثقة المجتمع بمهنة المحاسبة ، يهدف البحث الى بيان مفهوم التدوير الالزامي للمدقق الخارجي واثر هذا التدوير في اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ، وكذلك هدف البحث الى بيان ايجابيات وسلبيات التدوير الالزامي للمدقق الخارجي ، ولتحقيق اهداف الدراسة استخدم الباحث استمارة الاستبيان في جمع المعلومات اللازمة حيث وزعت على عينة من مراقبي الحسابات في العراق المخولين بممارسة المهنة حيث تم توزيع ١٢٠ استمارة استبيان وتم استرداد ١١٠ وتبين ان ٩ منها غير صالحة وتم استبعادها وتم جمع واختبار الفرضيات وتحليل البيانات خلال برنامج التحليل الاحصائي (SPSS.V.26) لتحليل البيانات توصل البحث الى عدة استنتاجات منها وجود اثر للتدوير الالزامي للمدقق في اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية حيث بلغ معامل التحديد  $R^2$  (0.286) وان قيمة F المحسوبة (23.274) وهي اكبر من F الجدولية (4.975) وتوصلت الدراسة ايضا ان التدوير الالزامي للمدقق الخارجي يوفر حافز ودافع ويوفر له رؤيا جديدة يليقها على النظام المحاسبي لم يتمكن المدقق السابق من اكتشافها ، اوصى الباحث بضرورة ضرورة قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات باعتبارها الجهة المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق بتحديد مدة زمنية للفترة التي يبقى المدقق بتدقيق اعمال العميل عن الا تزيد عن خمس سنوات كحد أقصى وذلك من اجل ان يتمكن المدقق من اكتشاف الاخطاء والتحريفات من خلال المحافظة على استقلاليته وضمان عدم تعرضه لضغوطات اقتصادية.

الكلمات المفتاحية : (التدوير الالزامي للمدقق الخارجي ، الاخطاء ، التحريفات الجوهرية).

**The effect of the mandatory rotation of the external auditor on discovering fundamental errors in the financial statements (an exploratory study of the opinions of a sample of auditors in Iraq)**

**Waleed Khalid Hindi**

**Presidency of Anbar University**

[Walid.khalid@uoanbar.edu.iq](mailto:Walid.khalid@uoanbar.edu.iq)

**Abstract:**

The mandatory rotation of the external auditor has received great attention as a means used for the purpose of strengthening the independence of the external auditor and discovering any errors and fundamental distortions that may exist in the financial statements resulting from error or fraud, and thus contributing to maintaining society's confidence in the accounting profession. The research aims to explain the concept of mandatory rotation of the external auditor. The impact of this rotation was in discovering fundamental errors and distortions in the financial statements, and the aim of the research was to explain the pros and cons of the mandatory rotation of the external auditor. To achieve the objectives of the study, the researcher used a questionnaire form to collect the necessary information, which was distributed to a sample of auditors in Iraq authorized to practice the profession, where 120 were distributed. 110 questionnaire forms were retrieved, and 9 of them were found to be invalid and were excluded. Hypotheses were collected and tested and the data was analyzed through the statistical analysis program (SPSS.V.26). To analyze the data, the research reached several conclusions, including the existence of an effect of the auditor's mandatory rotation in discovering errors and fundamental distortions in the statements. Finance, where the coefficient of determination  $R^2$  was (0.286) and the value of the calculated  $F$  was (23.274), which is greater than the tabulated  $F$  (4.975). The study also concluded that the mandatory rotation of the external auditor provides an incentive and motivation and provides him with a new vision that he casts on the accounting system that the

previous auditor was unable to discover. The researcher recommended the need for the Council of the Accounting Oversight and Auditing Profession, as the body responsible for regulating the accounting and auditing profession in Iraq, to specify a time period for the period during which the auditor continues to audit the client's work, not to exceed five years as a maximum, in order for the auditor to be able to discover errors and distortions by maintaining On his independence and ensuring that he is not subjected to economic pressures.

**Keywords:** (mandatory rotation of the external auditor, errors, material distortions).

الفصل الاول : منهجية البحث والدراسات السابقة

المبحث الاول : منهجية البحث

اولا :المقدمة

إنَّ انهيار الشركات العالمية اثار العيد من التساؤلات عن سبب هذه الانهيارات وخصوصاً بعدما أظهرت التحقيقات أن السبب الرئيسي لهذه الانهيارات هو وجود تلاعبات ومخالفات مالية جوهرية، لم يتم اكتشافها والابلاغ عنها من قبل المدقق، مما استلزم الامر إلى اقتراح عدة اصلاحات منها قواعد التدوير الالزامي للمدققين وشركات التدقيق لغرض تعزيز موضوعية واستقلال المدقق وبالتالي الى زيادة جودة التدقيق لزيادة ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق، حيث أن طول فترة ارتباط المدقق الخارجي بالمنشأة لها اثر على استقلالية المدقق وتنعكس سلباً على اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية، الأمر الذي اعطى موضوع التغيير الالزامي اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية، ان انهيار شركة انرون عام ٢٠٠٢ والتي كانت شركة أرثر أندرسون هي من تقوم بتدقيقها اثار ضجة كبيرة في اوربا، واصبحت مهنة التدقيق على المحك، وانتاب الجمهور شعور بعدم فاعلية منشآت التدقيق، وبالتالي اهتزت صورة منشآت التدقيق امامهم، وأدى الى اتهام هذه المنشآت بعدم التعبير عن رأيها عن القوائم بكل حيادية وموضوعية، وقد تم التعبير عن هذه الشكوك بالحد من استمرار المدقق بالعمل مع العميل لفترة طويلة، كما أن قانون ساربنز اوكسلي قد حدد سقفاً زمنياً لاستمرار ارتباط المدقق مع العميل بخمسة سنوات فقط.

### ثانياً: مشكلة الدراسة:

ان دعم ثقة المستخدمين الخارجين للمعلومات المالية المنشورة يعد من القضايا المهنية الهامة خصوصاً بعد انهيار عدد من الشركات العالمية مثل شركة انرون وغيرها من الشركات وكذلك ازدياد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق نتيجة تورطها في قضايا مهنية مما دفع الى التساؤل عن دور مدقي الحسابات الذين صادقوا على التقارير المالية واعترفوا بعدالة بمركزها المالي ومن ثم انعدمت الثقة ببعض المدققين الخارجين ومن اسباب تدني الاداء المهني للمدققين الخارجيين هو طول فترة ارتباط المدقق بالشركة وعدم تغيير المدقق بعد فترة من الزمن يمكن تحديد مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي:

هل أن للتدوير الالزامي للمدقق الخارجي اثر في اكتشاف الاخطاء الجوهرية ؟

### ثالثاً: فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الآتية:

الفرضية الاولى " توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التدوير الالزامي للمدقق الخارجي وبين اكتشاف الاخطاء الجوهرية

الفرضية الثانية توجد علاقة اثر ذات دلالة معنوية بين التدوير الالزامي للمدقق الخارجي وبين اكتشاف الاخطاء الجوهرية

### رابعاً: أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في جانبين، اذ يمثل الجانب الاول الجانب النظري الذي يوضح اهمية تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي، التي لاقته اهتماماً ملحوظاً وجدلاً واسعاً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية، اذ يؤثر التدوير الالزامي للمدقق الخارجي بشكل كبير على حجم المعرفة التي يمتلكونها لتنفيذ أعمال التدقيق بجودة مميزه وعلى استقلاليتهم وعلى الموضوعية وبالتالي انعكاس ذلك على جودة الأداء المهني لمدقي الحسابات، في حين يمثل الجانب الثاني الجانب التطبيقي، اذ

يتلقى البحث أهمية من خلال قياس تأثير تدوير المدقق الخارجي على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، اذ ان تطبيق قواعد التدوير الإلزامي للمدققين الخارجيين ينعكس بشكل كبير على استقلالية وموضوعية المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية مما يعزز من جودة التدقيق.

#### خامساً: هدف البحث

يهدف البحث الى بيان الاتي :

١. بيان مفهوم التدوير الإلزامي للمدقق الخارجي
٢. بيان مفهوم الأخطاء والتحريفات الجوهرية
٣. بيان ايجابيات وسلبيات التدوير الإلزامي للمدقق الخارجي
٤. بيان اثر التدوير الإلزامي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية

#### المبحث الثاني الدراسات السابقة

##### دراسة (زركلي، ٢٠١٦) بعنوان أثر استمرار تعامل المدقق مع العميل في كفاءة التدقيق

هدفت الدراسة الى معرفة اثر تدوير فريق التدقيق في زيادة كفاءة التدقيق وكذلك معرفة أثر استمرار المدقق الخارجي بالعمل مع العميل واثره على كفاءة التدقيق، والتعرف على مفهوم كفاءة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، واعتمد الباحث على الجانب الوصفي التحليلي الذي يقوم بوصف الظاهرة، كما هي في الواقع، وصفاً كمياً وكيفياً دقيقاً، بالإضافة الى استخدام المسح الميداني لجمع البيانات عن طريق الاستبيانات التي تم توزيعها على شركات التدقيق، والمحاسبين القانونيين ، وتوصلت الدراسة إلى أن استمرار المدقق مع العميل له تأثير ايجابي في كفاءة التدقيق بشرط التزام المدقق بقواعد السلوك المهني والاخلاقي، كما توصلت الدراسة إلى أن استمرار عمل المدقق مع العميل له اثر ايجابي كبير في كفاءة التدقيق من ناحية اكتساب المدقق لفهم ومعرفة جيدة لبيئة العميل بشرط عدم تأثر استقلاليته.

دراسة (سعد، ٢٠٢١) بعنوان التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واثره على جودة المراجعة الداخلية.

هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي ، وكذلك هدفت الدراسة الى معرفة العلاقة بين التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وبين وأداء المدققين الداخليين، وتناولت الدراسة مفهوم وأهمية وأهداف التدقيق الخارجي، حيث تعود أهمية التدقيق الخارجي من خدماتها للأطراف المستفيدة المتمثلة بالإدارة والمستثمرين والمقرضين وغيرهم ، وكذلك تناولت الدراسة مفهوم التغيير الإلزامي حيث يمون التغيير بموجب القانون بمعنى يشرع قانون يحدد مدة ارتباط المدقق الخارجي بالعمل بمدة محددة، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وبين وأداء المدققين الداخليين ، وكذلك توصلت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين التغيير الإلزامي للمدقق وبين استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي.

#### دراسة (Arel, et al,2005) بعنوان **Audit Firm Rotation And Audit Quality**

هدفت الدراسة الى معرفة أثر التناوب الإلزامي على مصداقية القوائم المالية وجودة التدقيق، ومعرفة اثر سياسة التدوير على جودة التدقيق وماهي التكاليف اللازمة لعملية التدوير ، وبينت الدراسة الايجابيات والسلبيات الناجمة من عملية التدوير ومن هذه السلبيات ان الطبيعة العملية لمهنة التدقيق تتطلب من المدقق الخارجي أن يتفاعل مع العميل، إلا أن طول العلاقة قد تحدث درجة مزعجة من التقارب بين إدارة الشركة وبين المدقق الخارجي ومن الأمثلة على ذلك شركة انرون وأندرسون، كما أن العلاقة الوثيقة قد تحدث تضارب بالمصالح للمدقق الخارجي وهذا قد يؤثر سلباً على عملية التدقيق، كما أن طول فترة ارتباط المدقق بالعمل قد تساعد على تعيين المدققين من قبل العملاء أنفسهم، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة مباشرة ايجابية بين قوة لجنة التدقيق ومصداقية الابلاغ المالي كونها الوسيط بين العميل والمدقق. .

دراسة التميمي ، ٢٠١٨ بعنوان أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الاخطاء \_ دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق العراقية

هدفت الدراسة الى معرفة مفهوم تدوير المدقق وبيان مزايا التدوير وعيوب التدوير وبيان الآراء المؤيدة للتدوير والمعارضة للتدوير ، وكذلك هدفت الدراسة الى بيان أثر التدوير على جودة التدقيق واكتشاف الاخطاء ، وبينت الدراسة مفهوم تدوير المدقق هو قيام الشركات والوحدات الاقتصادية

بتغيير مدقتها بعد انقضاء المدة الزمنية المحددة وتختلف المدة من بلد لآخر حسب سياسة التغيير المعمول بها في كل بلد . وقد مر تدوير المدقق بعدة مراحل قبل ان يتم اعتماده من الدول لحماية استقلال المدقق وتعزيزاً لجودة التدقيق. وبينت الدراسة ايجابيات وسلبيات التدوير ومن الايجابيات هي اكتشاف المدقق الجديد للأخطاء والمخالفات التي لم يستطيع المدقق السابق أن يكتشفها نتيجة توفر الرؤى الجديدة التي يلقيها المدقق الجديد على النظام المحاسبي . ومن ايجابيات التدوير هو منافسة الحصول على المدققين بما تتطلبه من اعباء اكبر وشهرة تشجع المدقق على محافظته لأرفع المعايير والالتزام بها، ومن سلبيات التدوير هو فقدان الشركة لمدقق تراكمت لديه الخبرات والمعرفة الواسعة بعمليات الشركة وبيئة العمل والمخاطر المحتملة يؤدي إلى امكانية اصدار تقارير مضللة ، وتوصلت الدراسة الى ان التدوير للمدقق الخارجي يعتبر وسيلة هامة لتعزيز استقلالية المدقق لأنه يمنع قيام علاقات وطيدة بين المدقق وإدارة الشركة، وأوصت الدراسة بضرورة قيام المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة بتحديد مدة ارتباط المدقق الخارجي بالعميل بمدة لا تزيد عن خمسة سنوات.

### دراسة jackson، 2007 بعنوان Mandatory Audit firm Rotation And Audit

#### Quality التدوير الالزامي للتدقيق واثره على جودة التدقيق

هدفت الدراسة الى معرفة دور التدوير الالزامي للمدقق في جودة التدقيق في استراليا ، وتطرقت الدراسة الى بيان اهمية التدوير الالزامي للمدقق واثره في الحفاظ على استقلالية المدقق وانجاز اعمال التدقيق بجودة عالية وتناولت الدراسة قانون ساربنز اوكسلي (sarbance oxly) وهو قانون امريكي الذي حدد مدة ارتباط المدقق بالعميل بخمس سنوات كحد اعلى وقد صدر هذا القانون بعد شركتي انرون وورلد كوم، وبينت الدراسة الى ان التدوير الالزامي للمدقق ساهم بشكل كبير في انجاز اعمال التدقيق بجودة عالية بسبب الاستقلالية الكبيرة التي يتمتع بها المدقق، وبينت الدراسة ان للتدوير معارضين ومؤيدين حيث ان المؤيدين للتدوير يرون ان التدوير الالزامي والذي يحدد بقانون يساهم بشكل كبير في تعزيز استقلالية المدقق من خلال تجنبت قيام علاقات وطيدة بين المدقق والعميل وضرورة تحديد مدة ارتباط المدقق بالعميل بمدة معينة لا يسمح بتجاوزها، وتوصلت الدراسة ان طول فترة ارتباط المدقق بالعميل سيفقد المدقق استقلاليته وبالتالي تظهر حالات الفشل في الشركات مثل ما حدث في شركة انرون.

## ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الاخرى

تناولت الدراسات السابقة عن دور التدوير الالزامي والاختياري للمدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق، وكذلك دور التدوير الالزامي في تحقيق مصداقية القوائم المالية لان التدوير الالزامي يسهم في تعزيز خاصية الشك المهني مما يسهم في تحقيق مصداقية القوائم المالية . اما ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة حيث تطرقت الدراسة الى دور التدوير الالزامي للمدقق الخارجي في كشف الاخطاء الجوهرية حيث ان التدوير الالزامي يسهم في تدعيم خاصية الشك المهني للمدقق الخارجي مما يؤدي الى قيام المدقق ببذل العناية المهنية المطلوبة وبالتالي اكتشاف الاخطاء التي قد توجد بالقوائم المالية، وكذلك تطرقت الدراسة الى اثر التدوير في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي وفي ازدياد منحنى التعلم وهذا بدوره يدعم المدقق في اكتشاف ما قد يوجد بالقوائم المالية من اخطاء وتحريفات جوهرية.

## الفصل الثاني الجانب النظري للبحث

### المبحث الاول التدوير الالزامي

#### اولاً: مفهوم التدوير

يقصد بدوران المدقق هو قيام الوحدات والشركات بتغيير مدقيها بعد انتهاء الفترة الزمنية المحددة في العمل وهذه المدة تختلف من بلد الى اخر حسب سياسة التدوير المعمول بها في البلد ، وان التدوير للمدقق مر بمراحل عديدة قبل أن يتم اعتماده من قبل الدول من اجل حماية استقلال المدقق وانجاز اعمال التدقيق بجودة عالية (التميمي، ٢٠١٨ : ٦٠).

كما عرفت هيئة سوق الاوراق المالية الامريكية عرفت التدوير بأنه تحقيق الموازنة بين حفاظ المدقق على استقلاليته وبين الحاجة لوجود نضره فاحصة . وتوضيحاً لذلك عرف قانون ( Sarbanes Oxley ) التدوير بأنه المدة المحددة التي يقضيها المدقق في العمل لدى العميل ومن ثم تركها لفترة معينة تسمى فترة تهدئة ومن ثم العودة مرة ثانية للتدقيق مع العميل (مشتهى، ٢٠١٤ ، ٢٣٣) كما عرف التدوير الالزامي بانها الفترة التي يتم تحديدها بموجب القانون للمدقق الخارجي في الشركة موضوع التدقيق للقيام بمهامه وعند انتهاء المدة لا يسمح له بتدقيقها الا بعد مضي فترة التهدئة ومن ثم التعاقد معه مره ثانية (سعد ، ٢٠٢١ : ٣٤) ويرى الباحث ان التدوير الالزامي هو تحديد الحد



الاعلى من السنوات لعمل المدقق الخارجي في الشركة محل التدقيق ولا يسمح له باستمرار العمل بعد انتهاء هذه المدة من اجل تعزيز استقلالية المدققين.

### ثانياً: أهداف التدوير الالزامي للمدقق الخارجي

يعود اسباب انهيار بعض الشركات الى انخفاض في جودة المعلومات المحاسبية المنشورة والذي يعود الى عدم كشف الاخطاء والتحريفات الجوهرية . لذلك اصدرت العديد من الدول قوانين تلزم التدوير للمدقق الخارجي وتحدد مدة ارتباطه من أجل تحقيق أهداف عديدة منها) سعد، (٢٠٢١: ٥٦) :

١. زيادة جودة اداء مكاتب التدقيق ، ورفع شهرة وسمعة مكاتب التدقيق
٢. تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، حيث أن طول فترة الارتباط يؤدي الى نشوء علاقة وطيدة بين المدقق وادارة الشركة التي يدقق حساباتها مما يجعله يتغاضى عن ممارسات ادارة الشركة من اجل التلاعب والتحريف بالقوائم المالية.
٣. زيادة الشك المهني لدى المدقق : حيث ان انتقال المدقق الى شركة جديدة تتزايد عنده الشكوك حول مصداقية القوائم المالية وهذا يدفعه الى بذل المزيد من العناية المهنية بعمله من اجل التحقق من مصداقية البيانات المالية.
٤. اكتشاف الاخطاء والتحريفات بالقوائم المالية ان وجدت لان المدقق اذا كلف بعملية تدقيق جديدة يقوم بتغيير خطة التدقيق بالإضافة الى بذل من المزيد من العناية المهنية من اجل التحقق من صحة البيانات المالية وهذا يسهم في اكتشاف ما قد يوجد من اخطاء او تحريفات بالقوائم المالية .

### ثالثاً: إيجابيات وسلبيات التدوير الالزامي

#### ايجابيات التدوير

للتدوير الالزامي ايجابيات كثيرة منها ( التميمي، ٢٠١٨: ٦٢) و ( الطائي، عبدالرحمن ، ٢٠١٧:

(٨

أ. ان التغيير الالزامي الدوري يوفر رؤى جديدة للمدقق يلقيها على النظام المحاسبي ليتم اكتشاف ما به من اخطاء ومخالفات لم يتمكن المدقق السابق من اكتشافها.

- ب. ان التنافس الذي يحصل بين الشركات للحصول على المدققين بما يتطلبه من اتعاب وشهرة وسمعة تشجع المدققين للحفاظ على ارفع المعايير .
- ت. توفير فرص لمنشات وشركات التدقيق الصغيرة بالمشاركة في السوق بسبب زيادة حدة المنافسة بالسوق.
- ث. تعزيز استقلالية المدقق حقيقياً: حيث أن طول فترة ارتباط المدقق مع العميل يؤدي الى توطد العلاقة الشخصية بين المدقق والعميل وبالتالي تكون اجراءات التدقيق غير كفوءة بسبب اعتماد المدقق على برنامج التدقيق السابق وعلى نتائج التدقيق السابقة، لذلك يسهم التدوير الى ان المدقق الجديد يكون لديه اندفاع كبير للتعرف على نشاطات العميل ويكون المدقق الجديد اكثر تشككاً لاحتمالية وجود الاخطاء .
- ج. زيادة ثقة المستفيدين من القوائم المالية: حيث أن عملية التدوير الالزامي توفر فرصة الاعتقاد بأن المدققين اكثر استقلالية بعد تدويرهم وبالتالي تزيد ثقتهم بالقوائم المالية .

### ثانياً :سلبيات التدوير الالزامي للمدقق الخارجي

للتدوير الالزامي سلبيات كثيرة منها (Anis, 2014:108)(منصور، ٢٠١٣: ٤٨)

١. ان التغيير الالزامي ينتج عنه سوف خسارة المعلومات المتراكمة التي يمتلكها المدقق السابق الذي تم تدويره، وان قلة المعلومات للمدقق الجديد قد يؤدي الى قلة فرص اكتشاف الاخطاء .
٢. ان المدقق الجديد وبسبب قلة المعلومات والخبرة بنشاط العميل قد لا يتمكن من اكتشاف مشكلة معينة فيما لو كانت هناك احداث غير طبيعية او توجد بعض التغيرات في بيئة العمل
٣. ان تغيير المدقق الخارجي يترتب عليها تكاليف كبيرة، سواء للمدقق او للعميل وتشمل هذه التكاليف طرح العطاءات والاختيار، وهي عملية باهظة التكاليف وتستغرق وقتاً طويلاً، وكذلك الوقت الذي يتم تكريسه من قبل الموظفين والإدارة ومن الموارد الاخرى في مساعدة المدقق الجديد في التعرف على النظام المحاسبي وطبيعة عمل الشركة.
٤. زياد مخاطر فشل التدقيق: حيث أن هناك أدلة كثيرة على فشل حالات التدقيق في السنين الاولى من التدقيق بسبب عدم توفر الوقت الكافي لتكوين المعرفة الضرورية بالعميل.

٥. العزوف عن الاستثمار: قد يكون المدقق الخارجي عازفاً عن استثمار الموارد والوقت الكافي للتعرف على نشاط العميل عندما يتكون صلاحيات المدقق قصيرة وقد يفقد الاهتمام بالعميل مع اقتراب موعد التدوير.

#### رابعاً: سياسات التدوير المتبعة من قبل الدول

تتفاوت سياسة تدوير المدقق الخارجي من قبل الدول فبعض الدول تبنت التدوير الالزامي لشركات التدقيق وهناك من تبني سياسة التغيير الالزامي للشريك المسؤول عن عملية التدقيق دون تغيير شركة التدقيق .

• ففي ايطاليا تبنت سياسة التدوير الالزامي منذ العام ١٩٧٤ لشركات التدقيق حيث فرضت تغييرها كل ٩ سنوات ، وفي اسبانيا اصدرت قانون عام ١٩٨٨ يلزم بتغيير شركات التدقيق بعد انتهاء المدة المحددة كحد اقصى تسعة سنوات وكذلك يمنع شركة التدقيق من التعاقد مرة اخرى مع نفس الزبون قبل مرور ثلاثة سنوات على انتهاء العقد السابق (جاب الله ، ٢٠٠٥ ، ٦٢)

• في الولايات المتحدة الامريكية صدر قانون ساربنيز اوكسلي عام ٢٠٠٢ وقد صدر هذا القانون بعد سلسلة فضائح الشركات الكبرى مثل شركة انرون واكتشاف ان مدراء الشركة يقومون بالتلاعب وتحريف القوائم المالية عن طريق اخفاء الخسائر والالتزامات من قائمة المركز المالي واختلاس اموال الشركة للأغراض الشخصية ، وكذلك فشل تنفيذ الرقابة وقصور في اجراءات التدقيق الخاصة بمنع الاحتيال والتلاعب ، ومن اسباب صدور هذا القانون ايضاً فقدان ثقة المستثمرين والمهتمين بشأن مهنة المحاسبة والدائنين بمهنة المحاسبة والتدقيق ، واخفاق مراقبي الحسابات بأداء مهامهم عن طريق قيامهم بممارسات مهنية غير سليمة وفشلهم في كشف الاحتيال والتلاعب، ويهدف القانون إلى تقديم معلومات ذات شفافية عالية، وإعادة ثقة المجتمع بمهنة المحاسبة، والزم القانون بتدوير المدققين كل خمسة سنوات كحد اقصى. (Hall, 2011 :600)

• وفي الصين وزارة المالية ولجنة تنظيم الاوراق المالية تأثرت بدراسة لمتخصصين صينيين تتعلق بتعزيز استقلالية المدققين من خلال سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي حيث تم اصدار قانون عام ٢٠٠٣ بموجب هذا القانون يمنع مدققي الحسابات للشركات المدرجة بسوق الاوراق

المالية بتدقيق الحسابات لنفس الشركة اكثر من خمسة سنوات متتالية ، على ان تكون هناك فترة تهدئة لمدة سنتان على الاقل.(منصور، ٢٠١٣ : ٤١)

• اما في العراق فلا يوجد قانون للتغيير الالزامي لشركات ومكاتب التدقيق، ويكون اختيار المدقق الخارجي ضمن مجلس ادارة الشركات ويستمر هذا المدقق بتدقيق لفترة طويلة جداً، دون وجود حد معين لذلك (التميمي، ٢٠١٨ : ٦١).

### المبحث الثاني : الاخطاء والتحريفات الجوهرية

#### الايخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المصدر الاساس الذي يعتمد عليه المستفيدين من القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. لذلك تسعى ادارة الشركات الى تحريف القوائم المالية من اجل اعطاء انطباع ايجابي عن الوضع المالي للشركة يتناقض مع الواقع الحقيقي للشركة عن طريق تحريف الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية.

#### اولاً: مفهوم الاخطاء والتحريفات الجوهرية

وردت تعاريف كثيرة للأخطاء فقد تم تعريفها على انها هو عبارة عن استبعاد او تحريف غير متعمد لمعلومات ويعزى سبب وقوع الاخطاء الى جهل وعدم دراية والمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف في تسجيل وتبويب البيانات المالية ( سارة ،احمد ، ٢٠١٨ : ٤٨٢ ) اما بالنسبة للتحريفات فقد تم تعريفها على انها خطأ تم ارتكابه بشكل متعمد من قبل موظف أو اكثر من الادارة بقصد التلاعب بالبيانات المالية لغرض تحقيق ربح صوري غير حقيقي من اجل خداع وتضليل مستخدمي البيانات المالية سواء كانوا مقرضين ام مساهمين ام مستثمرين ( دحدوح، ٢٠٠٦ : ١٧٩ )

كما عرفت التحريفات بأنها: تزيف وتحريف متعمد للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة لغرض خداع المستفيدين من القوائم المالية ويتم بطرق عديدة منها عدم الافصاح الكافي للبيانات أو التلاعب في تقييم المخزون:(عثمان ، ١٩٩٩ : ٤٨) كما عرفت التحريفات هو الفرق بين مبلغ لبند من بنود القوائم المالية او تصنيفه او عرضه او الافصاح عنه وبين ما يجب ان يكون عليه البند او تصنيفه او عرضه او الافصاح عنه حسب ما يتطلبه اطار التقرير المعمول به في البلد (معايير التدقيق الدولية، ٢٠١٧ : ٥٠٦)

## ثانياً: انواع الاخطاء والتحريفات

توجد عدة انواع للأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تصادف المدقق الخارجي وهي:

١. اخطاء الحذف: وهي الاخطاء التي تنشأ نتيجة عدم اثبات عملية مالية بأكملها او احد اطراف العملية في سجلات اليومية العامة او اليوميات المساعدة، او عدم اثبات احد اطراف العملية الجانب المدين او الدائن، وهذه الاخطاء قد تكون متعمدة مثل عدم تثبيت الموظف لعملية بيع نقدي واختلاس مبالغها النقدية، او عدم اثبات الموظف لمبالغ نقدية وارده من احد الزبائن بدفاتر الاستاذ ويتم استخدامها في تغطية الاختلاس او عجز في الصندوق.

٢. اخطاء ارتكابه: وتحدث هذه الاخطاء في العمليات الحسابية مثل الضرب والطرح والجمع او يحدث نتيجة خطأ في الترحيل او الترسيد وهذه الاخطاء تكون متعمدة في الحالات التالية :

- اضافة اسماء وهمية لقوائم رواتب واجور العمال.

- ترحيل المبالغ المسددة من قبل احد العملاء في حساب عميل حسب الاتفاق المسبق بينهم .

وقد تكون هذه الاخطاء غير متعمدة كخطأ في جمع دفتر اليوميات المساعدة.

٣. الاخطاء الفنية : هذه الاخطاء تحدث نتيجة جهل او عدم اطلاع او معرفة المحاسب بالمبادئ المحاسبية في مرحلة التسجيل والتبويب، وقد تكون هذه الاخطاء ترتكب بشكل متعمد بهدف تحريف نتيجة عمل الشركة مثل عدم التمييز بين المصاريف الرأسمالية والايراضية او لم يتم انشاء مخصص للديون المعدومة بالقدر الكافي

## ثالثاً الغش

يقصد بالغش هو ارتكاب الاخطاء بشكل متعمد من قبل المحاسب لاختلاس الاصول وتحقيق منفعة ذاتية او بقصد تحريف البيانات المالية . ويرتكب الغش لتحقيق غرضين اساسين هما:

**أولاً: اختلاس اصول المشروع :** وهنا يعتمد المحاسب او موظفين اخرين لاختلاس اصل مثل النقدية والمخزون ويتم الاختلاس عن طريق اختلاس مبالغ من الصندوق ويتم تغطية الاختلاس عن طريق وصولات لمدفوعات وهمية غير حقيقية بنفس قيمة المبلغ المختلس ، ويتم ايضا اختلاس بعض

اصناف المخزون مثل مواد احتياطية، او مخزون انتاج تام عن طريق التلاعب والتحريف في مستندات استلام المواد، وفي مستندات صرف المواد. (عثمان، ٢٠١٠: ٤٩).

**ثانياً: تحريف البيانات المالية:** وتحدث هذه الحالة بإيعاز من ادارة الشركة لغرض تحريف نتائج عمل المشروع وفي قائمة المركز المالي، واطهار هذه القوائم على غير حقيقتها والغرض من قيام ادارة الشركة بهذا التحريف هو لتضليل المستفيدين من القوائم المالية مثل المساهمين بأن نتائج عمل المشروع جيدة وان المشروع يحقق ارباحاً عالية وان مركزه المالي قوي ومتين، ويحث هذا التلاعب بصيغ ووسائل عديدة منها التلاعب في تقييم المخزون سواء كان انتاج تام او مواد اولية حيث ان الزيادة في قيم المخزون تؤدي الى زيادة في رقم الربح. والطريقة الاخرى اعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات إيرادية والمصروفات الايرادية يتم اعتبارها مصروفات رأسمالية وهذه الطريقة تؤثر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. (المعموري والشريفي، ٢٠٢١: ١١٩)

#### **رابعاً: انعكاس الاخطاء والتحريفات الجوهرية على القوائم المالية**

تعد القوائم المالية المصدر الاساسي الذي يتم الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين في اتخاذ قراراتهم حيث على ضوء القوائم المالية يتم الحكم على اداء المنشأة، لذلك غالباً ما تسعى ادارة الشركات الى تحريف القوائم المالية من اجل اعطاء انطباع ايجابي عن الشركة يتناقض مع الواقع الحقيقي، عن طريق تحريف وتزييف الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، فتقوم بالتلاعب بالوثائق والادلة التي عن طريقها يتم اعداد القوائم المالية لبيت اخفاء عملية الغش، مما يؤدي الى إعداد قوائم مالية مضللة ومحرفة هذه القوائم لا تعبر بحقيقة عن المركز المالي للشركة، ان هذه الاخطاء التي ترتكبها ادارة الشركة ترتكب بتعمد وبسوء نية وليس مصادفةً من اجل تضليل المستفيدين من القوائم المالية (سارة ومحمد، ٢٠١٨: ٤٨٤)

#### **خامساً: العلاقة بين التدوير الالزامي للمدقق الخارجي واكتشاف التحريفات الجوهرية**

يؤدي التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى تعزيز استقلالية المدقق بشكل كبير وهذا يؤدي الى كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية حيث ان طول فترة ارتباط المدقق بالعمل تؤدي الى بناء علاقات شخصية متينة تسهم في اضعاف استقلالية المدقق ثقة المدقق العالية بالعمل وبالبيانات المالية كما انه يعتمد على برنامج التدقيق الخاص بالسنة الماضية وكذلك نتائج التدقيق للسنة

الماضية، لذلك فإن التدوير الالزامي ساهم في القضاء على هذه الحالة لأن المدقق الجديد يكون لديه اندفاع كبير في التعرف على نشاطات العميل وعلى التفاصيل الخاصة كما انه يكون اكثر تشككاً لاحتمالية وجود اخطاء جوهرية بالقوائم المالية لذلك يكون له دافعا في اتباع اجراءات تدقيق مهنية واكثر صرامة من اجل التحقق من صحة البيانات المالية (الطائي، عبد الرحمن ٢٠١٧ : ٨) وتوصلت دراسة (Nagy,2005) لاختبار التأثير الذي يسببه التدوير الالزامي للمدقق الخارجي على جودة التدقيق، وبينت الدراسة على ان للتدوير الالزامي له اهمية كبيرة في تحقيق جودة التدقيق من خلال كشف التحريفات والاطعاء الجوهرية والافصاح عنها حيث ان التدوير الالزامي سوف يؤدي الى جعل المدقق الجديد ذو شك مهني اكبر بسبب عدم ثقته بالقوائم المالية التي اعدتها الشركة مما يسهم في تعزيز جودة التدقيق، وكذلك فإن التدوير الالزامي سوف يضع حد لتطور العلاقات بين المدقق والعميل والتي بدورها تضعف من استقلالية وموضوعية التدقيق، كما ان العقود الطويلة يؤدي الى جعل المدقق ينضرب الى العميل على انه مصدر دائم للدخل، وهذا يؤدي الى تخفيض استقلالية المدقق وكذلك تنخفض كفاءة المدقق وبالنتيجة تنخفض جودة التدقيق ( Nagy, 2005: 52)

### المبحث الثالث : الجانب العملي

#### اولاً: مجتمع البحث

يتكون مجتمع البحث من عينة من مراقبي الحسابات المخولين بممارسة المهنة في العراق حيث تم توزيع ١٢٠ استمارة استبيان وتم استرداد ١١٠ وعند فحص الاجابات تبين ان ٩ منها غير صالحة وتم استبعادها

#### ثانياً: البيانات الديموغرافية

يبين الجدول التالي البيانات الديموغرافية لعينة البحث

### جدول (١) البيانات الشخصية لعينة البحث

الفقرات	التفاصيل	التكرار	نسبة %
العمر	اقل من ٣٠ سنة	24	23.8
	من ٣٠ سنة الى اقل من ٤٠ سنة	21	20.8
	من ٤٠ سنة الى اقل من ٥٠ سنة	36	35.6
	اكثر من ٥٠ سنة	20	19.8
المجموع			101
سنوات الخبرة	من خمسة سنوات الى عشرة سنوات	3	3.0
	من عشرة سنوات الى خمسة عشر سنة	29	28.7
	من خمسة عشر سنة الى عشرين سنة	50	49.5
	اكثر من عشرين سنة	19	18.8
المجموع			101
المنصب الذي تشغله في المكتب	مالك	38	37.6
	شريك	23	22.8
	مدقق رئيسي	21	20.8
	مساعد مدقق	19	18.8
المجموع			101
المؤهلات العلمية	دبلوم	22	21.8
	بكالوريوس	4	4.0
	ماجستير	24	23.8
	دكتوراه	51	50.5
المجموع			101

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS.V.26.

يتضح للباحث من نتائج الجدول (١) من ناحية المنصب الذي تشغله في المكتب فقد كان اغلب المحببين ممن يشغلون منصب (مالك) بنسبة بلغت (37.6%) مما يشير الى ان الباحث استطاع الوصول اليهم بسهولة للحصول على البيانات المتعلقة بالبحث، اما من ناحية عدد سنوات الخبرة نرى ان من لديهم سنوات خدمة من (من خمسة عشر سنة الى عشرين سنة) هم يشكلون ما يقارب (49.5%) وتليها سنوات الخدمة (من عشرة سنوات الى خمسة عشر سنة) بنسبة (28.7%) من



افراد العينة. اما فيما يتعلق ان التأهيل العلمي اغلب افراد العينة كانوا من حملة شهادة الماجستير والدكتوراه بنسبة بلغت (23.8% : 50.5%) وهذا مؤشر جيد على ان اغلب افراد العينة هم أصحاب شهادات تجعلهم يدركون أهمية متغيرات البحث والقدرة على الإجابة على محتواها، اما من ناحية العمر فقد تراوحت اعلى فئة عمرية للمجيبين وهم من ٤٠ سنة الى اقل من ٥٠ سنة شكلوا نسبة (35.6%).

### ثالثاً : وصف وتشخيص متغيرات البحث الحالي.

يتم عرض نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمتغيرات البحث من خلال استخدام الوسط الحسابي لتشخيص الاجابات للعينة، والانحرافات المعيارية لتقدير مدى التشتت في الاجابات

#### أ. وصف المحور الاول :الشك المهني

جدول (٢) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للمحور الاول الشك المهني

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
١. يؤدي تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى تنشيط استجاب العقل لديه ويتناوبه احساس بعدم التأكد من البنود الجوهرية في القوائم المالية	4.455	0.944	0.891
٢. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي تؤدي الى تحفيز المدقق من اجل التأكد من صحة ادلة الاثبات التي تم الحصول عليها .	4.515	0.782	0.903
٣. تؤدي سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى تدعيم الاستقلال الذاتي له مما يجعله لا يخضع لأي تأثيرات تضعف حكمه الشخصي	3.941	1.295	0.788
٤. تؤدي سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي تقليل الثقة بنزاهة الادارة	4.356	0.807	0.871
٥. تؤدي سياسة التدوير الالزامي للمدقق الى تقليل الثقة بكفاءة النظام المحاسبي المتبع ونظام الرقابة الداخلية في الشركة الخاضعة للتدقيق.	4.330	0.829	0.866
٦. يؤدي تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى جعله ذو نضرة متجدده عند تدقيقه لحسابات شركة العميل	4.366	0.689	0.873

0.861	0.892	4.307	٧. تؤدي سياسة التدوير الالزامي الى تحفيز المدققين الجدد لبذل العناية المهنية المطلوبة
0.865	0.891	4.324	المتوسط العام للمحور

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS.V.26. يتبين من نتائج التحليل الاحصائي للجدول رقم (٢) لبعد للمحور الأول حيث تم قياس هذا المتغير من خلال عن طريق سبعة أسئلة وقد بلغ الوسط الحسابي الموزون لمحور وجود علاقة بين التدوير الالزامي والشك المهني (4.324) وهو أكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) وبانحراف معياري (0.891) يشير الى ان مكاتب عينة البحث مهتم في تبني التدوير الالزامي والشك المهني عند القيام بأعمالها لكونها من المسلمات الاساسية لتحقيق جودة التدقيق وبلغت الأهمية النسبية لهذا المحور فقد بلغت (0.865)، اذا حققت الفقرة (٢) اعلى وسط حسابي بلغ (4.515) وبانحراف معياري بلغ (0.782) وبلغت الأهمية النسبية (0.903) لهذه الفقرة وهي(ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي تؤدي الى تحفيز المدقق من اجل التأكد من صحة ادلة الاثبات التي تم الحصول عليها ) ويعزو الباحث ذلك الى ان مكاتب التدقيق تشهد اليوم ثورة كبيرة في مجال العمل بالتدقيق من خلال وضع مجموعة من المعايير ذات الطبيعة العالمية التي تسهل على المدقق عملية جمع البيانات وفق اعلى معايير الجودة المطلوبة، اما الفقرة رقم (٣) . تؤدي سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى تدعيم الاستقلال الذاتي له مما يجعله لا يخضع لأي تأثيرات تضعف حكمه الشخصي) فقد جاءت باقل وسط حسابي بلغ (3.941) وبانحراف معياري بلغ (1.295) وبلغت الأهمية النسبية (0.788).

ب : وصف المحور الثاني استقلالية المدقق

جدول (٣) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للمحور الثاني استقلالية المدقق

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	ال فقرات
0.875	0.870	4.376	٨. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق تؤدي الى تعزيز استقلاليته وبالتالي تنعكس ايجاباً على جودة القوائم المالية
0.876	0.930	4.380	٩. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي توفر دافعاً له للحفاظ على سمعته على حساب

			المصالح المادية في السنوات الأولى للعقد
0.877	0.860	4.386	١٠. تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق يضمن عدم وجود مصالح مشتركة بين المدقق والادارة مما يجعله متمتعاً بالاستقلال المهني
0.891	0.671	4.455	١١. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي يعزز من نزاهة المدقق في كشف التحريفات التي ترتكبها ادارة الشركة لغرض التأثير على القوائم المالية
0.883	0.803	4.416	١٢. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي تجعل المدقق الجديد لاصدار رأي متحفظ خلال سنوات العقد الأولى بسبب ارتفاع الشك المهني من ان القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية
0.873	0.758	4.366	١٣. ان الاستقلال المهني يؤدي الى تقليل فشل عملية التدقيق بسبب ارتفاع مستوى استقلاله المهني
0.864	0.777	4.320	١٤. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي تقلل من فرص فقد المدقق لاستقلاله المهني
0.869	0.899	4.347	١٥. يؤدي تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى تنشيط استجاب العقل لديه ويتناوبه احساس بعدم التأكد من البنود الجوهرية في القوائم المالية مما يسهم في بذل المزيد من الجهد لاكتشاف الاخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية
0.857	0.779	4.287	١٦. تؤدي سياسة التدوير الالزامي للمدقق الى تقليل الثقة بكفاءة النظام المحاسبي المتبع ونظام الرقابة الداخلية في الشركة الخاضعة للتدقيق مما يدفعه لبذل المزيد من الجهد لكشف الثغرات في النظام المحاسبي والذي يؤدي تحريف في البيانات المالية
0.857	0.792	4.287	١٧. يؤدي تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى جعله ذو نظرة متجدده عند تدقيقه لحسابات شركة العميل مما يسهم في كشف التحريفات والاختفاء الجوهرية بالقوائم المالية
0.859	0.701	4.297	١٨. تؤدي سياسة التدوير الالزامي الى تحفيز المدققين الجدد لبذل العناية المهنية المطلوبة مما يسهم في

			كشف التحريفات والاطعاء الجوهرية ان وجدت في القوائم المالية
0.871	0.756	4.356	١٩. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق تؤدي الى تعزيز استقلاليته وبالتالي تمكنه من كشف التحريفات والاطعاء الجوهرية بالقوائم المالية ان وجدت
0.875	0.630	4.376	٢٠. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي توفر دافعاً له للحفاظ على سمعته وهذا يكون حافظاً له لبذل العناية المهنية عند تنفيذ عملية التدقيق والتي ستعكس ايجاباً على جودة التدقيق من خلال كشف الاطعاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية
0.877	0.663	4.386	٢١. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي تجعل المدقق الجديد لإصدار رأي متحفظ خلال سنوات العقد الأولى بسبب ارتفاع الشك المهني من ان القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية
0.872	0.778	4.360	المتوسط العام لهذا المحور

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS

يتضح للباحث من نتائج التحليل الاحصائي للجدول رقم (٣) للمحور الثاني وهو ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي تؤدي الى تعزيز استقلالية المدقق الخارجي وهذا يؤدي الى كشف والافصاح عن الاطعاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية حيث تم قياس هذا المتغير من خلال الفقرات (٨-٢١) وقد بلغ الوسط الحسابي الموزون لهذا البعد (4.360) وهو أكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) وبانحراف معياري (0.778) يشير الى ان مكاتب التدقيق عينة البحث مهتم في عملية تبني تطبيق سياسة التدوير الالزامي التي تؤدي الى استقلالية المدقق الخارجي مما يؤدي الى الكشف عن الممارسات المحاسبية والاطعاء الجوهرية التي تظهر بالقوائم المالية حيث بلغت الأهمية النسبية لهذا المحور (0.872)، اذا حققت الفقرة (١١) اعلى وسط حسابي بلغ (4.455) وبانحراف معياري بلغ (0.671) وبلغت الأهمية النسبية (0.891) لهذه الفقرة وهي (ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي يعزز من نزاهة المدقق في كشف التحريفات التي ترتكبا ادارة الشركة لغرض التأثير على القوائم المالية ) ويعزو الباحث ذلك الى ان الشركات التدقيق التي تقوم بتدوير مدققيها بعد فترة من

زمن يؤدي الى تحقيق الموازنة بين حفاظ المدقق على استقلاليته وبين الحاجة لوجود نضر فاحصة للقوائم المالية مما يعز ذلك من جودة المدقق في الكشف عن التحريفات الجوهرية التي ترتكبها إدارة الشركة لغرض التأثير على قوائمها المالية، اما الفقرة رقم (١٧) (يؤدي تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى جعله ذو نضرة متجدده عند تدقيقه لحسابات شركة العميل مما يسهم في كشف التحريفات والاطء الجوهرية بالقوائم المالية) فقد جاءت باقل وسط حسابي بلغ (4.287) وبانحراف معياري بلغ (0.792) وبلغت الأهمية النسبية (0.857).

### ج: وصف وتشخيص منحي التعليم

#### جدول (٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية منحي التعلم

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	ال فقرات
0.877	0.707	4.386	٢٢. تندي منحنى التعلم في السنوات الاولى للمدقق يوثر سلبياً في تقدير الوقت المتوقع والجهد لتنفيذ عمية التدقيق
0.867	0.828	4.337	٢٣. انخفاض منحنى التعلم في السنوات الاولى يزيد من الشك المهني للمدقق مما يسهم في زيادة العناية المهنية وبالتالي اكتشاف الاخطاء والتحريفات
0.889	0.781	4.446	٢٤. تندي مستوى التعليم في السنوات الاولى يؤدي الى ازدياد في قدرة الشركة على ممارسة التحريفات الجوهرية.
0.883	0.752	4.416	٢٥. يؤدي تطبيق سياسة التدوير الالزامي للمدقق الخارجي الى حاجة المدقق الى كثير من الوقت والجهد المعنوي والمادي من اجل تكوين معرفة عن طبيعة عمل شركة العميل خصوصاً في السنة الاولى .
0.879	0.767	4.396	المتوسط العام للمحور

المصدر من اعداد الباحث

بين الجدول أعلاه رقم (٤) نتائج تحليل فقرات منحي التعلم حيث تم قياس هذا المنحنى عن طريق الفقرات الاتية (٢٢-٢٥) وقد بلغ الوسط الحسابي الموزون لهذا البعد (4.396) وهو أكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) وبانحراف معياري (0.767) يشير الى المكاتب عينة البحث مهتم في

عملية التعلم وذلك من أجل دعم العمليات التدقيقية وتطويرها وتحقيق التواصل الفعال بين الموظفين ولزبائن وبلغت الأهمية النسبية لهذا المحور فقد بلغت (0.879)، اذا حققت الفقرة (٢٤) اعلى وسط حسابي بلغ (4.446) وبانحراف معياري بلغ (0.781) وبلغت الأهمية النسبية (0.889) لهذه الفقرة وهي(تدني مستوى التعليم في السنوات الاولى يؤدي الى ازدياد في قدرة الشركة على ممارسة التحريفات الجوهرية.)، اما الفقرة رقم (٢٣). انخفاض منحى التعلم في السنوات الاولى يزيد من الشك المهني للمدقق مما يسهم في زيادة العناية المهنية وبالتالي اكتشاف الاخطاء والتحريفات) فقد جاءت باقل وسط حسابي بلغ (4.337) وبانحراف معياري بلغ (0.828) وبلغت الأهمية النسبية (0.867) .

د : وصف وتشخيص متغير الخطاء الجوهرية

جدول (٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لبعء الملائمة

الفرقات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
٢٦. ان تحديد فترة ارتباط المدقق بالعميل لها تأثير ايجابي على كشف الاخطاء الجوهرية بالقوائم المالية	4.436	0.727	0.887
٢٧. ان التدقيق الاختباري الذي يجريه المدقق الخارجي من ارتباطه بالعميل يؤدي الى توفير نزعة الشك المهني وبالتالي يؤدي الى كشفه للأخطاء والتحريفات الجوهرية	4.485	0.594	0.897
٢٨. كلما قصرت فترة ارتباط المدقق بالعميل تجعله لا يتراخى في عمله وبالتالي يستطيع من كشف الاخطاء الجوهرية	4.327	0.723	0.865
٢٩. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي تحسن من قدرة المدقق على دقة تقدير المخاطر الحتمية وبالتالي تعزز من قدرته على اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية ان وجدت	4.340	0.742	0.868
٣٠. ان تطبيق سياسة التدوير الالزامي تحسن من قدرة المدقق على التخطيط الجيد والسليم لعملية التدقيق وبالتالي تعزز من قدرته على اكتشاف	4.356	0.715	0.871

			الاطء والتحريرات الجوهرية ان وجدت.
0.878	0.700	4.389	المتوسط العام للمحور

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال النتائج الظاهرة في الجدول (٤) حيث تم قياس هذا المتغير من خلال الفقرات (٢٦-٣٠) وقد بلغ الوسط الحسابي الموزون لمتغير الخطاء الجوهرية (4.389) وهو أكبر من الوسط الفرضي البالغ (٣) وبانحراف معياري (0.700) يشير إلى أهمية هذا البعد اما الأهمية النسبية لهذا المحور فقد بلغت (0.878)، اذا حققت الفقرة (٢٧) اعلى وسط حسابي بلغ (4.485) وبانحراف معياري بلغ (0.594) وبلغت الأهمية النسبية (0.897) لهذه الفقرة وهي (ان التدقيق الاختباري الذي يجريه المدقق الخارجي من ارتباطه بالعمل يؤدي الى توفير نزعة الشك المهني وبالتالي يؤدي الى كشفه للأخطاء والتحريرات الجوهرية) اما الفقرة رقم (٢٨) (كلما قصرت فترة ارتباط المدقق بالعمل تجعله لا يتراخي في عمله وبالتالي يستطيع من كشف الاخطاء الجوهرية) فقد جاءت باقل وسط حسابي بلغ (4.327) وبانحراف معياري بلغ (0.723) وبلغت الأهمية النسبية (0.865) وتأتي باقي الفقرات تباعاً.

رابعا : اختبار فرضيات البحث

اولا : اختبار الفرضية الاولى : " توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التدوير الالزامي للمدقق الخارجي وبين اكتشاف الاخطاء الجوهرية

تحليل الارتباط بين متغيرات البحث

لغرض تحديد قوة العلاقة بين متغيرات البحث تم حساب معامل الارتباط بصيغة بيرسون والموضحة نتائجها في الجدول (٥) ادناه:

جدول (٥) معاملات معامل الارتباط الخطي البسيط (بيرسون) لمتغيرات البحث

المحور	الاطء الجوهرية	التدوير الالزامي للمدقق الخارجي
التدوير الالزامي للمدقق الخارجي	1	0.291**
الاطء الجوهرية	*0.291	1

\* تعني ان القيمة معنوية بثقة ٩٥%

\*\* تعني ان القيمة معنوية بدرجة عالية بثقة ٩٩%

القيمة المعنوية	٠.٠٠٠	
-----------------	-------	--

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج. SPSS. V.26

يتبين للباحث من خلال الجدول (٥) ان قيمة معامل الارتباط الخطي البسيط (بيرسون) بين متغيري ابعاد التدوير الالزامي للمدقق الخارجي (\*\*0.291) كما موضح في الجدول (٥)، وهو ارتباط معنوي موجب عند مستوى معنوية (٠.٠٠١)، اذ ظهرت قيمة المعنوية (٠.٠٠٠) وهي اقل من مستوى المعنوية (٠.٠٠١). وعليه فإن هذه النتيجة تؤكد قبول الفرضية الرئيسية الأول وهي توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التدوير الالزامي للمدقق الخارجي وبين الاخطاء الجوهرية.

**ثانياً: اختبار الفرضية الثانية:** توجد علاقة اثر ذات دلالة معنوية بين التدوير الالزامي المدقق

الخارجي وبين اكتشاف الاخطاء الجوهرية

لغرض حساب هذا التأثير فقد تم حساب أسلوب تحليل الانحدار الخطي وكما موضح في

جدول (٦) الآتي:

**جدول (٦) تأثير التدوير الالزامي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية.**

معامل التحديد R <sup>2</sup>	الحد الثابت α	معامل الانحدار (التأثير) β	قيمة F الجدولية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة P	طبيعة العلاقة
0.286	1.509	0.535	4.975	23.274	٠.٠٠٠	معنوية عالية

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج. SPSS. V.26

استعمل الباحث أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الثانية والتي تنص على (يوجد تأثير للتدوير الالزامي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية)، حيث اظهرت النتائج جدول (٦) أن هناك علاقة تأثير التدوير الالزامي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية، ومما يؤكد ذلك الأنموذج الانحدار الخطي حيث تبين أن معامل التحديد المصحح يفسر نسبة (0.286) وهي نسبة مقبولة، هذا يفسر ان نسبة 28.6% من متغيرات



التدوير الالزامي للمدقق الخارجي تؤثر في كشف عن الأخطاء الجوهرية وإن نسبة 71.4% تعود الى متغيرات أخرى ليس لها علاقة بالدراسة.

فضلاً عن ذلك سجلت قيمة F المحسوبة (23.274) اكبر من قيمة F الجدولية (4.975) عند مستوى 0.05 بدرجة حرية (0.003) وهذا يؤكد صحة الثانية الرئيسية وقبولها مما يدل على أن الأنموذج الانحدار الخطي يؤكد هذه النتائج وجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين البُعد التفسيري (التدوير الالزامي للمدقق الخارجي) والمتغير المعتمد (الأخطاء الجوهرية) بمستوى ثقة (95%)، وتؤيد قبول الفرضية الرئيسية الثانية المفترضة التي تشير إلى وجود تأثير للتدوير الالزامي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية

### المبحث الثالث : الاستنتاجات والتوصيات

#### اولا الاستنتاجات

توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات وهي

١. ان طول فترة ارتباط المدقق بالشركة محل التدقيق يؤثر سلبياً على الاستقلال المهني للمدقق الخارجي نتيجة الالفة التي تتكون بينهم ، وكذلك له اثر سلبي على الشك المهني للمدقق الخارجي بسبب التصور الذهني للمدقق بالسمعة الطيبة حول نظم شركة العميل .
٢. ان التدوير الالزامي للمدقق الخارجي له تأثير ايجابي في اكتشافه للأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية بسبب نزعة الشك المهني وكذلك الاستقلالية التي يتمتع بها نتيجة التدوير وعدم تكوين علاقات شخصية بين المدقق وبين اصحاب الشركة محل التدقيق .
٣. ان التدوير الالزامي للمدقق الخارجي يوفر حافز ودافع للمدقق وتوفر له رؤيا جديدة للمدقق يلقىها على النظام المحاسبي ل يتم اكتشاف ما به من اخطاء ومخالفات جوهرية لم يتمكن المدقق السابق من اكتشافها .
٤. وجود علاقة ارتباط ايجابية بين التدوير الالزامي للمدقق الخارجي وبين اكتشافه الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية حيث بلغ قيمة معامل الارتباط الخطي البسيط (بيرسون) بين متغيري

ابعاد التدوير الالزامي للمدقق الخارجي (\*\*0.291) ، وبين اكتشاف الاخطاء الجوهرية وهو ارتباط معنوي موجب عند مستوى معنوية (٠.٠١) ، اذ ظهرت قيمة المعنوية (٠.٠٠٠) وهي اقل من مستوى المعنوية (٠.٠١).

٥. وجود علاقة اثر ذو دلالة احصائية بين التدوير الالزامي للمدقق الخارجي وبين اكتشاف الاخطاء الجوهرية حيث تبين أن معامل التحديد المصحح يفسر نسبة (0.286) وهي نسبة مقبولة ، هذا يفسر ان نسبة 28.6% من متغيرات التدوير الالزامي للمدقق الخارجي تؤثر في كشف عن الأخطاء الجوهرية وإن نسبة 71.4% تعود الى متغيرات أخرى ليس لها علاقة بالدراسة. فضلاً عن ذلك سجلت قيمة F المحسوبة (23.274) اكبر من قيمة F الجدولية (4.975) عند مستوى 0.05 بدرجة حرية (0.003)

## ثانيا التوصيات

يوصي الباحث بالاتي :

١. اقتراح التدوير الإلزامي للمدقق الخارجي على انه انطب طريقة لتعزيز وتحسين جودة التدقيق، واكتشاف الاخطاء والتحريرات الجوهرية بالقوائم المالية .
٢. ضرورة قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات باعتبارها الجهة المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق بتحديد مدة زمنية للفترة التي يبقى المدقق بتدقيق اعمال العميل عن الا تزيد عن خمس سنوات كحد أقصى وذلك من اجل ان يتمكن المدقق من اكتشاف الاخطاء والتحريرات من خلال المحافظة على استقلاليته وضمان عدم تعرضه لضغوطات اقتصادية.
٣. ضرورة توعية الشركات بتغيير المدقق الخارجي بعد فترة منية لا تزيد عن خمسة سنوات لما له من مزايا وفوائد تخدم الطرفين.
٤. ضرورة ممارسة المدقق الخارجي للشك المهني عند قيامه بأعمال التدقيق والذي يتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الاشياء كمسلمات دون التأكد من صحتها فبدون ممارسة المدقق للشك المهني يزيد من احتمالية ان القوائم المالية قد تحتوي على اخطاء ومخالفات جوهرية .

المصادر

## أولاً : المصادر باللغة العربية

١. التميمي، هاشم حسن (٢٠١٨) اثر عدم تبني الدوران الالزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الاخطاء - دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية ، مجلة الرافدين للعلوم ، العدد ١٦٨١\_ ٦٨٧٠ .
٢. مشتهى ، صبري ماهر (٢٠١٤) تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية و الادارية ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الثاني.
٣. الطائي، بشرى فاضل خضير، عبدالرحمن ، علاء الدين (٢٠١٧) تأثير تدوير المدقق على جودة التدقيق ، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الخاص بالمؤتمر الوطني الثاني لطلبة الدراسات العليا.
٤. دحوح، حسين احمد (٢٠٠٦) مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢ ، العدد الاول.
٥. المعموري، علي محمد ثجيل ، الشريفى ، احمد عبد الأمير محمود (٢٠٢١) تقييم المدقق للأخطاء المكتشفة وانعكاساتها على اجراء الادارة - بحث تطبيقي في الشركة العامة لتصنيع الحبوب، مجلة دراسات مالية ومحاسبية ، العدد ٥٤ ، المجلد ١٦ .
٦. سارة، عراب، محمد، زيدان (٢٠١٨) مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه اكتشاف وتقييم الغش والاختفاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية ، العدد التاسع.
٧. علي، نوار محمد منير، يعقوب ، فيحاء عبدالله ( ٢٠١٧) دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمه بشأن قبول التكليف: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة ومكاتب التدقيق ، مجلة دراسات مالية ومحاسبية ، المجلد ٢، العدد ٣٨.
٨. سعد، بشير التجاني محمد (٢٠٢١) التغيير الالزامي للمراجع الخارجي واثره على جودة المراجعة الداخلية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة النيلين.

٩. زركلي، احمد ( ٢٠١٦ ) أثر استمرار تعامل المدقق مع العميل في كفاءة التدقيق، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق.

١٠ منصور، نسرين محمد (٢٠١٣) مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.

١١ عثمان، عبدالرزاق محمد (١٩٩٩) اصول التدقيق والرقابة الداخلية ، الطبعة الثانية  
ثانياً: المصادر الانكليزية

1. Jackon,Andrew,B,(2008) Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality , managerial Auditing Journal,Vol,23,No.5,2008
2. Hall , James .A , 2011 , **Information Technology Auditing and Assurance** , third edition, South – Western , U.S.A
3. Anis,Ahmed(2014) Auditors perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt ,Accounting &Taxation , vol 6, No.1
4. Nagy, Albert L. (2005) “Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: the case of Arthur Anderson” Accounting Horizons, Vol.19, No.2.
5. Areal,B.(2005) Audit Firm Rotation and Audit Quality , New york state society of CPAs, The CPA Journal ,pp :1-27.

First: Sources in Arabic

1. .Al-Tamimi, Hashim Hassan (2018) The impact of not adopting the mandatory rotation of the external auditor on the quality of auditing and discovering errors – a field study in Iraqi auditing companies and offices, Al-Rafidain Science Magazine, Issue 1681\_6870.

- 2 .Mushtaha, Sabri Maher (2014) Analysis of the relationship between the auditor's turnover rate and the quality of the external audit and its reflection on the opinion of the external auditor, Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies, Volume Twenty-Two, Issue Two.
- 3 .Al-Taie, Bushra Fadel Khudair, Abdul Rahman, Aladdin (2017) The effect of auditor rotation on audit quality, Journal of Accounting and Financial Studies, special issue of the Second National Conference for Postgraduate Students.
4. .Dahdouh, Hussein Ahmed (2006) The auditor's responsibility for discovering fraud in the financial reports of industrial companies and the factors affecting its discovery, Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences, Volume 22, Issue One.
5. .Al-Mamouri, Ali Muhammad Thajil, Al-Sharifi, Ahmed Abdel-Amir Mahmoud (2021) The auditor's evaluation of the errors discovered and their repercussions on management action – applied research in the General Grain Manufacturing Company, Journal of Financial and Accounting Studies, Issue 54, Volume 16.
- 6.Sarah, Arab, Muhammad, Zidan (2018) The external auditor's responsibilities towards detecting and evaluating fraud and fundamental errors to reduce the impact of their risks on the credibility of the financial statements, Journal of Financial, Accounting and Administrative Studies, No. 9.
- 7.Ali, Nawar Muhammad Munir, Yaqoub, Fayhaa Abdullah (2017) The role of audit committees in reducing the risk of the external auditor's involvement and his judgment regarding accepting the assignment: An applied research in a sample of private Iraqi banks and audit offices, Journal of Financial and Accounting Studies, Volume, No. 2 38.

- 8 .Saad, Bashir Al-Tijani Muhammad (2021) The mandatory change of the external auditor and its impact on the quality of internal audit, Master's thesis, College of Commerce, Al-Nilein University.
- 9 .Zirkli, Ahmed (2016) The effect of the auditor's continued dealings with the client on audit efficiency, Master's thesis, Faculty of Economics, University of Damascus.
- 10 .Mansour, Nisreen Muhammad (2013) The extent to which the external auditor's turnover rate affects the principle of independence, a field study on audit offices operating in the Gaza Strip, Master's thesis, College of Commerce, Islamic University.
11. Othman, Abdul Razzaq Muhammad (1999) Principles of Auditing and Internal Control, Second Edition

