

تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

حسام الزروق عامر امحمد

عبد النبي امحمد فرج

ديوان المحاسبة الليبي

الأكاديمية الليبية- طرابلس

husamalzaroo@gmail.com

abduunabif@gmail.com

تاريخ النشر: 2021.05.08

تاريخ القبول: 2021.04.22

تاريخ الاستلام: 2021.03.12

ملخص البحث

تهدف الدراسة إلى التحقيق في تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي. ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لتوضيح ذلك الأثر على المكونات الرئيسية لمخاطر المراجعة (الخطر الطبيعي، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف). حيث تم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، والتي تم جمعها من عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة الخارجية. نتائج الدراسة تشير إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم الخطر الطبيعي من خلال زيادة التركيز على البنود والأرصدة التي تكون أكثر عرضة للأخطاء المقصودة وغير المقصودة. إضافة إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم خطر الرقابة من خلال قدرة المراجع المتخصص على تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية التي ينفذها العميل. كما أن النتائج تظهر وجود تأثير من كبير إلى متوسط للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقدير خطر الاكتشاف من خلال التخطيط بشكل أفضل لعملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية: التخصص القطاعي، مخاطر المراجعة، إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي.

The impact of the sectoral specialization of the alternative auditor on the audit risk in light of the mandatory periodic change of the external auditor

Abdunnabi M. Faraj
Libyan Academy – Tripoli
abduunabif@gmail.com

Husam A. Emhemed
Libyan Audit Bureau
husamalzaroo@gmail.com

Abstract

The study aims to examine the effect of the sectoral specialization of the alternative auditor on the audit risk in light of the mandatory periodic change of the external auditor. To achieve this goal, a descriptive-analytical approach was applied and a questionnaire was used to collect data from the study sample, which consisted of the auditors in the Libyan Audit Bureau and auditors in audit firms. The results indicate that there is a significant impact of the sectoral specialization of the alternative auditor

on evaluating Natural risk. Also, they indicate that there is a significant impact of the sectoral specialization of the alternative auditor on assessing the risk of control. In addition, they showed that there is a significant impact of the sectoral specialization of the alternative auditor on estimating the risk of discovery through better planning of the audit process.

Keywords: Sectoral specialization, Audit risk, Mandatory periodic change of the external auditor

1. المقدمة

إن الأحداث التي شهدتها العالم في الفترة الأخيرة والمتمثلة في انهيار كثير من الشركات والبنوك حول العالم على سبيل المثال: Enron، World com في الولايات المتحدة الأمريكية، Olympus في اليابان، Irish Bank في إيرلندا، Vivendi في فرنسا، National Kidney Foundation في سنغافورة... إلخ) والتي أدت إلى إفلاس العديد من الأطراف المرتبطة بهذه الشركات، وهو ما قاد البحاا والجهات الحكومية لإجراء المزيد من الدراسات للبحاا عن أسباب هذه الانهيارات ومعالجة مسبباتها حرصاً منهم لمنع تكرارها في المستقبل.

وكانت نتائج هذه الدراسات تحتوي على جملة من الأسباب لعل أهمها فشل مزاولي مهنة المراجعة في اكتشاف العديد من الأخطار أو التواطؤ بعدم إنذار أصحاب المصالح بهذه الأخطار والتي ساهمت في حدوث هذه الانهيارات (خداش والسرطاوي، 2010). وقد ترتب على ذلك توجيه الانتقادات لمهنة المراجعة باعتبارها طرف أساسي تقوم عليه نظرية الوكالة وصمام فعال في كبح أو تسريع هذه الانهيارات، خاصة بعد القيام بالعديد من استطلاعات الرأي في أمريكا عقب انهيار شركة Enron وظهور قائمة "من تثق به؟" وتصنيف المراجعين في مرتبة رجال السياسة وبإعني السيارات المستعملة، بعد إن كانوا في السابق من أكثر الأشخاص ثقة واعتقاد 73% من الخاضعين للمسح بأن المراجعين الخارجيين يقومون بما يأمرهم به عملائهم حتى لو تطلب ذلك فساد استقلالهم (القشي، 2013).

وهو ما ولد الضغط المتزايد على مزاولي ومنظمي مهنة المراجعة والمهتمين بها لإجراء المزيد من الدراسات المتخصصة حول حقيقة هذه الانتقادات والافتراضات القائمة عليها والاستفادة من نتائجها في إرجاع الثقة للمهنة وإصدار المعايير والتشريعات التي تحافظ على مستوى الثقة والجودة المطلوبة منها في الواقع العملي.

وقد توصلت نتائج هذه الدراسات المتخصصة إلى أن انهيار عدة شركات فيما مضى نتج بسبب فشل عملية المراجعة نتيجة لفقدان استقلالية المراجع (أبو رياش، 2013) أو كفاءته في اكتشاف مخاطر المراجعة نتيجة لعدم تفهمه لقطاع العميل أو النشاط التابع له. وهذا ما أكد عليه المحامي

تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

الأمريكي (Amhawitz) عندما بين بأن زيادة عدد القضايا المرفوعة ضد شركات المراجعة في الآونة الأخيرة كان نتيجة لقبولهم مهام في مجالات لا يتوافر لديهم فيها التأهيل العلمي والتدريب الكافي للقيام بها (الخزدار، 2008).

ولذلك سعت عدد من الدول إلى إصدار بعض التشريعات الإضافية والتي تعمل على دعم استقلالية المراجع لزيادة كفاءة أدائه المهني، ولعل من أبرز هذه التشريعات إلزام الشركات محل المراجعة بتغيير مراجعيها الخارجيين بعد فترة معينة من الزمن على سبيل المثال لا الحصر كافة دول الاتحاد الأوروبي والصين والفلبين والهند وإندونيسيا والسعودية وقطر (محمود، 2015؛ Ewelt-Knauer et al, 2012)، وذلك استجابة للدراسات التي أوصت بهذا التغيير كوسيلة دعم إضافية لها العديد من المميزات، لعل أهمها زيادة ثقة المستثمرين خصوصاً وأصحاب المصالح عمومًا في استقلالية عمل المراجع وتقريره المهني، إضافة لمواجهة بعض المشاكل السابقة والتي أدت لهذه الانهيارات. وبالرغم من أن هذا الإجراء سيدعم في الغالب استقلالية المراجع بشكل كبير، إلا أنه قوبل بالرفض من العديد من الجهات المهنية والأكاديمية وذلك تماشيًا مع الحجة التي تشير إلى أن هذا التغيير سيزيد من فرص احتمال تعامل العميل مع مراجع بديل ليست لديه المعرفة الكافية ببيئة وتعاملات العميل مما يؤدي به للفشل في اكتشاف والتقرير عن مخاطر المراجعة.

ولذلك سعت هذه الدراسة إلى التعرف على وجهة نظر المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية أو بديوان المحاسبة الليبي حول تأثير التخصص القطاعي في نشاط محدد على كفاءة المراجع البديل في اكتشاف والتقرير عن مخاطر المراجعة، وذلك استجابة لدعوات المؤيدين لسياسة التغيير الدوري للمراجع ووجهة نظرهم التي تطالب بتطبيقها إلزاميًا على كافة عملاء المراجعة.

2. مشكلة البحث

إن تبني بعض الدول والتكتلات الدولية لإجراءات قانونية تلزم بضرورة التغيير الدوري للمراجع الخارجي بعد عدد معين من السنوات جاء كاستجابة للدراسات التي تنادي بهذا التغيير من أجل تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية: أولها دعم استقلالية المراجع، وثانيها تنمية الحصة السوقية لبعض الشركات المحلية والصغيرة والتي يمارس من خلالها المراجع المهنة، أما ثالثها فهو إلقاء نظرة متجددة على العميل.

إلا أن البعض مازال يدعو إلى التشكيك في فعالية هذه الإجراءات بناءً على النتائج التي توصلت إليها بعض الدراسات (ينظر على سبيل المثال: Kown et al, 2010؛ Cameran et al, 2009)، المهمة بالزامية التغيير الدوري للمراجع، حيث يستند معارضو تقييد فترة التعامل على حجة رئيسة تتمثل في ضعف المعرفة التي تكون متوفرة عن أنشطة وبيئة النشاط التي يعمل فيها عميل المراجعة لدى المراجع البديل، وبما يؤدي لعدم قدرته على اكتشاف الأخطاء والغش ودقة تحديده لإجراء اختبارات الالتزام ومراجعة تقديرات الإدارة مما يؤدي بالضرورة إلى انخفاض جودة عملية المراجعة أو إلى فشلها.

وأن هذه المعرفة لا يكتسبها المراجع إلا من خلال طول فترة التعامل مع الشركة محل المراجعة خاصة في ظل التنوع الكبير لأنشطة هذه الشركات والقطاعات التي تعمل فيها، وكذلك زيادة المعايير المتخصصة لكل نشاط أو قطاع على حدة (الحداد، 2008)، وفي ذات السياق أوضحت دراسة (خرواط و أبو الطويرات، 2013) أن حدوث الفشل في عملية المراجعة قد يكون بسبب عدم تفهم المراجع وإلمامه ببيئة ونشاط عميل المراجعة ومعاملاته، مما يؤدي به إلى الفشل في اكتشاف والتبليغ عن أية مخاطر تحتويها القوائم المالية للعميل.

أما الحجة الثانية لمعارضو إلزامية التغيير فتتمثل في أن المراجع الحالي سيكون عازلاً عن استثمار موارده وطاقاته في التعرف على بيئة وأنظمة الشركة العميلة عندما يكون هنالك تغيير إلزامي للمراجع أو قد يفقد الاهتمام بالشركة محل المراجعة في السنوات الأخيرة من فترة تعامله؛ ويرجع ذلك إلى أن المراجع الحالي غير المتخصص والذي يقترب موعد تغييره لن يجد الحافز الكافي لاستثمار وتطوير قدراته أو قدرات فريقه في التطورات الحاصلة ببيئة ونشاط العميل في السنوات الأخيرة من تعامله؛ لأنه يعلم مسبقاً بحدود بقائه كمراجع للعميل في هذا النشاط، وهو ما سيؤدي للحد من قدرة المراجع وأعضاء الفريق التابع له على اكتشاف والتبليغ عن أية مخاطر لعملية المراجعة، خاصة إذا كان لا يوجد لديه عميل آخر بنفس النشاط.

ومن هنا تبرز المشكلة الرئيسية للدراسة والتي اعتمدت في مضمونها على أهم الحجج التي أرتكز عليها كل طرف، حيث أن إلزامية التغيير الدوري تزيد من استقلالية المراجع وتدفعه للتبليغ عن أية مخاطر قام باكتشافها أثناء عملية المراجعة نتيجة لعلمه مسبقاً بعدم قدرته على الاحتفاظ طويلاً بالعميل، إلا أنها في ذات الوقت تؤدي إلى خلق مشكلة فشل عملية المراجعة الناتجة عن زيادة احتمالية عدم قدرة المراجع البديل على اكتشاف وتحديد مخاطر المراجعة والتي تتكون من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف بسبب محدودية فترة التعامل وعدم فهمه لبيئة العميل في السنوات الأولى من التعامل، أو تكون نتيجة لفقدان اهتمام المراجع بالتطورات الحديثة

تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

في بيئة العمل بالسنوات الأخيرة للتعامل؛ بسبب تنوع العملاء في نشاطات مختلفة، وبما يؤدي إلى تنوع سلة مخاطر التقاضي بالنسبة للمراجع.

ولتجنب هذه المشكلة جاء مدخل التخصص القطاعي للمراجع البديل كأحد المداخل التي أثبتت العديد من الدراسات السابقة (موسى و افتوحة، 2016؛ الزواوي والشاوش، 2015) قدرته الفعالة في تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة. ومن هنا انطلقت فكرة الدراسة والتي اختلفت عن الدراسات السابقة في أنها جاءت لمعرفة وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالبيئة الليبية في مدى تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على هذه المشكلة بينما الدراسات السابقة اقتصر على معرفة تأثير التخصص القطاعي على مخاطر المراجعة ولكنها لم تتطرق لمدى تأثيره على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي وبالتالي تم طرح التساؤل الآتي:

هل يوجد تأثير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي؟

وللإجابة بدقة على التساؤل الرئيس لمشكلة الدراسة تم تجزئته إلى التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل يوجد تأثير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم الخطر الطبيعي في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي؟
- هل يوجد تأثير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم خطر الرقابة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي؟
- هل يوجد تأثير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقدير خطر الاكتشاف في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي؟

3. فرضية البحث

لتحقيق أهداف الدراسة تم وضع فرضية رئيسة وثلاثة فرضيات فرعية مشتقة منها، وهي:

الفرضية الرئيسية: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي".

الفرضية الفرعية الأولى: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم الخطر الطبيعي في ظل التغيير الدوري للمراجع الخارجي".

الفرضية الفرعية الثانية: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم خطر الرقابة في ظل التغيير الدوري للمراجع الخارجي".

الفرضية الفرعية الثالثة: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي للمراجع على تقدير خطر الاكتشاف في ظل التغيير الدوري للمراجع الخارجي".

4. هدف البحث

يمكن حصر أهم الأهداف التي تسعى الدراسة لتحقيقها في النقاط الآتية:

تهدف الدراسة بشكل عام إلى معرفة ما إذا كان هنالك تأثير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة في مكاتب المراجعة الخارجية أو من خلال المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي. كذلك توضيح تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل في قطاع أو نشاط معين في اكتشاف والتقرير عن مخاطر المراجعة (الخطر الطبيعي - خطر الرقابة - خطر الاكتشاف) وبما يؤدي للحد من فشل عملية المراجعة في السنوات الأولى أو الأخيرة من التعامل، نتيجة لعدم فهم المراجع البديل لخصوصية نشاط بعينه في السنوات الأولى من التعامل أو بسبب فقدان الاهتمام به عند اقتراب موعد مغادرته.

5. أهمية البحث

من خلال العرض السابق لمشكلة الدراسة فإن أهميتها تتلخص في الآتي:

- تبرز أهمية الدراسة في كونها تأتي مكملة للدراسات والتقارير المهمة بإلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي حول العالم، خاصة بعد إثارة هذه القضية من جديد في الأوساط البحثية بعد اعتماد كثير من الدول والتكتلات الدولية لإلزامية التغيير ولعل آخرها دول الاتحاد الأوروبي، كما أنها تعتبر من الدراسات الحديثة التي تربط ما بين التخصص القطاعي للمراجع البديل باعتبارها مدخلاً مهماً في تحديد واكتشاف مخاطر المراجعة وبين دعم الاستقلالية اللازمة للتبليغ عن هذه المخاطر والمتمثلة في التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.
- تسهم الدراسة في توجيه أنظار الباحث وصناع السياسات والهيئات ذات العلاقة بالمهنة لإجراء المزيد من الدراسات حول هذا الموضوع وبما يسقط الضوء على إيجابيات التخصص القطاعي في تقليل مشكلة عدم تفهم المراجع البديل لبيئة وأنشطة العميل في السنوات الأولى لعملية

المراجعة وبما يؤدي به إلى عدم الاكتشاف والتبليغ عن مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي، وهو ما يشكل إضافة مهمة لإثراء فكر المراجعة بشكل عام.

- يؤمل أن تسهم النتائج والتوصيات التي تشير إليها الدراسة في دفع المراجعين الخارجيين إلى الاهتمام بالتخصص القطاعي للمراجع الخارجي، وذلك من أجل رفع مستوى جودة وقيمة خدمات المراجعة.

الإطار النظري للبحث

6. نبذة تاريخية عن التغيير الطوعي للمراجع الخارجي

ظهر أول اقتراح بضرورة إلزام عملاء المراجعة بتغيير مراجعهم الخارجيين في سنة 1939م وذلك للحد من التلاعب الذي حدث في حسابات شركة "Mckesson & Robbins" والذي مثل حدثاً كبيراً وهاماً لفشل مهنة المراجعة في تلك الفترة (جربوع، 2008)، إلا أن ذلك الاقتراح أو السياسة ظل لفترة طويلة حبيس النقاش ولم يتم تطبيقه فعلياً إلا في النصف الأخير من القرن الماضي. ولقد أوضحت دراسة كلاً من (Zeff, 2003؛ ابو رياش، 2013) أن تاريخ تطبيق التغيير الطوعي للمراجع الخارجي ومن غير إلزام كانت الرائدة به الشركة الأمريكية المعروفة باسم "Du Pont" والتي كانت تغير مراجعها الخارجيين كل فترة زمنية معينة وذلك اقتناعاً منها بأن التغيير الدوري للمراجع الخارجي سيظهر الصورة الكاملة لوضع الشركة ويبعث الموثوقية في سجلات وحسابات الشركة بسبب زيادة نزعة الشك المهني عند المراجع البديل، واختلاف استراتيجية المراجعة وكذلك المساهمة في زيادة قدرة المراجع لإبداء رأي فني محايد عن الوضع المالي للشركة والتبليغ عن أية مخاطر قد تم اكتشافها؛ نتيجة لتوفر الاستقلالية للمراجع البديل في كافة مراحل المراجعة وبما يُمكن من الحفاظ على استمرار شركة العميل ونموها.

هذا وطبقت الشركة سياسة التغيير الطوعي للمراجع وبشكل غير منتظم طوال الفترة من 1910 وحتى سنة 1954م (أي بما يعادل 44 سنة من عمر الشركة تقريباً) حيث تعاقب تسعة مراجعين على مراجعة الشركة خلال الفترة المذكورة. كما تراوحت فترة التعامل مع المراجع الواحد ما بين سنة إلى تسعة سنوات متتالية، إلا أنه في سنة 1954م اتخذت شركة "Du Pont" قرارها بالتوقف عن تطبيق هذه السياسة المميزة ورأت أنه من المفيد الاستمرار وبشكل دائم مع شركة Price Waterhouse Company كمراجع خارجي، ويرجع ذلك للجهود الكبيرة من هذه الأخيرة في مراجعة التعاملات الدولية لشركة "Du Pont" والتي تميزت بالضخامة والانتشار والتعقيد (أبو رياش، 2013).

7. مفهوم إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

يمكن التمييز بين التغيير الطوعي والإلزامي للمراجع الخارجي وذلك بوجود قوانين أو لوائح تنظيمية من جهات خارجية تلزم عملاء المراجعة بتغيير مراجعهم الخارجيين بعد فترة معينة من السنوات، أما التغيير الطوعي للمراجع فهو اتخاذ قرار من قبل الجمعية العمومية للعميل بعدم الاستمرار في التعامل مع المراجع الحالي ودون تحديد فترة زمنية معينة، أي أن عملية التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي تستند على عوامل خارجية ليست بيد الشركة (عميل المراجعة) أما التغيير الطوعي للمراجع فيستند على عوامل داخلية بيد الشركة (عميل المراجعة). ويقصد بالإلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي هو قيام "المنشآت والشركات بتغيير مراجعها بعد قضائهم مدة زمنية في العمل لديها وتختلف تلك المدة الزمنية من بلد لآخر حسب سياسة التغيير التي يتبناها البلد" (أبورياش، 2013، ص 51)، كما يقصد بها أيضاً "وجود قانون أو تشريع يتم بموجبه اتخاذ الجمعية العمومية للشركة قراراً بإنهاء العلاقة التعاقدية مع المراجع الحالي واختيار مراجع آخر بديلاً عنه بالرغم من قيامه بمهامه على أكمل وجه" (سليمان، 2017، ص 19).

7. الحجج المؤيدة والمعارضة لإلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

إن موضوع إلزامية تغيير المراجع الخارجي لم يكن وليد هذا العقد بل كان مثار نقاش عالمي يمتد إلى ما يقارب الخمسة عقود سابقة (Khasharmeh & Said, 2014)، إلا أن وتيرة هذا النقاش تزداد بمرور الوقت وتكون فيها أكثر حدة عند بروز فضائح مالية أو وجود أية إجراءات جديدة ستتخذ من صناع ومنظمي المهنة في العالم، وإن هذا الزخم العالمي حول هذا الموضوع يدل على أهميته المؤثرة في المهنة، وفيما يلي عرض مختصر للحجج المؤيدة والمعارضة لإلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي:

1.7 الحجج المعارضة لإلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

يشكك البعض في جدوى إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي بناءً على النتائج التي توصلت إليها بعض الدراسات والتقارير المهمة بإلزامية التغيير الدوري للمراجع، حيث يستند معارضو إلزامية التغيير على بعض الحجج والتي كان من أبرزها خسارة المعرفة المتراكمة للمراجع السابق والناشئة عن طول فترة التعامل مع عميله، نتيجة لإلزامية التغيير (Harris & Whisenant, 2012)، وبما يؤدي إلى تعيين مراجع بديل ليست لديه الخبرة والدراية الكافية لاكتشاف والتبليغ عن مخاطر المراجعة، وهو ما دعمته دراسة منظمة الأغذية والزراعة التابعة للأمم المتحدة، عندما

أكدت على وجود دلائل مهمة تفيد بحدوث القسم الأكبر لحالات فشل عملية المراجعة أثناء السنة الأولى والثانية من تولي أية مهمة جديدة للمراجعة (FAO، 2004) وهذا الفشل لعملية المراجعة في السنوات الأولى يعزى إلى عدم تفهم المراجع البديل لبيئة ونشاط العميل، خاصة في ظل التنوع الكبير للأنشطة وتطور الأنظمة الإلكترونية والقوانين المنظمة لكل نشاط، وكذلك التوجه نحو إصدار معايير مهنية متخصصة لكل قطاع على حدة وهو ما يعني صعوبة إمام المراجع البديل والفريق التابع له بكل القطاعات والمهام والمسؤوليات الناتجة عن هذا التغيير. وهذا ما ساقه أيضاً المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عندما بين أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لا يحقق المصلحة العامة التي يهدف لها، لأنه يحد أو يحجم من قدرة المراجع على أن يكون ويحافظ على الخبرة العميقة والمتراكمة عن العميل وظروف عمله وبيئة الأنشطة التي ينتمي لها والتي تعد ضرورية للاكتشاف المبكر للمشاكل والمخاطر التي تهدد العمل وحلها (AICPA, 1992).

1.7. الحجج المعارضة لإلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

إن سياسة إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي لها العديد من المناصرين والذين يدافعون عنها وبشدة من خلال نتائج دراسات وتقارير وأبحاث المنظمات والأكاديميين والمهتمين بها (على سبيل المثال: Hussey & Lan, 2001؛ جربوع، 2008؛ Harris & Whisenant, 2012؛ أبورياش، 2013؛ مشتهي، 2014) والتي أثبتت فعاليتها في الحد من بعض الآثار غير المقصودة والضارة بالمهنة. حيث يركز مدافعي أو مناصري التغيير على حجة رئيسة مفادها أن طول فترة التعامل بين المراجع وعميله تؤدي إلى تكوين وتطوير العلاقات الشخصية والمادية غير الطبيعية بين الطرفين وهو ما قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجع الذهنية والظاهرية، وبما يؤدي إلى التأثير في رأيه المهني، ويمكن إرجاع ذلك إلى سببين:

السبب الأول: إن طول فترة التعامل تؤدي إلى تقليل مقاومة المراجع لضغوط الإدارة حول الموافقة على سياسة معينة غير شائعة أو مرغوبة لثقتة بالعمل (تهديد المصلحة الشخصية) أو لعدم تعريض مسار العائد المادي الممنوح له على فترة طويلة من الزمن للخطر والذي قد يكون مصدر مهم لإيرادات المراجع وهو ما يعرف بتهديد التبعية الاقتصادية.

ويتناسب هذا مع أن تهديد العميل للمراجع بالفصل يكون منخفض نسبياً عندما تكون فترة التعامل طويلة المدى، ولعل ذلك يرجع إلى أن طول فترة التعامل تؤدي إلى تقليل حافز المراجع للقيام بواجباته المهنية ويكون أكثر ليونة واتفافاً مع العميل لثقتة به أو لعدم فقدان العائد المادي الذي تعود عليه (Harris & Whisenant, 2012 Cammeran et al, 2005)

السبب الثاني: إن فترة التعامل الطويلة تزيد من تأثير تهديد الألفة نتيجة لاعتماد المراجع وفريقه على الأغلب وبشكل ثابت نفس آلية وإجراءات المراجعة السابقة ودون تطويرها، وذلك لثقتهم النابعة من أنهم على علم تام بأنشطة ومعاملات وبيئة العمل ومستويات الخطر الموجودة لديه علاوة على ذلك عدم وضعهم لبرامج صارمة ومبتكرة لجمع أدلة أو قرائن أو دلائل كان قد تحقق منها المراجع في السنوات السابقة ولم يخضعها للتقييم في الفترة الحالية، وهو ما يعني عدم اكتشاف المراجع وفريقه لأيّة مخاطر لعملية المراجعة فشل في اكتشافها بالسابق أو أية مخاطر جديدة نتجت في الفترة الحالية.

8. مفهوم التخصص القطاعي

إن التخصص في اللغة هو كلمة مشتقة من الفعل خصص أي خصه بالشيء يخصه خصًا وخصوصًا وخصوصية، وأختصه أفرد به دون غيره، ويقال: أختص فلان بالأمر وتخصص له إذا انفرد، وخص غيره واختصه بغيره، وخصه بكذا: أعطاه شيئاً كثيراً (ابن منظور، د، ص 1173)، أما (Oxford dictionary, 2004, p720) نقلاً عن الشيباني وتوما، (2012: 105) فقد عرفه على أنه "الحاجة إلى معرفة خاصة وعميقة بموضوع معين أو فرع معين من المعرفة"، أما مفهوم التخصص من وجهة نظر الباحث في العلوم المعرفية الأخرى فيعرف على أنه المعرفة الكبيرة والإلمام الكافي بجميع النواحي لقطاع معين (موسى، 2017).

فالتخصص هو إلمام الشخص بالمعرفة والمهارة العلمية والعملية في نشاط محدد بذاته، مما يمكنه من أداء مهامه بطريقة كفؤة ومتميزة ودون الوقوع في أية أخطاء في الغالب، إضافة إلى أن الشخص المتخصص يتميز عن أقرانه غير المتخصصين بالتقاطه لأيّة معلومات جديدة في مجال نشاطه بطريقة أكفأ وأشمل وأسرع مما سيتيح له ملاحظة الفروق بين دقائق الأمور بطريقة أفضل (طروش، 2009)، وأن ذاكرة المتخصص في نشاط أو قطاع معين تتميز باحتوائها على تصورًا أكثر كمالاً وشمولية مقارنة بالشخص غير المتخصص، إضافة لامتلاك المتخصص حصيلة معرفية وفنية كبيرة من استراتيجيات اتخاذ القرار وأنسب الطرق لتنفيذ تلك الاستراتيجيات وهو ما يعطي للشخص المتخصص القدرة على الإبداع والتميز في مجال عمله.

أما في مجال المراجعة فقد تعددت تعريفات التخصص القطاعي بناءً على الزاوية التي ينظر إليه منها، بحيث عرّف فريق من الباحث المتخصص القطاعي من منظور شركات المراجعة الخارجية بشكل عام أما الفريق الآخر فقد عرفه من منظور المراجع الخارجي المزاوّل للمهنة في شركة المراجعة الواحدة.

1.8 منظور التخصص القطاعي لشركة المراجعة الخارجية

يقصد بالتخصص القطاعي في أبسط معانيه هو اكتفاء أو اقتصار شركة المراجعة على مراجعة العملاء الذين ينتمون لنفس النشاط أو القطاع (منصور، 2012) أو بشكل أكثر تحديداً يمكن شرح مفهوم التخصص القطاعي للشركة بأنها الشركة التي تقوم بتوجيه استثماراتها وتخصيص مواردها في خلق وتوليد المعرفة والخبرة والتقنية الملائمة والمتعلقة بقطاع معين بحيث يكون لها حصة جوهرية من سوق هذا القطاع مقارنة بالآخرين (عبد الرحمن، 2012).

2.8 منظور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي

عرف أحد الباحث التخصص القطاعي للمراجع بأنه "امتلاك كفاءة ومعرفة كبيرة ومهارة عالية في مجال معين، فهي تمثل المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة" (بلال وشيخي، 2020، ص 716) في حين يرى (المقطري وقريط و الاديمي، 2011، ص 413) بأن التخصص القطاعي هو عبارة عن "المعرفة المتعمقة في نشاط اقتصادي معين".

أما (طروش، 2009، ص 21) فيعرف المراجع المتخصص "بأنه التخصص في مراجعة نشاط اقتصادي معين بما يؤدي إلى تراكم الخبرات والمعارف عن النشاط في ذاكرة المراجع تجعله يتميز عن غيره من المراجعين غير المتخصصين في أداء مهام عملية المراجعة بكفاءة عالية". وفي ذات السياق يبين (عبد الرحمن، 2012، ص 146) أن المقصود بالتخصص القطاعي للمراجع هو "أن يتوافر لدى المراجع (أو مكتب المراجعة) الظروف الموضوعية- من آليات بحث وقواعد بيانات وقواعد خبرة أو معرفة -لأداء خدمات المراجعة لقطاع متخصص في نشاط وفقاً للتصنيف الدولي للأنشطة".

والجدير بالذكر أن هناك عدة وسائل وطرق للحصول على المعرفة المتخصصة سواء للمراجع أو لأعضاء الفريق التابع له، ولعل أهم هذه الوسائل هي عدد السنوات التي قام المراجع وفريقه بالمراجعة فيها لنشاط معين أو قيام المراجع وأعضاء الفريق التابع له بالتدريب والتأهيل والتعليم المستمر في نشاط معين، أو من خلال تقديم الخدمات الاستشارية في نشاط محدد أو من خلال المشاركة والتعاقد مع خبراء أو شركات مراجعة أخرى في نشاط معين (Meza, 2010)

الإطار العملي للبحث

تناول هذا الجزء من البحث وصفاً كاملاً، ومفصلاً لطريقة وإجراءات الدراسة التي قام بها الباحث لتنفيذ هذه الدراسة، وتعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة؛ لإجراء التحليل

الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

9. مدخل المراجعة على أساس الخطر

يعد مدخل المراجعة على أساس الخطر من أهم التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة، حيث يهدف أساسًا إلى تحقيق أقصى درجات الكفاءة والفعالية في أداء عملية المراجعة، وذلك من خلال تحديد أكثر المجالات حساسية لوجود الأخطاء الجوهرية بالقوائم والتقارير المالية ومن ثم اختيار أكثر إجراءات المراجعة ملاءمة لتطبيقها على تلك المجالات، وذلك لضمان عدم المبالغة أو التقصير في إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي في أداء مهمته. هذا ويقصد بالأخطاء الجوهرية بصفة عامة بأنها تلك الأخطاء التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية والتي إذا ما تم التعرف عليها أو اكتشافها من قبل متخذ القرار لكان هناك احتمالية أكبر لأن يتخذ قرار مغاير لما تم اتخاذه في السابق.

وتنشأ الأخطاء الجوهرية التي تكوّن مخاطر المراجعة حسب ما بينته المعايير الدولية من مصدرين رئيسيين وهما الأخطاء المقصودة (الغش) والأخطاء غير المقصودة (الخطأ العفوي) (التميمي، 2006) والعامل الذي يميز الخطأ المقصود عن الخطأ غير المقصود هو ما إذا كان الأجراء الأساسي الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود (IFAC, 2015) وتحدث الأخطاء المقصودة من قبل فرد أو أكثر من الإدارة أو الموظفين أو المكلفين بالحوكمة أو الأطراف الخارجية بغية الحصول على منفعة غير مشروعة أو غير قانونية، وتشمل في ذلك زيادة أو تخفيض مبالغ أو إفصاحات في البيانات المالية من أجل خداع وتضليل مستخدمي القوائم والتقارير المالية للعميل.

أما الأخطاء غير المقصودة أو العفوية فهي ارتكاب أخطاء عفوية تتم عن جهل أو قلة تأهيل أو خبرة من قبل أحد الموظفين العاملين في أحد المستويات الإدارية لمنشأة العميل والتي تؤثر في صحة ودقة المعلومات المالية التي يتم عرضها بهذه القوائم والتقارير المالية.

1.9 مفهوم مخاطر لمراجعة

تعرف مخاطر المراجعة حسب المعيار المراجعة الدولي رقم (400) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأى غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري" (IFAC, 2009: 19)، بينما يعرفها معيار المراجعة الأمريكي رقم (47) بأنها "الخطر الناتج عن فشل المراجع -دون أن يدري- في تعديل رأيه بشكل مناسب بخصوص قوائم مالية بها تحريفات جوهرية" (شريم وبركات، 2011: 171)، أما في

تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

معايير المراجعة المصرية فتعرف على أنها "خطر قيام المزاوّل بإصدار رأي غير مناسب وذلك بسبب وجود تحريف هام في المعلومات الخاصة بموضوع المهمة" (الهيئة العامة لسوق المال، 2008، ص 19).

2.9 مكونات المراجعة

يوجد إجماع كبير بين العديد من الهيئات والمنظمات القطاعية والجهات ذات العلاقة حول العالم على إن مكونات مخاطر المراجعة تتكون من ثلاثة عناصر رئيسة تتمثل في الآتي:

1.2.9 الخطر الطبيعي

ويطلق عليه البعض الخطر الضمني أو الموروث أو المتلازم أو المتأصل وأياً كانت هذه التسميات فإن جوهرها واحد، وقد أصدرت كل من المنظمات والهيئات والجهات ذات العلاقة العديد من التعريفات والتي قد تختلف في صيغتها إلا أنها تتفق من ناحية الجوهر، فقد عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC,1995) على إنه قابلية حدوث خطأ مادي معين يؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متجانسة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء أو في أرصدة أو مجموعات مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية فعالة.

وعرفته المعايير المصرية بأنه "مخاطر تعرض أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات بطبيعتها لتحريفات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها بأخطاء في أرصدة أو فئات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة" (الهيئة العامة لسوق المال، 2008: 20).

كما عرف أيضاً على أنه "احتمال وجود أخطاء مادية أو مخالفات يمكن أن تحدث في نظام معالجة البيانات الخاص بإعداد القوائم المالية، ومجال هذه الأخطار هي طبيعة نشاط العميل والخصائص المميزة لعمليات معينة وفاعلية النظام المحاسبي لدى العميل وكفاءة المحاسبين العاملين لديه" (الزواوي والشاوش، 2015: 134).

ومن خلال عرض التعريفات السابقة يمكن ملاحظة أنها اتفقت على أن الخطر الطبيعي هو احتمال وجود تحريف جوهري (مقصود أو غير مقصود) ومؤثر في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ويكون نتيجة لما يلي:

- طبيعة النشاط التي تنتمي إليه المنشأة محل المراجعة.
 - حساسية أو قابلية فئة معينة من المعاملات أو الحسابات أو الأرصدة لهذه التحريفات.
 - عدم وجود سياسات وإجراءات فعالة لنظام الرقابة الداخلية تمنع حدوثها.
- وعموماً يعد الخطر الطبيعي من أهم أنواع مكونات مخاطر المراجعة بسبب طبيعته الخاصة فهو خطر موروث أي موجود مسبقاً من عميل المراجعة، وبالتالي فلا يستطيع المراجع التحكم فيه أو تغييره عند قيامه بعملية المراجعة، وبالتالي عليه أن يولييه اهتماماً كبيراً في عملية التقييم لعملية

المراجعة لأن التقييم الدقيق والمناسب لهذا الخطر يعني الرفع من كفاءة وفعالية عملية المراجعة إلى مستويات أكبر (موسى و افتوحة، 2016؛ خلاط، 2012).

2.2.9 خطر الرقابة

أن ما يميز خطر الرقابة عن الخطر الطبيعي هو أن هذا النوع من المخاطر يكون داخلي بشكل كامل بحيث يرتبط بشكل كبير بقرارات الإدارة حول مدى رغبتها في دعم نظامها الداخلي للرقابة على عكس الخطر الطبيعي والذي يكون خليط مزدوج ما بين نوع نشاط العميل وبيئته الداخلية وبين خصوصية النشاط المنتمي إليه العميل وبيئته الخارجية، ولذلك هنالك العديد من الباحث يرون أن هنالك تداخل كبير بين مسببات الخطر الطبيعي ومسببات خطر أعمال العميل. أما وجه الشبه بين هذان النوعان (الخطر الطبيعي وخطر الرقابة) في أنه يطلق عليهما معاً خطر الشركة محل المراجعة (خطر العميل) أو "خطر الحدوث" وتعود سبب هذه التسمية لأنهما يمثلان وجود خطأ جوهري (مقصود أو غير مقصود) وهام قبل حدوث عملية المراجعة كما أنهما يرتبطان بشكل كامل بعميل المراجعة وبالتالي فإن دور المراجع الخارجي يكون منصباً بشكل رئيس على التقييم الدقيق لهما في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المطلوبة لتخفيض النوع الأخير من مكون مخاطر المراجعة -خطر الاكتشاف- (الجرد، 2013؛ خرواط وأبو الطويرات، 2013؛ الخطيب، 2012).

ويمكن تعريف خطر الرقابة في أبسط معانيه بأنه الخطر الناتج عن ضعف فعالية نظام الرقابة الداخلية وعدم قدرته على منع واكتشاف الأخطاء (ليبي وآخرون، 2017) كما يعرف أيضاً على أنه "قابلية حدوث خطأ جوهري في رصد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تندمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من دون أن تمنع أو تكتشف وتصحح في الوقت المناسب من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية" (IFAC, 1995, p23)، ويتشابه هذا التعريف مع التعريف الذي ساقه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والذي يعرفه على أنه "الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية" (نور وآخرون، 2007، ص 71).

3.2.9 خطر الاكتشاف

يمثل خطر الاكتشاف المكون الثالث والأخير من مكونات مخاطر المراجعة، ويعرف على أنه "خطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية وعدم قدرة المدقق على اكتشاف التحريف من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها رغم بذله للعناية القطاعية المعقولة" (IASCA, 2013, p 47)،

أما المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى فتعرف خطر الاكتشاف بأنه "مخاطر أن تعجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراقب عن اكتشاف أخطاء في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى" (الهيئة العامة لسوق المال، 2008، ص 20).

وفي ذات السياق يعرفه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) على أنه "الخطر الناتج من أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بمراجع الحسابات إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع آخر من العمليات" (نقلاً عن نور وآخرون، 2007، ص 72).

وتتشابه التعريفات السابقة للمنظمات المهنية مع التعريفات التي أوردها العديد من المهتمين بهذا الشأن، إذ تعرف إحدى الدراسات خطر الاكتشاف على أنه تلك "المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات" (ليبب وآخرون، 2017، ص 331) مما سبق يمكن ملاحظة عدم وجود اختلاف في تعريف خطر الاكتشاف بين أي من المنظمات المهنية والبحاث وإجماعهم على أن خطر الاكتشاف هو دالة لفعالية إجراءات المراجع، أي أنه يرتبط بشكل مباشر بإجراءات المراجع وهو ما يدل على قدرة المراجع على إدارة خطر الاكتشاف من خلال تحكمه في طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي يريد تطبيقها، فعلى سبيل المثال قد يخفض المراجع من نطاق إجراءات الاختبارات الجوهرية والتي تستخدم لجمع الأدلة والقرائن عن بنود أو حسابات معينة إذا ما تبين أن مستوى الخطر الطبيعي وخطر الرقابة منخفضين في هذه الحسابات أو البنود ويحدث العكس تماماً إذ قد يرفع المراجع من نطاق إجراءات اختباراته الجوهرية التي يستخدمها لجمع الأدلة والقرائن عن بنود أو حسابات معينة إذا كان مستوى الخطر الطبيعي وخطر الرقابة مرتفعين في هذه البنود أو الحسابات.

10. تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة

لغرض عرض وتحليل وتفسير تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة تم عرض هذه الجزئية حسب المكونات الرئيسية لمخاطر المراجعة وذلك كالآتي:

1.10 تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على الخطر الطبيعي

إن المستوى الفعلي للخطر الطبيعي لبعض الحسابات والمعاملات يكون مختلفاً بحسب طبيعة النشاط الذي ينتمي له عميل المراجعة وذلك لأن طبيعة وخصوصية النشاط ستحدد أهمية ونوع

ونطاق المسببات التي تكون لها قوة أكبر في التأثير على مستوى الخطر الفعلي الموجود في هذه المعاملات أو الحسابات لدى عميل المراجعة والتي من الممكن لنظام رقابته الداخلي في ذلك النشاط عدم منعها أو اكتشافها في الوقت المناسب.

وبالتالي فإن التخصص القطاعي للمراجع البديل سيلعب دوراً مفصلياً في التأثير على الخطر الطبيعي والملازم لنشاط معين، وذلك لأن المراجع البديل المتخصص سيأخذ بعين الاعتبار مسببات حدوث الخطر الطبيعي وأماكن تأثيرها في بعض الحسابات أو المعاملات وتوقيت حدوثها وحجم النطاق المتأثر بها والتي من المحتمل عدم منعها أو اكتشافها من قبل النظام الرقابي للعميل في نشاط معين (بسبب عدم حدوثها أو تكرارها في ذلك النشاط أو بسبب سهولة التلاعب بها أو نتيجة لتعقد وضخامة المعاملة أو بسبب القيود الذاتية في نظام الرقابة الداخلية للعميل في نشاط معين). ومن تم سيكون تقديره أقرب ما يكون للدقة من تقديرات المراجعين غير المتخصصين في ذلك النشاط (Low, 2004)، خاصة وأن الخطر الطبيعي يتكون من خليط من المؤثرات الداخلية والخارجية والتي تسبب في حدوث أخطاء جوهرية ومهمة يعجز نظام الرقابة الداخلية للعميل عن اكتشافها أو منعها في الوقت المناسب.

2.10 تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على خطر الرقابة

يتطلب تقييم خطر الرقابة من المراجع الخارجي الحصول على المعرفة الكافية والملاءمة لنظام الرقابة الداخلية للعميل، وذلك من أجل تحديد مدى كفاءة هذا النظام في منع أو اكتشاف أية تحريفات جوهرية قد حدثت نتيجة لبعض المؤثرات الداخلية أو الخارجية، إضافة لتحديد حجم وكمية وتوقيت الاختبارات اللازمة لتحديد درجة اعتماد المراجع عليه في منع الأخطاء، مع وجوب التنكير أنه لا يمكن للمراجع الاعتماد بشكل كامل على نظام الرقابة الداخلية للعميل في منع التحريفات (أي أن خطر الرقابة يساوي صفر) وذلك بسبب عدم وجود نظام رقابة داخلية فعال بشكل مثالي. ويمكن للمراجع الخارجي الحصول على هذه المعرفة المبدئية واللازمة والتي نصت عليها العديد من المعايير المهنية قبل الموافقة على أداء أية مهمة مراجعة أو بعدها والتي تعد هي الأساس في تقييم مخاطر المراجعة بصفة عامة والخطر الرقابي بصفة خاصة بإتباع إحدى الطريقتين التاليتين أو كلاهما معاً في حالة وجود الطريقة الثانية:

الطريقة الأولى: يتم ذلك من خلال الاتصال مع المراجع الذي يعد مسؤولاً عن عملية المراجعة في السنة السابقة، أو من خلال الاجتماعات التي يعقدها المراجع الخارجي مع لجنة المراجعة والمراجع الداخلي وباقي موظفي العميل بخصوص آلية وبيئة إجراءات الرقابة الداخلية والسياسات المحاسبية والرقابية المتبعة في أنظمتها أو من خلال استخدامه للإرشادات والأدلة التي تضعها بعض الجهات

المهنية مثل الأدلة التي يضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) كالمناهج الدراسية أو المجالات الدورية والمتخصصة بنشاط معين والتي تقوم بوضع بعض الإرشادات لتوضيح إشارات الخطر في النظم المحاسبية والرقابية بقطاع معين، أو من خلال ملفات التسليم والاستلام بين المراجعين والتي توضح الاستنتاجات حول نقاط الضعف في الأنظمة المحاسبية والرقابية وأية مجالات خطر قد تصاحبها.

الطريقة الثانية: تتمثل في حصول المراجع على هذه المعرفة بنظم الرقابة الداخلية للعميل من خلال التخصص القطاعي للمراجع، حيث أن طبيعة وبيئة هذه النظم المحاسبية والرقابية تكون متشابهة إلى حد ما بين عملاء النشاط الواحد، وهو ما سيعطي المراجع نظرة متخصصة في عموميات عمل هذه النظم وأهم النقاط الرقابية التي يجب أن يتسم بها أي نظام رقابي داخل هذا النشاط، إضافة إلى إحاطة المراجع المتخصص بأهم إشارات الخطر التي يمكن أن تؤثر في مدى اعتماده على النظم الرقابية في اكتشاف ومنع ومعالجة التحريفات والأخطاء الجوهرية والمؤثرة في عدالة القوائم المالية.

وبالتالي فإن هذا الكم الكبير من المعلومات المتوفر لدى المراجع البديل والمتخصص سيسهل عليه إجراءات دراسة نظم الرقابة الداخلية وهو ما يترتب عليه ارتفاع درجة دقة التقييم لخطر الرقابة على نحو أفضل من غيره من المراجعين غير المتخصصين بسبب تكرار عملية المراجعة في نشاط محدد مما أكسبه المعرفة المتخصصة واللازمة للتركيز على البنود والعناصر والمؤثرات التي من الممكن لنظام الرقابة الداخلية في نشاط معين عدم اكتشافها إما بسبب سهولة التلاعب بها أو نتيجة لتعقد وضخامة المعاملة أو بسبب عدم تكرارها في ذلك نشاط.

وعليه فإن التخصص القطاعي يمكن المراجع من تكوين صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر إحكامًا في النشاط المتخصص به (المقطري وآخرون، 2011) نتيجة لإمكانية توفير المعلومات بشكل أكثر يسراً عن خصائص النظام الرقابي الفعال في النشاط الذي اختار العمل فيه. ويتناسب هذا مع النتيجة التي عرضتها دراسة (الفرجاني، 2007) حينما أفادت بأن التخصص سيسهم في رفع قدرة المراجع على تقييم إجراءات الرقابة، وعلى أية أخطار أو انتهاكات لإدارة العميل لنظم الرقابة الداخلية بسبب سهولة الحصول على المعلومات عن سمعة واستقامة ونزاهة إدارة العميل في القطاع المستهدف. إضافة لتحديد حجم وكمية وتوقيت ونطاق الاختبارات اللازمة والملاءمة للحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء بسبب هذه المعرفة العميقة عن النشاط الذي ينتمي إليه عملائه وهو ما ينعكس إيجاباً على تخفيض مخاطر المراجعة إلى حدودها الدنيا.

3.10 تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على خطر الاكتشاف

يكون تأثير التخصص القطاعي للمراجع الخارجي عند حده الأقصى عندما يتعلق الأمر بخطر الاكتشاف وذلك لأن هذا النوع من المخاطر يرتبط مباشرة بالجهد المبذول من قبل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتعتبر كل من إجراءات المراجعة التحليلية واستخدام أسلوب المعاينة في المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في خطر الاكتشاف. وبالتالي فإن هذا يعني مقدرة المراجع على التحكم والسيطرة عليه عند القيام بعملية المراجعة إذا ما تم التقييم الدقيق والمناسب للخطر الطبيعي وخطر الرقابة لأن مستوى خطر الاكتشاف يرتبط عكسياً بهما نتيجة وجود علاقة التبعية بينهم، هذا ويجمع العديد من البحوث على أن خطر الاكتشاف ينشأ نتيجة لأحد المسببات التالية أو لمزيج منها (الزاوي والشاوش، 2015؛ على وخالد، 2015؛ موسى وافتوحة، 2016):

- قيام المراجع باستخدام أسلوب الفحص الاختباري.
- استخدام المراجع لإجراءات مراجعة غير ملائمة لاكتشاف التحريفات.
- استخدام المراجع لإجراءات غير سليمة في وقت معين في اكتشاف التحريفات الجوهرية.
- التفسير الخاطئ من قبل المراجع لنتائج إجراءاته التي استخدمها في عملية المراجعة.
- عدم وجود الخبرة والكفاءة الملائمة للمراجع الخارجي، وعدم تخصيصه للموارد والإمكانات الملائمة لعملية المراجعة.

وبالتالي فإن التخصص القطاعي سيعمل على تقنين العوامل الخمس الأخيرة المسببة لخطر الاكتشاف؛ نتيجة لأن استخدام المراجع لإجراءات غير ملائمة بطبيعة أو بنطاق أو بتوقيت الاختبار يكون نتيجة لعدم تفهم المراجع لطبيعة وخصائص العمل والنشاط المنتمي له ويمكن تأكيد هذا من خلال تشديد المعايير الدولية على ضرورة فهم وإدراك المراجع للبيئة التي ينتمي لها العمل، وذلك لما لها من تأثير كبير في الرفع من جودة عملية المراجعة.

الإطار العملي

11 منهجية البحث

تناول هذا الجزء من الدراسة عرض أداة الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة ومن ثم الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات، وأخيراً اختبار الفرضيات للوصول إلى نتائج وتوصيات الدراسة.

1.11 أداة الدراسة

تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، إذ تم مراجعة الأدب المتصل من أجل بناء فقرات الاستبانة لكل فرضية فرعية على حدة، بعد ذلك تمت عملية مراجعتها وتنقيحها واعتمادها. ولتحقيق أهداف الدراسة من خلال تحليل البيانات التي تم تجميعها، استخدمت الدراسة عدد من

تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.23) وفق الآتي:

- تم ترميز البيانات وإدخالها إلى الحاسب الآلي حسب مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والحدود العليا) المستخدمة في الدراسة، تم حساب المدى $4=(1-5)$ ، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفترة أي $0.8=(5/4)$ ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد صحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا.
- استخدم المتوسط الحسابي (Mean) وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات عينة الدراسة عن كل فقرة من فقرات متغيرات الدراسة، كما يفيد أيضًا في ترتيب الفقرات حسب أهميتها وفقًا لأعلى متوسط حسابي.
- استخدم الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى تشتت إجابات أفراد الدراسة عن كل فقرة من فقرات متغيرات الدراسة عن متوسطه الحسابي، ويلاحظ أنه كلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الإجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كانت قيمة الانحراف المعياري واحد صحيح فأعلى فمعناه عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).
- استخدم اختبار T لمتوسط عينة واحدة (One Simple Test) لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

11. 2 مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين القانونيين الليبيين المسجلين بنقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين الذين يمارسون المهنة في الوقت الحالي، إضافة إلى المراجعين العاملين بالإدارة العامة بديوان المحاسبة الليبي- طرابلس، أما عينة الدراسة فقد اقتصر على عينة عشوائية من المراجعين القانونيين المشتغلين بالمنطقة الغربية وعينة عشوائية من المراجعين العاملين بالإدارة العامة بديوان المحاسبة الليبي - طرابلس، حيث حالت الظروف التي تمر بها البلاد حاليًا دون تضمين المراجعين بالمناطق الأخرى لعينة الدراسة، وبلغت عينة الدراسة (49) مراجع موزعة بين المراجعين القانونيين الممارسين للمهنة لسنة 2021م من خلال مكاتب المراجعة الخارجية إضافة لمراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

10. 1. 3 اختبارات الصدق والصلاحية:

الصدق من وجهة المحكمين: تم عرض الاستبانة على عدد (3) من المحكمين من ذوي الاختصاص، من أجل التأكد من سلامة الصياغة اللغوية للاستبانة، ووضوح تعليمات الاستبانة، وانتماء الفقرات لأبعاد الاستبانة، ومدى صلاحية هذه الأداة لقياس الأهداف المرتبطة بهذه الدراسة، وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

صدق المقياس:**أولاً: الصدق البنائي Structure Validity:**

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، ويبين جدول (2) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضع لقياسه.

جدول رقم (2) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

الرقم	المجال	معامل سبيرمان للارتباط	القيمة الإحصائية (SIG.)
1.	أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية	.697**	.000
2.	دور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية	.914**	.000
3.	دور ممارسة التحفظ المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة	.874**	.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

يتبين من الجدول السابق أن محاور الاستبانة تتمتع بمعاملات صدق دالة إحصائياً، وتفي بأغراض الدراسة.

الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة، والدرجة الكلية للمجال نفسه، وذلك وفق الآتي:

جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات " الاستبانة " والدرجة الكلية للمجال

م.	معامل الارتباط	م.	معامل الارتباط	م.	معامل الارتباط
1	.403*	1	.668**	1	.707**
2	.474**	2	.558**	2	.740**
3	.540**	3	.637**	3	.703**
4	.540**	4	.881**	4	.628**
5	.507**	5	.695**	5	.650**
6	.646**	6	.467**	6	.759**
7	.508**	7	.854**	7	.616**
8	.693**	8	.821**	8	.437*
9	.536**	9	.726**	9	.586**
		10	.816**		

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.01)$.

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

من الجدول السابق تبين أن: معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال والدرجة الكلية للمجال التي تنتمي إليه الفقرة، دالة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ، وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

ثبات أداة الدراسة: نعني بثبات أداة الدراسة: أن الأداة تعطي نفس النتائج تقريباً لو طبقت مرة أخرى على نفس المجموعة من الأفراد؛ أي أن النتائج لا تتغير، تحت نفس الظروف والشروط، يعني أن هناك استقرار في نتائج الاستبانة، وعدم تغييرها بشكل كبير، وقد تم التأكد من ثبات الاستبانة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي في جدول (4).

جدول (4) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

المجال	الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة في الشركات الفلسطينية	9	0.684	0.827
دور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية	10	0.895	0.946
دور ممارسة التحفظ المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة	9	0.825	0.908
جميع المجالات معاً	28	0.943	0.971

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4)، أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل مجال من مجالات الدراسة، وكذلك لجميع فقرات الاستبانة، وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال من مجالات الدراسة، ولجميع فقرات الاستبانة، وهو يعد بمثابة الحد الأقصى لما يمكن أن يصل إليه معامل صدق الاختبار، وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال احصائياً، وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة، وصلاحه لتكون أداة قياس مناسبة وفعالة لتحليل النتائج، والإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها بثقة.

اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولموجوروف-سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، حيث تبين أن قيمة الاختبار تساوي (0.582)، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي (0.887)، لجميع مجالات الدراسة، وبذلك فإن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

4.1.10 الأساليب الإحصائية المستخدمة في وصف وتحليل البيانات:

للإجابة على أسئلة الدراسة قام الباحث باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية للإجابة على أسئلة الدراسة قام الباحث باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for the Social Sciences؛ لتفريغ وتحليل البيانات من واقع الاستبانة؛ حيث تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية، وهي: (النسب المئوية والتكرارات، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، معامل ارتباط بيرسون، معادلة ألفا كرونباخ، واختبار كولموجوروف-سمرنوف، اختبار T-Test في حالة عينة واحدة، T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test)، اختبار (One-Way ANOVA) في إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة للدراسة.

وقد تم استخدام درجة ثقة (95%) في اختبار كل الفروض الإحصائية للدراسة، بما يعني أن احتمال الخطأ يساوي (5%)، وهي النسبة المناسبة لطبيعة الدراسة.

11. اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة

نتائج الفرضية الرئيسية الأولى: تنص الفرضية على ما يلي:

الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي والتكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية.

تمت الإجابة على هذه الفرضية باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي ثلاثة أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (6) تحليل محاور وفقرات ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التكاليف الضريبية في الشركات

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "SIG."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	أثر ممارسة المحاسبي على المترتبة في الشركات الفلسطينية	3.66	0.41	13.879	.000	73.27	3	مرتفعة
2	دور ممارسة المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية	4.01	0.63	13.664	.000	80.22	1	مرتفعة
3	دور ممارسة المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة لجميع المجالات معاً	3.94	0.39	20.516	.000	78.86	2	مرتفعة
		3.88	0.41	18.043	.000	77.51		مرتفعة

*المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$

وقد تبين من الجدول السابق أنّ: قد حصل المجال الثاني " دور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية"، على أعلى درجة موافقة بنسبة (80.22%) وهو بدرجة موافقة (مرتفعة)، بينما حصل المجال الأول " أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية"، على أقل درجة موافقة بنسبة (73.27%)، وهو بدرجة (متوسطة) أنّ المتوسط الحسابي لجميع فقرات أبعاد ممارسة التحفظ المحاسبي وأثره على التكاليف الضريبية في الشركات الفلسطينية يساوي (3.88)، وجاء بوزن نسبي (77.51%) وقيمة الاختبار (18.04) وأنّ القيمة الإحصائية (Sig.) تساوي 0.000. ويستدل من النتائج السابقة على أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على فقرات أبعاد ممارسة التحفظ المحاسبي على ضريبة الدخل في الشركات الفلسطينية بشكل عام.

الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي وبين مبلغ الضريبة المترتبة على الشركات الفلسطينية، تمت الإجابة على هذا السؤال باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي ثلاثة أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (7) فقرات محور أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي للحد من المبالغة في تقدير الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية.	3.917	0.645	12.07	.000	78.333	3	مرتفعة
2	عدم استخدام التحفظ المحاسبي يعمل على إعطاء معدي القوائم المالية مجال للتلاعب في هذه القوائم لتخفيض الدخل ومن ثم تخفيض الضريبة المترتبة..	3.944	0.902	8.88	.000	78.889	2	مرتفعة
3	يحد التحفظ المحاسبي من إمكانية المبالغة أو التقليل في تقدير الأصول	4.069	0.678	13.38	.000	81.389	1	مرتفعة
4	تقوم الإدارة بإعادة تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة لغايات ضريبية.	3.750	1.071	5.94	.000	75.000	6	مرتفعة
5	تقوم الادارة بحساب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة.	3.778	1.091	6.05	.000	75.556	5	مرتفعة
6	ترحل الاصول المالية بالقيم العادلة والتي هي أقل من التكلفة ولكن يتم اجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة	3.611	0.928	5.59	.000	72.222	9	مرتفعة
7	يعترف بتكاليف البحث كمصروف في الفترة المالية التي يتم انفاقها فيه.	3.917	0.835	9.32	.000	78.333	3	متوسطة
8	التحفظ المحاسبي يحد من امكانية تخفيض قيمة الضريبة للشركات	3.694	0.944	6.24	.000	73.889	8	مرتفعة
9	التحفظ المحاسبي يعمل على انتاج قوائم مالية ذات جودة عالية يمكن الاعتماد عليها عند التحاسب الضريبي.	3.750	1.004	6.34	.000	75.000	6	مرتفعة
	المحور ككل	3.663	0.406	13.88	.000	73.269		مرتفعة

وقد تبين من الجدول السابق أنَّ: المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "يحد التحفظ المحاسبي من إمكانية المبالغة أو التقليل في تقدير الأصول" يساوي (4.07) الدرجة الكلاسيكية من (5) ؛ أي أنَّ المتوسط الحسابي النسبي (81.389%)، قيمة الاختبار (13.38)، وأنَّ القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 ؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنَّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة،

وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

المتوسط الحسابي للفقرة السادسة: "ترحل الاصول المالية بالقيم العادلة والتي هي أقل من التكلفة، ولكن يتم اجراء تعديل مماثل لغايات الضريبة"، يساوي (3.611) الدرجة الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (72.22%)، قيمة الاختبار (5.59) وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 ؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

بشكل عام يمكن القول بأنّ المتوسط الحسابي يساوي (3.663)، وأنّ المتوسط الحسابي النسبي يساوي (73.27%)، قيمة الاختبار (13.88)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 ؛ لذلك يعتبر مجال "أثر لممارسة التحفظ المحاسبي على الضريبة المترتبة في الشركات الفلسطينية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال بشكل عام في الشركات الفلسطينية، وهذه النتيجة تتوافق مع نتيجة دراسة (صماري وآخرون 2019) والتي توصلت إلى أن الشركات يمكن أن تستخدم التحفظ المحاسبي كوسيلة لتقليل الأعباء الضريبية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي وبين التخطيط الضريبي في الشركات الفلسطينية، تمت الإجابة على هذا السؤال باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، واختبار T، لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي ثلاثة أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (8) محور ممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند المقارنة بين شراء الأصول أو استئجارها وأيهما أفضل من الناحية الضريبية.	4.06	0.77	11.68	.000	81.11	3	مرتفعة
2	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند المقارنة بين طرق البيع النقدي أو البيع بالتقسيط طويل الأجل.	4.07	0.88	10.34	.000	81.39	2	مرتفعة
3	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطيات القانونية والاختيارية.	3.88	0.90	8.22	.000	77.50	9	مرتفعة
4	يتم استخدام التخطيط الضريبي عند الحاجة لشراء الأصول هل يتم شراؤها من خلال القروض أو الاستئجار أو التأجير التمويلي.	3.81	1.02	6.73	.000	76.11		مرتفعة
5	يتم استخدام التخطيط الضريبي من خلال إعادة تبويب مصروف المرتبات وما في حكمها ومكافآت مجلس الإدارة وبدلاتها لتحقيق وفورات ضريبية.	3.90	0.98	7.81	.000	78.06	8	مرتفعة
6	يتم الاستفادة من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية.	4.04	0.85	10.44	.000	80.83	4	مرتفعة
7	استخدام بنود تكلفة يتم خصمها من الأرباح بدلاً من بنود لا تعد تكلفة مثل التمويل بالاقتراض بدلاً من التمويل الذاتي.	3.97	0.87	9.46	.000	79.44	5	مرتفعة
8	يتم التحفظ المحاسبي عند اختيار الأسلوب المحاسبي المناسب عند تقييم المخزون لغرض التخطيط الضريبي.	3.93	0.98	8.03	.000	78.61	6	مرتفعة
9	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد لغرض التخطيط الضريبي.	4.15	0.85	11.51	.000	83.06	1	مرتفعة
10	ممارسة التحفظ المحاسبي تمكن الشركات من نقل الدخل بعيداً عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة لغرض التخطيط الضريبي.	3.93	0.98	8.03	.000	78.61	6	مرتفعة
	المحور ككل	4.01	0.63	13.66	.000	80.22		مرتفعة

وقد تبين من الجدول السابق أن: المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة" يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد لغرض التخطيط الضريبي" يساوي (4.15) الدرجة

الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (83.06%)، قيمة الاختبار (11.51) وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 ؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال .

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة" يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطات القانونية والاختيارية"، يساوي (3.88) الدرجة الكلية من (5)؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (77.52%)، قيمة الاختبار (8.22)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

وبشكلٍ عام يمكن القول بأنّ المتوسط الحسابي يساوي (4.01)، وأنّ المتوسط الحسابي النسبي يساوي (80.22%)، قيمة الاختبار (13.66)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000؛ لذلك يعتبر مجال " دور لممارسة التحفظ المحاسبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات الفلسطينية" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال بشكل عام في الشركات الفلسطينية، وتتوافق نتيجة اختبار هذه الفرضية مع ما توصلت إليه دراسة (علي، 2014)، بوجود علاقة طردية بين التخطيط الضريبي والتحفيز المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة السودانية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين الضرائب المؤجلة في الشركات الفلسطينية؛ تمت الإجابة على هذه الفرضية باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي ثلاثة أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (9) فقرات محور دور ممارسة التحفظ المحاسبي في وجود الضريبة المؤجلة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	ممارسة التحفظ المحاسبي يؤدي إلى الاعتراف بالقيمة الدفترية بسعر أقل من القيمة السوقية وبالتالي عدم ارتفاع قيمة الربح المحاسبي وقيمة الأصول.	4.15	0.66	14.73	.000	83.06	3	مرتفعة
2	يعمل التحفظ المحاسبي على تقليل الربح الخاضع للضريبة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف وقت حدوثها.	4.21	0.73	14.04	.000	84.17	2	مرتفعة جداً
3	التحفظ المحاسبي يعمل على تخفيض أرباح الفترة الحالية وتعظيم أرباح الفترات المالية المستقبلية والذي ينتج عنها ضرائب مؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.	4.28	0.74	14.73	.000	85.56	1	مرتفعة جداً
4	تأجيل الالتزامات الضريبية باتباع سياسة التحفظ المحاسبي في إعداد القوائم المالية طالما الشركة تحقق أرباح وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 12.	4.10	0.72	13.02	.000	81.94	4	مرتفعة
5	استخدام التحفظ المحاسبي يعتبر مفيداً لأغراض الضريبة على الأرباح لأنه يعمل على إظهار قيمة أرباح الشركة بأقل من قيمتها السوقية.	3.94	0.89	9.04	.000	78.89	6	مرتفعة
6	أن ممارسة التحفظ المحاسبي لا يهدف للتهرب الضريبي بل إلى تأجيل الضريبة إلى فترات لاحقة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.	3.99	0.85	9.87	.000	79.72	5	مرتفعة
7	عند ممارسة التحفظ المحاسبي بعض الإيرادات المعترف بها محاسبياً لا تخضع للضريبة مثل أرباح بيع الأسهم والسندات.	3.60	0.88	5.74	.000	71.94	9	مرتفعة
8	تكاليف الضريبة المؤجلة الناشئة عن الفروق المؤقتة أو التغير في معدلات الضريبة عند تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي تؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي .	3.86	0.66	11.13	.000	77.22	8	مرتفعة
9	يتم قياس الضرائب المؤجلة أصول وخصوم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بموجب معدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.	3.88	0.85	8.69	.000	77.50	7	مرتفعة
	المحور ككل	3.94	0.39	20.52	.000	78.86		مرتفعة

وقد تبين من الجدول السابق أنّ: المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "التحفظ المحاسبي يعمل على تخفيض أرباح الفترة الحالية وتعظيم أرباح الفترات المالية المستقبلية والذي ينتج عنها ضرائب مؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12" يساوي (4.28) الدرجة الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (85.56%)، قيمة الاختبار (14.73) ، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " عند ممارسة التحفظ المحاسبي بعض الإيرادات المعترف بها محاسبياً لا تخضع للضريبة مثل أرباح بيع الأسهم والسندات " يساوي (3.60) الدرجة الكلية من (5) ؛ أي أنّ المتوسط الحسابي النسبي (71.94%)، قيمة الاختبار (8.22) ، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويلاحظ الباحث حصول هذه الفقرة على نسبة مرتفعة، ولكنها أقل فقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

بشكل عام يمكن القول بأنّ المتوسط الحسابي يساوي (3.94) ، وأنّ المتوسط الحسابي النسبي يساوي (78.86%)، قيمة الاختبار (20.52) ، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 ، لذلك يعتبر مجال " هل هناك دور ممارسة التحفظ المحاسبي في تكون الضريبة المؤجلة" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$ ، مما يدل على أنّ متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال بشكل عام في الشركات الفلسطينية.

12. مناقشة النتائج:

حيث تتفق نتائج الدراسة فيما يتعلق بالفرضية الأولى مع الاستنتاجات التي توصلت إليها دراسة (صماري وآخرون، 2019) ، والتي توصلت إلى أنّ الشركات تستخدم التحفظ المحاسبي كوسيلة لتقليل الأعباء الضريبية، أمّا الفرضية الثانية فتتفق مع ما توصلت إليه دراسة (علي، 2014) ، بوجود علاقة طردية بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة السودانية، أمّا الفرضية الثالثة تتفق النتيجة مع نتيجة دراسة (صماري، 2019)، والتي توصلت إلى أنّ التحفظ المحاسبي يؤثر بشكل كبير على الضرائب المؤجلة عند إعداد التقارير المالية.

13. النتائج والتوصيات:

1.13 النتائج:

- توجد علاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين ضريبة الدخل في الشركات الفلسطينية؛ حيث أنّ التحفظ المحاسبي يحد من إمكانية المبالغة، أو التقليل في تقدير الأصول.
- عدم استخدام التحفظ المحاسبي يعمل على إعطاء معدي القوائم المالية مجال للتلاعب في هذه القوائم لتخفيض الدخل، ومن ثمّ تخفيض الضريبة المترتبة على الشركات الفلسطينية.
- يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد لغرض التخطيط الضريبي.
- يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند المقارنة بين طرق البيع النقديّ أو البيع بالتقسيط طويل الأجل عند التخطيط الضريبي في الشركات الفلسطينية.
- التحفظ المحاسبي يعمل على تخفيض أرباح الفترة الحالية وتعظيم أرباح الفترات المالية المستقبلية، والذي ينتج عنها ضرائب مؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي.
- يعمل التحفظ المحاسبي على تقليل الربح الخاضع للضريبة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف وقت حدوثها.

2.13 التوصيات:

- العمل على التقيد بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية للشركات الفلسطينية بنسبة مقبولة.
- قيام الجهات الرقابية بمتابعة مدى تقيد الشركات الفلسطينية بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية؛ لكي تعكس هذه القوائم حقيقة المركز المالي لهذه الشركات.
- التأكد من عدم استخدام الشركات الفلسطينية للتحفظ المحاسبي من أجل تخفيض الدخل، ومن ثم تخفيض الضريبة.
- العمل على زيادة شفافية القوائم المالية من خلال التقيد بالتحفظ المحاسبي.
- الالتزام بمبادئ الحوكمة لضمان جودة التقارير المالية للشركات الفلسطينية.

المراجع

- ابراهيم، نبيل " نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، دراسة تطبيقية، مؤتمر المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب المصرية، 16-17 سبتمبر 2012.
- جودة، رأفت، والعمور، سالم" (2017) مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة - دراسة ميدانية" مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية _ المجلد الثاني، العدد (7) ص (275-290).

تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

حماد، مصطفى (2018) " دور التحفظ المحاسبي المشروط في الحد من ممارسات التلاعب في الأرباح وأثره على كفاءة القرارات الاستثمارية - دراسة تطبيقية " مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، المجلد (22) العدد (3) ص (305- 361).

حمدان، علام (2011) " أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (38) العدد (2) ص (514- 533).

شهيد، رزان، عبس، فاطمة (2017) " قياس التحفظ المحاسبي وبيان أثره في جودة الأرباح المحاسبية - دراسة تطبيقية على سوق دمشق للأوراق المالية" مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد الثاني والأربعون، (2) ص (134- 142)

سعد الدين، ايمان (2014) تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة، كلية التجارة - جامعة بني سويف، مجلة المحاسبة والمراجعة، ص (342).

الشيخ علي، مفيد (2015) " قياس أثر التحفظ المحاسبي في التقارير المالية ومدى تأثيره برأس المال للشركات المدرجة أسهمها في بورصة فلسطين: دراسة تطبيقية"، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد (19) العدد (2) ص (304-330).

صبرينة، شرافة (2018) " التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية (I A S / I F R S) مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد (18) العدد (1) ص (153- 174).

عبد الملك، أحمد (2012) " أثر قواعد حوكمة الشركات على درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق المال المصري" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، ص (1-41).

رشا الغول، التحفظ المحاسبي، دار الوفاء للطباعة والنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية 2015. صماري، رابع وتجانبة، حمزة، وعرعار، سعد الله " دور التقط المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2019.

العدي، ابراهيم "أثر الضرائب المؤجلة في جودة البيانات المالية"، مجلة جامعة البعث المجلد (38) العدد (17)، سوريا 2016 ص (69-90)

علي، (2014) "دراسة تحليلية للعلاقة بين ممارسة التخطيط الضريبي والتحفيز المحاسبي بالقوائم المالية لشركات المساهمة السودانية: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السودانية"

قزال اسماعيل، يدير فارس، قزال احلام (2019) بعنوان " العلاقة بين ممارسة التحفيز المحاسبي وممارسات تمهيد الدخل في شركات المساهمة الجزائرية" مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية – المجلد الثالث، العدد الأول. ص (248-231)

القضاة، ليث، والكبيسي، عبد الستار (2016) "تطوير نموذج (Basu) لقياس التحفيز المحاسبي للأرباح في البنوك التجارية الأردنية" المملكة الأردنية الهاشمية، الجامعة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (43) ملحق (1) ص (530-511)

المذبولي، داليا (2017) " مستوى التحفيز المحاسبي بالقوائم المالية للشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية مقارنة" جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- كلية التجارة، العدد الأول- المجلد الرابع والخمسون، ص (1- 38).

النجار، جميل (2014) " قياس مستوى التحفيز المحاسبي في القوائم والتقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين". البلقاء للبحوث والدراسات، المجلد (17) العدد (2).

معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس) (2013) " قطاع الخدمات الفلسطيني: بنيته وأثره الاقتصادي"

Valipour H, Talebnia, G and Javanmard, S (2011). "The interaction of smoothing and conditional accounting conservatism", African Journal of Business Management, Vol 34 No 5 (2011) pp 1330

Llin; F, C. Wu, T. Fang and J. Wun, 2014. The relations among accounting conservatism, institutional investors and earnings manipulation. Economic Modelling 37: 164-174

Qiang, X. (2007). The effects of contracting, litigation, regulation, and tax costs on conditional and unconditional conservatism: Cross-sectional evidence at the firm level. The accounting review, 82(3), 759-796.,

<https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.3.759>

تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي

Abed, S., Al-Badainah, J., & Serdaneh, J. A. (2012). The level of conservatism in accounting policies and its effect on earnings management. *International Journal of Economics and Finance*, 4(6), 78–85.

Watts, R. L. (2003). Conservatism in Accounting Part II: Evidence and Research Opportunities, *Accounting Horizons*, 17 (4), 287– 301,
<https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.4.287>

المعلومات البيوغرافية للباحث:

الاسم: عبد النبي امحمد فرج

الدرجة العلمية: أستاذ مساعد

التخصص: محاسبة

الاهتمامات: نظم المعلومات المحاسبية، لمحاسبية المالية، نظرية المحاسبة،

التحليل المالي، المراجعة، المحاسبة الدولية، التقييم المالي، دراسات الجدوى

الاقتصادية، منهاج البحث العلمي

البريد الإلكتروني: abduunabif@gmail.com

المعلومات البيوغرافية للباحث:

الاسم: حسام الزروق عامر امحمد

الدرجة العلمية: ماجستير

التخصص: محاسبة

الاهتمامات: المراجعة، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، نظرية

المحاسبة، المحاسبة الدولية، المحاسبة المالية

البريد الإلكتروني: husamalzaroo@gmail.com