

مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة
(دراسة ميدانية على الشركات المساهمة ومكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)

The extent to which the mandatory change of the external auditor affects improving the quality of the audit process (a field study on joint-stock companies and audit offices in the Kingdom of Saudi Arabia)

إعداد الباحث/ حسن أحمد الحسن السيد

ماجستير في المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية

ملخص البحث

هدف هذا البحث إلى تحليل أثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على كلاً من اتجاه الشركات المساهمة للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى، وحجم أتعاب المراجعة، وخبرته بصناعة عميل المراجعة، والتزامه بالمعايير المهنية، واستقلاليته، مع دراسة ميدانية على الشركات المساهمة ومكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، واعتمد الباحث على الاستبانة لجمع البيانات، كما استخدم الحزمة الإحصائية (SPSS) لتحليل بيانات الاستبانة المرتجعة من عيني الدراسة (العاملون في الإدارة المالية بالشركات المساهمة، العاملون بمكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة). وعددها (109) استبانة. وخلصت نتائج التحليل الإحصائي إلى اتفاق عينا الدراسة على وجود تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على كل من: (اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى، أتعاب المراجعة، خبرة المراجع الخارجي بصناعة العميل، التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية، استقلال المراجع)، وبالإضافة إلى النتيجة الأساسية للبحث، توصلت الدراسة أيضاً إلى نتائج أخرى من أهمها: أن تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يساهم في كسر احتكار عدد محدود من مكاتب المراجعة لسوق المهنة في المملكة، ويساعد كذلك في التقليل من تعرض المراجع للمساومة على أتعاب المراجعة، وبناءً على نتائج البحث يوصي الباحث بضرورة إلزام الشركات المساهمة بالإفصاح في قوائمها المنشورة عن تاريخ بداية الارتباط (التعاقد) مع المراجع الخارجي، وكذلك قيمة أتعاب المراجعة المتفق عليها، وأن يتم التعاقد مع المراجع الجديد قبل بداية السنة الخامسة من التعاقد الحالي للشركة (محل المراجعة) مع المراجع الخارجي، لما لذلك من أثر في تبادل الخبرات ونقل المعرفة بين المراجع الحالي والمراجع الجديد وما ينعكس عليه في تحسين جودة عملية المراجعة، وضرورة تشجيع شركات ومكاتب المراجعة على التخصص في مراجعة حسابات شركات تنتمي لأنشطة محددة، لما لذلك من تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية: تأثير، التغيير الإلزامي، المراجع الخارجي، الشركات المساهمة، مكاتب المراجعة، المملكة العربية السعودية

The extent to which the mandatory change of the external auditor affects improving the quality of the audit process (a field study on joint-stock companies and audit offices in the Kingdom of Saudi Arabia)

Abstract

The aim of this research is to analyze the impact of implementing the mandatory change of the external auditor on the tendency of joint-stock companies to associate with major audit firms, the size of audit fees, his experience in the audit client's industry, his commitment to professional standards, and his independence, with a field study on the shareholding companies and Auditing offices in the Kingdom of Saudi Arabia, The researcher depends on the questionnaire to collect the data and uses statistical package (SPSS) to analyze data from questionnaires returned from the two samples of the study (financial management workers of shareholding companies, and Audit licensed offices workers) which counts (109) questionnaire. The results of the statistical analysis agree on the existence of a significant effect of mandatory change of external auditing on each of: (Companies direction to connect with major auditing offices, auditing fees, the external auditor experienced with the customer, the commitment of the External Auditor to professional standards, separation of auditing), and in addition to the basic result of the search, the study concluded also to other results, of the most important are: that the application of mandatory change to external Auditor contributes to break the monopoly of a limited number of auditing offices to the market of the profession in Saudi Arabia, and also help in reducing fees bargain with the auditor, Based on the results of the research, the researcher recommends the need to oblige joint stock companies to disclose in their published lists the date of the beginning of the engagement (contract) with the external auditor, as well as the value of the agreed-upon audit fees, and that the contract with the new auditor be concluded before the beginning of the fifth year of the company's current contract (the subject of the audit). With the external auditor, because of its impact on exchanging experiences and transferring knowledge between the current auditor and the new auditor and its impact on improving the quality of the audit process, and the necessity of encouraging audit companies and offices to specialize in auditing the accounts of companies belonging to specific activities, because of this positive impact on the quality of the audit process Review.

Keywords: Impact, mandatory change, external auditor, joint stock companies, audit offices, Kingdom of Saudi Arabia

1. مقدمة:

تزايدت التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة في السنوات القليلة الماضية في ظل الأحداث التي أدت إلى إفلاس بعض الشركات التي لها ثقل اقتصادي كشركة إنرون Enron وشركة وورلد كوم WorldCom في الولايات المتحدة الأمريكية وما لحق بأحد أشهر مكاتب المراجعة Arthur Andersen (المراجع الخارجي لهما) وبمهنة المراجعة بشكل عام، مما أدى إلى ظهور أزمة ثقة فيما تقدمه مهنة المراجعة، وقد تزايدت معها مطالبات المجتمع بضرورة إعادة النظر في معايير المحاسبة والمراجعة.

إثر ذلك صدر في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2002م قانون أوكسلي Oxley بهدف حماية المستثمرين وتحسين الثقة في عملية المراجعة، كما أصدرت بعض الدول كاستراليا وألمانيا قوانين لتحسين جودة التقارير المالية ودعم استقلال المراجع تضمن شروطاً تقيد طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل Auditor Tenure (جاب الله، 2005)، ويتضح أن الهدف الرئيس من إصدار تلك القوانين هو إعادة الثقة لدى المستخدمين فيما تقدمه مهنة المراجعة وذلك من خلال الآليات التي تسعى إلى رفع جودة المراجعة ومن أهمها تلك الآليات المتعلقة باستقلال المراجع (كساب، 2011).

وفي المملكة العربية السعودية اعتمدت الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي منذ وقت مبكر فقد صدر القرار الوزاري لوزير التجارة رقم (903) بتاريخ 1414/8/12هـ، وتضمن هذا القرار أن لا تزيد مدة المراجعة عن ثلاث سنوات متصلة بالنسبة للشركات المساهمة التي تراجع من قبل محاسب قانوني منفرد وخمس سنوات متصلة بالنسبة للشركات التي تراجع من قبل أكثر من محاسب قانوني، وللجمعية العامة العادية عند الضرورة الاحتفاظ بأحد المحاسبين أو بالمحاسب القانوني المنفرد مدة أطول على أن تختار محاسباً قانونياً آخر، ثم صدر قرار وزير التجارة رقم 266 / ق في 8 / 1429 هـ، والقاضي بتعديل الفقرة (8) من الضوابط المرفقة بالقرار الوزاري رقم 903 المتضمن تحديد مدة المراجعة بحيث تنص على:

" يجب ألا تزيد مدة المراجعة للشركات المساهمة التي يقوم بها مكتب المراجعة عن خمس سنوات متصلة، ويجب أن يتم انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها" (وزارة التجارة، 1414هـ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 1429هـ)، وبذلك تكون الجهات المسؤولة عن مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية قد وضعت حداً أقصى لفترة الارتباط بين المراجع والعميل.

المصطلحات الدالة: التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي – جودة عملية المراجعة – قانون أوكسلي (Oxley) – فترة الارتباط أو (التعاقد)

1.1. مشكلة البحث:

تستند الأصوات المطالبة بضرورة تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مبررات عدة منها أنه يدعم استقلال المراجع ويرفع من مستوى جودة المراجعة والثقة في القوائم المالية (جربوع، 2008، Gates, et al., 2007)، في حين استندت الآراء المعارضة على عدة مبررات منها أن التغيير الإلزامي سيزيد تكاليف عالية جداً، وسيؤدي إلى إطالة فترة التقرير وأنه قد يؤدي لحالات فشل في السنوات الأولى للتعاقد بين العميل والمراجع الجديد (جاب الله، 2005، أبو الخير، 2006)،

ولم تنكر بعض تلك الآراء المعارضة أن لطول فترة الارتباط بين المراجع والعمل تأثيراً سلبياً على استقلالية المراجع، إلا أنها ترى أن لتطبيق التغيير الإلزامي سلبيات أكثر مما سيحققه من إيجابيات (Myers, et al, 2003).

وبناءً على ما سبق، وحيث أنه بموجب القرار رقم 266/ق المؤرخ في 1429/8/8 هـ قد تم تحديد فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والشركة المساهمة التي يراجع حساباتها بحد أقصى خمس سنوات، وهو ما يعني تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لتلك الشركات، فإن مشكلة هذا البحث تكمن في السؤال الرئيس الآتي:

هل لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على الشركات المساهمة السعودية تأثير في تحسين جودة عملية المراجعة؟

2.1. أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من خلال أهمية موضوع التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وتباين نتائج الدراسات السابقة حول أثره في تحقيق الجودة المنشودة التي تنتظرها الفئات المستفيدة من عملية المراجعة، كما أن هذا البحث قام باستطلاع آراء مكاتب المراجعة والشركات المساهمة السعودية على حد سواء حول تأثير التغيير الإلزامي للمراجع في تحسين جودة عملية المراجعة، ويرى الباحث أن صدور لائحة حوكمة الشركات في المملكة يزيد من أهمية هذا البحث، حيث تعتبر جودة عملية المراجعة أداة فعالة يلزم الاهتمام بها لتطبيق الحوكمة على أرض الواقع (العتيبي، 2009).

3.1. أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تقديم دليل علمي ميداني عن مدى تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على الشركات المساهمة السعودية في تحسين جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال:

- 1- تحليل أثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات المساهمة للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى.
- 2- تحليل أثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على حجم أتعاب المراجعة.
- 3- تحليل أثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرته بصناعة عميل المراجعة.
- 4- تحليل أثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية.
- 5- تحليل أثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلاليته.

4.1. منهج البحث:

نظراً لطبيعة البحث ومن أجل تحقيق أهدافه اعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما قام بالحصول على المعلومات الثانوية عن طريق الكتب والأبحاث المنشورة في الدوريات العلمية المحكمة والرسائل الجامعية والمجلات العلمية المتخصصة، كما تم الحصول على المعلومات الأولية للبحث من خلال الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتفضل بتحكيمةا مجموعة من الأكاديميين المتخصصين، وتم توزيعها يدوياً و عبر البريد الإلكتروني على عيني البحث (العاملون بالإدارة المالية في الشركات المساهمة السعودية ومكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة)، وبعد ذلك تم تحليل بيانات الاستبانة المرتجعة باستخدام البرامج الإحصائية المناسبة كالحزمة الإحصائية SPSS.

5.1. فرضيات البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث وعملاً بمنهجية البحث العلمي وبعد استعراض الدراسات السابقة تم تحديد الفرضيات التالية للعمل من خلالها في الدراسة الميدانية على الشركات المساهمة ومكاتب المراجعة المرخصة في المملكة.

واعتمد الباحث على دراسة تأثير (التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي) كمتغير مستقل على عدد من المتغيرات التابعة والتي تمثل في مجملها جودة عملية المراجعة (حجم مكتب المراجعة، أتعاب المراجعة، الخبرة بصناعة العميل، التزام المراجع بالمعايير المهنية، استقلال المراجع)، وبذلك يمكن صياغة فروض البحث في صورة فروض عدم كما يأتي:

- **الفرضية الأولى:** لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى.
- **الفرضية الثانية:** لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة.
- **الفرضية الثالثة:** لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل.
- **الفرضية الرابعة:** لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي على التزام المراجع بالمعايير المهنية.
- **الفرضية الخامسة:** لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلالية المراجع.

2. الدراسات السابقة المتعلقة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة

1.1. دراسات تناولت العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة:

دراسة (الشريف، 2014): هدفت الدراسة إلى صياغة نموذج كمي مقترح لتقويم انعكاسات تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في الأجل القصير والمتوسط على مستوى جودة عملية المراجعة في جمهورية مصر العربية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: لا ينعكس تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إيجاباً بشكل معنوي على جودة عملية المراجعة في الأجل القصير وذلك للتأثير الإيجابي الضعيف على الاستقلال المهني للمراجع الخارجي والتأثير السلبي على حجم المعرفة في الأجل القصير، لا يترتب على تطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي تأثير إيجابي بشكل معنوي على انعكاسات تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في الأجل القصير على استقلاله المهني وعلى حجم المعرفة التي يمتلكها عن منشأة العميل، إلا أن هذه الإستراتيجية كان لها تأثير إيجابي بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة في الأجل القصير.

دراسة (Anis, 2014): هدفت الدراسة إلى استكشاف تصورات مراجعي الحسابات عن أثر تغيير المراجعين إلزامياً على جودة المراجعة، وأشارت نتائجها إلى وجود علاقة سلبية بين طول فترة ارتباط المراجع بالعميل وبين جودة المراجعة، كما أن هناك علاقة سلبية أيضاً بين التغيير الإلزامي للمراجع وبين معرفته بنشاط العميل، وهناك علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي للمراجع وبين استقلال المراجع، ويرى المراجعون أن طول فترة المراجعة المطلوبة حتى تكون عملية المراجعة فعالة بين 3-5 سنوات.

2.2. دراسات تناولت العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واستقلالية المراجع الخارجي:

دراسة (غنيم، 2013): هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وذلك من خلال تحديد مجموعة من المتغيرات المرتبطة بالتغيير الإلزامي وهي (خصائص الشك المهني، منحنى التعلم، الاستقلال المهني، التكاليف الأولية لعملية المراجعة) ومدى تأثيرها على قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، واعتمدت على استقصاء آراء مراجعو الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين كل المتغيرات التي تتأثر به، أن للاستقلال المهني والتكاليف الأولية لعملية المراجعة تأثير كبير على قدرة المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية عن المتغيرات الأخرى (خصائص الشك المهني، منحنى التعلم)، ضرورة قيام المنظمات والهيئات

المهنية بوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات تطبيق استراتيجية التخصص القطاعي في ظل سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لمعالجة آثار انخفاض منحى التعلم للمراجع في السنوات الأولى وزيادة التكاليف الأولية لعملية المراجعة، أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي يخفف من حدة المنافسة في سوق المهنة وهو الأمر الذي لا يضطر فيه المراجع إلى تخفيض أتعابه للحصول على عملاء جدد ولا ينعكس على جودة المراجعة سلباً.

دراسة (عبدالقادر، 2013): استهدفت هذه دراسة العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات، وتركزت مشكلة البحث في دراسة مدى تأثير كل من أداء المراجع لبعض الخدمات الاستشارية لعمل المراجعة، ووجود لجنة مراجعة لدى العميل، وسياسة التغيير الإلزامي للمراجعين، ووجود وحدة مستقلة للرقابة على جودة أعمال المراجعين على استقلال المراجع وعلى تفعيل آليات حوكمة الشركات في بيئة الممارسة المهنية المصرية، ومن نتائج الدراسة أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجعين سيؤدي إلى الحد من احتمال تكوين علاقات شخصية بين المراجع والعميل والتي قد تؤثر على استقلالية المراجع عند قيامه بعملية المراجعة.

3.2. دراسات تناولت العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وتقرير المراجع الخارجي:

دراسة (عثمان، 2013): استهدفت هذه الدراسة العلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع (منشأة المراجعة - شريك المراجعة) مع العميل وقدرة المراجع على اكتشاف الغش، وتم تصميم استبانة لاختبار فروض البحث وزعت على عدد من المراجعين بمكاتب المراجعة وعدد من الأكاديميين بجامعة الإسكندرية ودمهور بجمهورية مصر العربية، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

تؤدي طول فترة ارتباط (منشأة المراجعة - شريك المراجعة) إلى زيادة القدرة على اكتشاف الغش من وجهة نظر الأكاديميين والممارسين، تؤدي طول مدة ارتباط (منشأة المراجعة - شريك المراجعة) مع العميل إلى انخفاض القدرة على تعديل تقرير المراجعة من وجهة نظر الأكاديميين، لا تؤدي طول مدة ارتباط (منشأة المراجعة - شريك المراجعة) مع العميل إلى انخفاض القدرة على تعديل تقرير المراجعة من وجهة نظر الممارسين، وأوصت الدراسة بالتغيير الإلزامي للمراجع (منشأة المراجعة أو شريك المراجعة) بعد فترة معينة .

دراسة (حافظ وآخرون، 2013): هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليل تطبيقي عن أثر تغيير المراجعين (شركات المراجعة أو شركاء المراجعة) على جودة التقرير المالي في جمهورية مصر العربية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية من أهمها أن هناك اختلافات واضحة بشأن تأكيد أثر تغيير المراجعين (مكاتب وشركات مراجعة أو شركاء مراجعة) على جودة عملية المراجعة، وأن تغيير المراجع يساعد في مواجهة خطر الألفة التي قد تنشأ بين المراجع والعميل مع طول فترة الارتباط، إلا أنه يؤثر على جودة عملية المراجعة نتيجة خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة التي كونها المراجع عن عميل المراجعة والتي اكتسبها من طول فترة الارتباط بينهما، وأنه في ظل تغيير شركاء المراجعة يمكن الحفاظ على جودة المراجعة وعدم انخفاضها في السنة الأولى من التغيير من خلال عمل نوع من الاتصال بين الشريك المغادر والشريك القادم من نفس مكتب المراجعة.

4.2. دراسات تناولت العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وعوامل أخرى متنوعة:

دراسة (عصيمي، 2015): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية للشركات المساهمة وذلك بالتطبيق على البنوك في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها وجود

علاقة ذات دلالة معنوية بين طول الارتباط بين المراجع الخارجي والبنك من ناحية وجودة صافي الدخل التشغيلي وأيضاً جودة رقم الدخل الشامل من ناحية أخرى، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والبنك من ناحية وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من ناحية أخرى.

دراسة (أبو سمهدانه، 2015): هدف هذه الدراسة هو قياس أثر أتعاب المراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة، وشملت الدراسة 94 مكتباً للمراجعة في فلسطين. توصلت نتائج الدراسة إلى أن طول فترة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل مع تقديم الخدمات الاستشارية تؤدي إلى الشك في استقلاله، حيث يتقاضى المراجع أتعاباً عالية من تقديم الخدمات قد تجعل المراجع يحرص على استمرار ارتباطه بالعميل لفترات أطول، كما أن طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والعميل قد تؤدي إلى أن يأخذ المراجع توجيهات من العميل بالنسبة لعمليات تخطيط المراجعة والفحص وإعداد التقرير النهائي مما يؤثر سلباً على جودة أعمال المراجعة.

3. التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وتأثيره على جودة عملية المراجعة

1.3.1. جودة المراجعة وأهم مقوماتها:

إن التطور السريع للكثير من مفاهيم الجودة الإدارية والتقنية وما يشهده العالم من تغيرات وصراعات تنافسية أدى إلى حث الشركات والمؤسسات المهنية والأكاديمية على البحث عن الطرق والاستراتيجيات المناسبة الرامية إلى تحقيق أهدافها وتعزيز ما تقدمه من خدمات، وتعتبر عملية جودة المراجعة من أهم المنهجيات المتجددة على مر السنين، والتي تعمل على رفع كفاءة الأداء داخل الشركات والمؤسسات واكتشاف الأخطاء والغش والتدليس التي تؤثر على الاقتصاد والكيانات الدولية.

1.1.3. ماهية جودة المراجعة:

تعرضت مهنة المراجعة إلى تراجع ثقة المجتمع بشكل كبير فيما تقدمه هذه المهنة من خدمات، وذلك نتيجة لما طال كثيراً من الشركات الكبيرة من حالات إفلاس خلال العقود الماضية في عدة دول دون إنذار مسبق من شركات المراجعة التي تقوم بمراجعة حساباتها، ولعل من أشهرها ما تعرضت له شركتا إنرون وورلد كوم، وما لحق بالمراجع الخارجي لهما شركة " آرثر اندرسن" التي كانت تعد من شركات المراجعة الكبرى على مستوى العالم.

ومن أجل استعادة الثقة فيما تقدمه وتوفره مهنة المراجعة من خدمات، ولتفادي مثل تلك الأحداث مستقبلاً والتي كان لها وقع كبير ليس فقط على المستوى الاقتصادي وإنما على المستوى السياسي والاجتماعي، فقد سارعت الدول والهيئات والمنظمات المهتمة بمهنة المراجعة للعمل على فرض تشريعات وأنظمة بهدف رفع مستوى جودة المراجعة، فعلى سبيل المثال أنشأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مراكز خاصة بجودة المراجعة، وقامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بإنشاء لجنة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة، وذلك لتحقيق عدة أهداف من أهمها زيادة فعالية الخدمات المهنية وزيادة الثقة في الخدمات المهنية، ووفقاً لمتطلبات ذلك البرنامج فإنه يتعين على مكاتب المحاسبة تزويد الهيئة خلال فترة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من نهاية السنة المالية للمكتب بالمعلومات والبيانات التي تمكن من متابعة نوعية وطبيعة الممارسات المهنية للمكتب، ومعرفة مدى التزامه بالنظام وبمعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة.

وقد توالى تعريف جودة المراجعة في الدراسات والبحوث الأكاديمية والمهنية بتعريفات عديدة، إلا أنه لا يوجد اتفاق حتى الآن على تعريف موحد وعملي لها وقد يكون السبب في ذلك لأنها غير ملموسة ولأن إدراكها يكمن في المقارنة بين ما هو متوقع

منها من قبل المستفيدين مع الأداء الفعلي للخدمة المقدمة، كما أن هناك تبايناً شديداً في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، ولذلك نجد اختلاف مفهوم جودة المراجعة باختلاف وجهات النظر للفئات المستفيدة منها كالمراجعين ومعدّي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية (علي، 2002، الشاطري والعنقري، 2006، بركات، 2006).

إلا أن أكثر تعريفات جودة المراجعة ذبوعاً وانتشاراً هو ما عرفته دراسة (De Angelo, 1981) بأنها "الاحتمال المشترك الذي يضعه السوق لقدرة المراجع على اكتشاف المخالفات والتجاوزات الهامة في القوائم المالية والتقرير عنها"، ونجد أن جودة المراجعة من خلال التعريف السابق تقوم على أساسين هما جدارة وكفاءة المراجع وقدرته على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات الهامة في القوائم المالية وكذلك استقلال المراجع ومقدرته على التقرير عن تلك المخالفات والتجاوزات، وبناءً عليه فإن هناك مفهومين لجودة المراجعة:

الأول: جودة المراجعة الفعلية وتشير إلى درجة ممارسة المراجع الخارجي فعلياً لمهنة المراجعة بجدارة واستقلالية ملتزماً بمعايير المراجعة وقواعد آدابها.

الثانية: جودة المراجعة المدركة وتشير إلى إدراك السوق أو مستخدمي القوائم المالية لمدى ممارسة المراجع لمهنة المراجعة بجدارة واستقلالية.

وبحثت دراسات عديدة في العوامل التي يحتمل أن يكون لها تأثير على جودة عملية المراجعة، واتضح أن بعض هذه العوامل يرجع إلى مقدم الخدمة (مكتب أو شركة المراجعة) وبعضها يرتبط بمن تقدم لهم الخدمة (عميل المراجعة)، كما أن بعض هذه العوامل يكون مرتبطاً بمسببات أو جهات أخرى، وتختلف درجات تأثيرها على جودة عملية المراجعة فمنها ما قد يكون له تأثير إيجابي ومنها ما قد يكون له تأثير سلبي (التويعري والنافعابي، 2008م).

إن العلاقة بين المتغيرات المؤثرة في درجة جهد المراجع الخارجي لتحقيق جودة عملية المراجعة علاقة تكاملية، وقد استلزم ذلك وجود نظام لأحكام الرقابة على إدارات الشركات محل المراجعة وهو ما يطلق عليه حوكمة الشركات، ويؤدي تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة إلى كشف حالات التلاعب والفساد وتحسين الأداء والعمل على تحقيق التوازن بين مصالح كافة الأطراف المستفيدة (متولي، 2012).

كما يرى الباحث أنه لا يمكن تحديد مفهوم جودة المراجعة بمخاطر المراجعة، لأن مفهوم الجودة لا يتوقف فقط على تخفيض مخاطر المراجعة، بل إن تدنية وضبط المخاطر هي إحدى العوامل أو المتغيرات المؤثرة على الجودة وليست هي العامل الوحيد المؤثر على الجودة.

أما المفهوم المهني لجودة المراجعة والذي ربط بينها وبين معايير المراجعة التي وضعتها المنظمات المهنية، حيث يعتبر هذا المفهوم أن الالتزام بهذه المعايير والإصدارات هو ضمان للحد الأدنى من جودة الأداء، وكذلك الالتزام بقواعد وسلوك المهنة الصادرة عن المنظمات المهنية.

2.1.3. حجم مكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة:

تناولت العديد من الدراسات التأثير المباشر لحجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، ومعظم تلك الدراسات اعتمدت على وجهة نظر العميل وتركزت اهتماماتها حول العلاقة الإيجابية التي تربط بين حجم المكتب وجودة الأداء المهني والأسباب التي تدفع العملاء للاتجاه نحو المكاتب الكبرى للمراجعة وكذلك تأثير حجم المكتب على عملية المفاضلة بين المكاتب عند عملية

الاختيار، واعتبرت بعض تلك الدراسات أن حجم المكتب يكاد يكون المقياس الحقيقي لجودة الأداء المهني لدى العديد من العملاء، كما اعتبره البعض أيضاً دليلاً كافياً لضمان المصداقية وسلامة التقارير المالية، ذلك لأن إدراك المستثمرين لاستقلال المراجع وبالتالي ثقتهم في جودة الأرباح المنشورة يزيد مع كبر حجم مكتب المراجعة (الجدعاني والعنقري، 2009)، وفي نفس الاتجاه أيضاً قامت دراسة (Khurana and Raman, 2004) التي بحثت في العلاقة بين حجم مكتب المراجعة باعتباره مؤشراً على استقلال المراجع ومن ثم جودة عملية المراجعة وبين شعور المستثمرين بمصداقية التقارير المالية والتي تنعكس على انخفاض تكلفة التمويل، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تقوم المكاتب الأربعة الكبرى بمراجعة قوائمها المالية تتمتع بانخفاض تكلفة التمويل مقارنة بالشركات التي تتم مراجعة قوائمها المالية من قبل المكاتب الأخرى، وقد انتهت دراسة (Shockley, 1981) إلى أن الشعور باستقلال المراجع يتأثر إيجاباً مع زيادة حجم مكتب المراجعة.

أما (مبارك، 2012) فيرى أن استخدام حجم مكتب المراجعة كمقياس لجودة المراجعة يعاب عليه أنه لا يسمح بدراسة الفروق بين المجموعة الواحدة من المكاتب، كما أنه أصبح محل شك بعد فضيحة آرثر أندرسن مع شركة إنرون وشركة وورلد كوم. وفي المقابل هناك دراسات ترى عدم وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة أو ارتباطه بمكاتب عالمية وبين جودة عملية المراجعة منها على سبيل المثال (Althuneibat, et al., 2011، الديسبي وأخرون، 2011)، أيضاً ناقشت دراسات أخرى التأثير السلبي الذي يلحق بجودة الأداء المهني عند قيام المكتب بتقديم خدمات استشارية بخلاف عملية المراجعة لأن ذلك يشكك في جودة عملية المراجعة (الجدعاني والعنقري، 2009م).

3.1.3. أتعاب المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة:

أشارت دراسات عدة منها على سبيل المثال (Elizur and Haim, 1996) إلى أن ارتفاع أتعاب المراجعة سيؤدي إلى زيادة في مستوى جودة عملية المراجعة، وقد بحثت دراسات عديدة في أتعاب المراجعة لما لها من أثر على استقلال المراجع وعلى جودة عملية المراجعة من عدة جوانب، إذ يرى البعض أن مستوى استقلال المراجع قد يختلف من عميل لآخر بحسب أهمية هذا العميل للمراجع والمتمثلة في حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع من العميل قياساً بإجمالي أتعاب المكتب ككل، وهو ما ذهبت إليه معظم الدراسات الميدانية حيث أكدت على وجود تأثير هام لحجم الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من الشركة محل المراجعة على مستوى استقلاله (عبيد، 2008).

ومن ناحية أخرى توصلت دراسات منها على سبيل المثال (الجدعاني والعنقري، 2009) إلى أن هناك تأثيراً سلبياً للمنافسة بين مكاتب المراجعة على أتعاب المراجعة وبالتالي على جودة المراجعة، فكلما زادت المنافسة أدى ذلك إلى انخفاض الأتعاب مما يؤدي بالتالي إلى انخفاض في مستوى الجودة المطلوبة لعملية المراجعة.

وذكرت دراسة (Paz-Ares, 1997) أن تطبيق التغيير الإلزامي المراجعين يعتبر من الحلول التي قد تساهم في تخفيض حدة المنافسة بين شركات المراجعة، إلا أن هناك من يختلف مع ذلك، ويرى أن تطبيق التغيير الإلزامي للمراجعين يؤدي إلى نوع من الاحتكار في سوق المهنة، حيث أنه في الواقع العملي تتقاسم مكاتب المراجعة الكبرى السوق من خلال التواطؤ بين تلك المكاتب على تبادل العملاء بعد انتهاء المدة المسموح بها للارتباط بين المراجع والعميل (Canner and Astrup, 2005; FEE, 2004).

وقد خالفت دراسة (النعيمات، 2009) الدراسات السابقة إذ توصلت إلى أنه لا توجد تأثيرات ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة وبين جودة عملية المراجعة، وفي نفس السياق جاءت نتائج دراسة (الشاطري، والعنقري، 2006)

والتي أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب على جودة عملية المراجعة، إلا أنها أظهرت أن هذا الانخفاض يؤدي إلى زيادة حدة المنافسة وزيادة التجاوزات المهنية، كما يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، كما أظهرت ارتفاع درجة تأثير انخفاض الأتعاب بالنسبة للمكاتب الصغيرة الحجم عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب المتوسطة والكبيرة الحجم.

ولأتعاب المراجعة دور هام في عملية اختيار المراجع الخارجي، كما أنها من الأسباب التي قد تؤدي إلى تغيير المراجع بمراجع آخر، وذلك رغبة من الشركة (محل المراجعة) في الحصول على نفس خدمات المراجعة بأتعاب أقل (التوجيهي، والنافعبي، 2008م، قطب، 2003، أحمد، 1994).

4.1.3. الخبرة بصناعة العميل وجودة عملية المراجعة:

تعتبر الخبرة المهنية للمراجع وتخصصه في نشاط العميل من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، فهي تساعده في ترشيد قراراته في جميع مراحل عملية المراجعة، وتعتمد الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على مقومات أساسية هي الممارسة والتعليم المهني المستمر والتخصص في نشاط وصناعة عميل المراجعة، وهناك توجه إلى التخصص الدقيق في نشاط عميل المراجعة في محاولة من قبل الجهات المسؤولة عن مهنة المراجعة لتحسين جودة أداء المراجع.

يعرّف التخصص في نشاط العميل بأنه "امتلاك مساحة كافية من المعرفة والمهارة بهذا النشاط، وتنتج عن العمل المستمر بتوسع والتدريب والممارسة في هذا النشاط بما يمكن من أداء العمل بدرجة عالية من الجودة" (شليبي، 2008)، ويعرف البعض التخصص على أساس الحصة السوقية لمكتب المراجعة وهو الأكثر شيوعاً ويفترض أن مكاتب المراجعة التي لديها حصة كبيرة في نشاط محدد تعد متخصصة فيه، كما عرفه البعض على أساس نسبة الأتعاب التي يحصل عليها المكتب من أحد الأنشطة إلى إجمالي الأتعاب للمكتب، حيث يعد "مكتب المراجعة متخصصاً في الأنشطة التي تولد الجانب الأكبر من إيرادات المكتب، وبالتالي يتم توجيه معظم الموارد في تطوير المعرفة المتخصصة في هذا النشاط، حتى لو لم تكن الحصة السوقية لهذا النشاط كبيرة"، وهناك مقياس ثالث لتخصص المراجع في نشاط محدد هو إعلان المكتب عن نفسه (الديسبي وأخرون، 2011).

اعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA, 1998) أن التخصص الصناعي Industry Specialization للمراجع الخارجي يمثل أحد أبرز خمس قضايا تؤثر على مهنة المراجعة في القرن الحادي والعشرين، وقضية حاسمة وهامة لاستمرارية مكاتب المراجعة في الوجود مستقبلاً ومدخلاً لمواجهة المنافسة المتزايدة في سوق المهنة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، كما أن معايير المراجعة الدولية تتطلب أن يحصل المراجع على الخبرة الكافية بنشاط العميل لأنها تشكل إطاراً مرجعياً لإصدار آرائه المهنية بكفاءة، كما اعتبرتها أساسية وجوهرية في أداء عمليات المراجعة، ويبرز التخصص الصناعي للمراجع الخارجي قدرة مهنة المراجعة على التطور ومواكبة التغيرات المختلفة للوفاء باحتياجات العملاء، وبما يمكن من تقديم العديد من المزايا للمراجع والعميل على حد سواء (عوض، 2006).

يستلزم تحديد واكتشاف الغش فهم المراجع التام للأسباب الجوهرية لاكتشاف ومنع الغش في القوائم المالية، ولذلك فإنه يجب على المراجع فهم طبيعة علاقات الشركة مع الشركات التابعة لها وعلاقتها مع الموردين والعملاء وكذلك فهم العمليات المعقدة داخل الشركة، ولذلك فإن توافر الخبرة الشخصية للمراجع بمجال اكتشاف الغش يؤدي إلى تمكين المراجع من استخدام الشك المهني في مرحلة التخطيط لتقدير احتمال مبدئي لوجود الغش، وأن المراجعين الأكثر خبرة أكثر قدرة على اكتشاف الغش (عثمان، 2013).

5.1.3. الالتزام بالمعايير المهنية وجودة عملية المراجعة:

تعتبر معايير المراجعة مقاييس للأداء المهني الذي يجب على المراجع أن يلتزم بها وأن يقوم باستيفائها عند إجراء عملية المراجعة، ويعتبر إخلال المراجع بأحد هذه المعايير أو بعضها سبباً مباشراً في تغييره (باسودان وآخرون، 2004، منصور، 2013)، وقد عرف (العنقري، 2004) معايير المراجعة بأنها "مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به من خلال مجموعة من السياسات والطرق الموحدة، والتي يتعين على كل مراجع الالتزام بها خلال مباشرته لعملية مراجعة الحسابات".

ويعتبر التزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني خاصية لجودة المراجعة، فكلما تمسك المراجع الخارجي بمتطلبات تلك المعايير أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة (راضي، 1998)، وقد ربطت العديد من الدراسات التزام المراجع بتلك المعايير بقرار إدارة الشركة (محل المراجعة) تغييره بمراجع آخر، فعلى سبيل المثال بحثت بعض الدراسات في إصدار المراجع لتقرير متحفظ وأثر ذلك على قرار تغييره، أو الخلاف بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، أو تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية أو نطاق المراجعة وأثر ذلك على قرار التغيير. ويجب على المراجع أن يحدد ما يجب عمله أثناء تأديته لمهمته بما يتوافق مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها مهنيًا لما لذلك من تأثير على جودة أداء عملية المراجعة، وقد خلصت دراسات عدة إلى أن الالتزام المراجع الخارجي بتلك المعايير تأثيراً جوهرياً وإيجابياً على جودة الأداء (إبراهيم، 2008، النعيمات، 2009، 2005، Jaffar, et al. , 2005).

6.1.3. استقلال المراجع الخارجي وجودة عملية المراجعة:

غالباً ما يشار إلى استقلال المراجع بوصفه حجر الزاوية لمهنة المراجعة، لأنه الأساس الذي تُبنى عليه الثقة في مهنة المراجعة، فاستقلال المراجع هو سبب الثقة التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في استخدامهم للمعلومات التي تشتمل عليها هذه القوائم في قراراتهم الاقتصادية، ومتى ما تعرض استقلال المراجع للشك اهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه، وبالتالي صعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة (المعتاز، 2008).

إن أهمية استقلال المراجع أمر غير قابل للجدل أو النقاش، وبالرغم من أهميته إلا أن الملاحظ هو عدم وجود اتفاق حول المقصود بمفهوم استقلال المراجع وكذلك ما هو المستوى المقبول الواجب توافره في المراجع من هذا الاستقلال، إلا أن الجميع يبحثون في نهاية المطاف عن ثقة المجتمع المالي وتحقيق الاستقرار المالي (جمعة، 2011، عبيد، 2008).

وقد تعددت تعريفات استقلال المراجع إلا أن من أشهرها تعريف (De Angelo, 1981) بأنه "احتمال قيام المراجع بالتقرير عن ما اكتشفه من مخالفات"، كما عرفه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1997) على أنه "عدم وجود مصالح للمراجع تدفعه لتبني مستوى غير مقبول من التحيز"، وكذلك عرفه آخرون بأنه "قدرة المراجع على مقاومة الضغوط التي يمارسها عليه العميل".

ويوجد اتفاق عام بين الباحثين والجهات المهنية والرقابية على التمييز بين نوعين من الاستقلال هما:

الاستقلال الحقيقي للمراجع وهو ما يسمى الاستقلال الفعلي *Independence in fact* والاستقلال الظاهري للمراجع *Independence in Appearance*، ونظراً لصعوبة الاعتماد على الاستقلال الحقيقي للمراجع في وضع المعايير والقواعد الرقابية لأنه شخصي قد يختلف من مراجع لآخر،

كما أنه من الأمور التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة من قبل مستخدمي القوائم المالية، ولذا فإنه في حال وجوده لن تكون له فائدة في زيادة كفاءة السوق طالما لم يشعر به أو يدركه المتعاملون في هذا السوق، ولعل في ذلك تبريراً لاهتمام الجهات المهنية والرقابية والتشريعية بالاستقلال الظاهري للمراجع وخاصة في السنوات القليلة الماضية من خلال الحد من قدرة المراجع على قيامه ببعض التصرفات التي قد توجي للمتعاملين في السوق بانخفاض استقلاله.

إن تجاوزات وفشل بل وتواطؤ بعض ممارسي المهنة كانت سبباً في حدوث الأزمة المالية لدول شرق آسيا في التسعينيات، وكذلك انهيار العديد من الشركات العالمية في بداية القرن الحالي، مما أثار الشكوك حول مدى التزام المراجعين الخارجيين بمتطلبات معيار الاستقلال، بل ومدى جدوى هذا المعيار في مواجهة المتغيرات الراهنة على المستوى الدولي (لبيب، 2004).

2.3. تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة:

تتباين الآراء المؤيدة والمعارضة لسياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بشأن رفع كفاءة أعمال الجودة الذي يتولى مسئوليتها المراجع الخارجي وفريق عمله.

1.2.3. ماهية سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وموقف بعض الهيئات المهنية والدول من إجراء تلك السياسة:

حظيت علاقة المراجع بالعميل ومدى تأثيرها على استقلال المراجع وبالتالي جودة عملية المراجعة بقدر وافر من الدراسة والتحليل النظري والميداني من قبل الباحثين والهيئات المهنية والجهات الحكومية، لما لها من أهمية وتأثير (إيجابي أو سلبي) على أداء المراجع الخارجي لمهامه والقيام بمسئوليته حتى يكون في وضع يمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

وتعتبر طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والعميل سبباً لكثير من الانتقادات التي توجه لمهنة المراجعة، إذ يسعى المراجع للاستمرار مع العميل لأطول مدة ممكنة لما يترتب على ذلك من تخفيض لتكلفة المراجعة بمرور السنوات، كما أن ذلك يحقق له منافع أخرى ناتجة عن تراكم المعلومات لديه عن نشاط وصناعة العميل، وكذلك تجعله في وضع أفضل لتقديم خدمات استشارية أخرى بخلاف المراجعة تفوق في عائدها العائد الذي قد يحصل عليه المراجع من عملية المراجعة ذاتها، إلا أن العميل نفسه يعي تلك الغاية للمراجع وقد يستخدمها كوسيلة ضغط على المراجع للحصول على تقارير محاسبية له وموافقة لمصالحه أمام المستفيدين من القوائم المالية، وهي في الواقع تدليس يضر بالمستخدمين لهذه القوائم (أبو الخير، 2006، Hoyle, 1978). ومع كل عملية فشل للمراجعة من جراء علاقة المراجع بالعميل تثار هذه القضية ويزداد الجدل، فتعلو أصوات كثير من الباحثين والمسؤولين عن المهنة للمطالبة بوضع حد لهذه العلاقة المتنامية بين المراجع وعميله من خلال التغيير الإلزامي للمراجع بعد مدة محددة من الزمن.

وفي أوائل القرن الحالي عقب انهيار عدد من الشركات العالمية ازدادت المطالبات وثار الجدل مجدداً بشأن ضرورة الإلزام بتغيير المراجعين ما بين مؤيد ومعارض، فالمؤيدون يرون في ذلك دعماً لاستقلال المراجع ورفعاً من مستوى جودة عملية المراجعة، بينما يرى المعارضون أن التغيير الإلزامي للمراجع سبباً في فشل المراجعة في السنوات الأولى للتعاقد بين المراجع والعميل بسبب عدم الإلمام الكافي للمراجع بالجوانب المالية والتشغيلية والتنظيمية للعميل، كما أن عملية التغيير الإلزامي ستؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة للمراجع والعميل على حد سواء.

ويلاحظ عدم التفرقة في كثير من الدراسات السابقة بين مصطلحي التغيير والتناوب، وكذلك الحال بين مصطلحي الإلزامي والإجباري، ولذلك يرى (ريشو، 2013) أنه من الأفضل استخدام مصطلح تغيير عندما يكون الحديث عن مكاتب المراجعة، واستخدام مصطلح تناوب عندما يكون الحديث عن شركاء المراجعة، كما بين أن التغيير الإلزامي يكون بنص قانون معين، وبالتالي فهو يختلف عن التغيير الإجباري الذي يكون نتيجة ظروف طارئة، والذي قد يتم نتيجة قرار اختياري من المراجع باستقالته، أو قرار اختياري من العميل بعزل المراجع، أو نتيجة توقف المراجع عن مزاولته نشاطه.

2.2.3. الآراء المؤيدة لسياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي:

ناقشت دراسات عديدة أهمية التغيير الإلزامي وأثره في تحسين جودة المراجعة من عدة جوانب، فقد ناقش (Hoyle, 1978) أهميته في دعم استقلال المراجع وتوصلت دراسته إلى أن المراجع يحاول إرضاء عميله من أجل الاستمرار معه لفترات قادمة، ولذلك فإن المراجع إذا كان يعلم مسبقاً بأنه سيتم تغييره إلزاماً تبعاً لسياسة التغيير الإلزامي فإنه سيسعى للحفاظ على استقلاله ولن يسعى لإرضاء العميل، كما أن طول فترة الارتباط بين المراجع وعميله ينشأ عنها علاقة شخصية بينهما قد تكون على حساب مصالح المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وقد يترتب على تلك العلاقة قيام المراجع بالعديد من الخدمات الاستشارية للعميل توفر له دخلاً إضافياً وبالتالي يحرص على عدم فقده للعميل.

ويرى البعض أن التغيير الإلزامي للمراجع سيعمل على التقليل من إصدار التقارير المنحازة، مما يعني زيادة التحفظ في التقارير (Lu and Sivaramakrishnam, 2009; Vanstraelen, 2000)، وذكرت دراسة (جربوع، 2008) حيث ذكر أنه قد يصاحب طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل العديد من الأسباب التي تفقد المراجع موضوعيته واستقلاله من أهمها أن المراجع قد يصبح أكثر قبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية وقد يفقد شكوكه المهنية مما يؤدي إلى قسلة في التوصل لأدلة جديدة بخلاف ما توصل إليه في السابق.

3.2.3. الآراء المعارضة لسياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي:

في مقابل الأصوات التي تطالب بضرورة تحديد فترة الارتباط بين المراجع والعميل وذلك بإلزام الشركات بتغيير مراجعيها بعد كل فترة محددة من الزمن، نجد أصوات أخرى تعارض ذلك وتستند في معارضتها على مجموعة من الحجج، فهناك من يرى أن التكلفة التي تصاحب التغيير الإلزامي للمراجعين تفوق المصالح والمنافع المتوقعة من عملية التغيير، ولن يكون المراجع العميل بمعزل عن تلك التكاليف، فالمراجع سيتحمل تكاليف إضافية خاصة في السنة الأولى لعملية المراجعة وذلك لفهم طبيعة أنشطة العميل وعملياته التشغيلية، كما سيتحمل العميل تكاليف البحث عن مكتب المراجعة الجديد وتكاليف التعاقد معه، كما أن عملية تدريب فريق المراجعة تستهلك وقتاً مما يتسبب في ارتفاع تكلفة عملية المراجعة مع كل عملية تغيير.

ولذلك انتقد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) اقتراح التغيير الإلزامي لشركات المراجعة لما سيترتب على ذلك من تكاليف مرتفعة لا تبررها المنافع التي قد يتم الحصول عليها إذا تم التغيير، وأيد المجمع تغيير شريك المراجعة كل خمس سنوات، وقد تضمن تقرير مكتب المحاسبة العام (GAO) لعام 2003م بعد أن تم تكليفه بدراسة الآثار المتوقعة لعملية التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة وذلك بعد صدور قانون أوكسلي في عام 2002م، بأن تغيير مكاتب المراجعة إلزامياً سيفرض تكاليف إضافية على كل من المراجع والعميل، كما أن الشركات سوف تتكبد تكاليف إضافية لاختيار المراجع تصل إلى 17% من رسوم المراجعة للسنة الأولى (AICPA, 1992; Ghosh and Moon, 2005; GAO, 2003)

وتوصلت دراسات عدة منها على سبيل المثال (Simnett, et al., 2010) إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي سيزيد من تكلفة المراجعة في حين لا يوجد له تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة. من جانب آخر هناك من يرى أن من سلبيات التغيير الإلزامي للمراجع أن شركات المراجعة ستوجه مواردها لجذب عملاء جدد وسيكون ذلك على حساب الاستثمار من أجل تحسين جودة عملية المراجعة للعملاء الحاليين (جاب الله، 2005). ويرى البعض أنه إذا كان من دواعي إلزام الشركات بتغيير مراجعيها بعد كل فترة من الزمن بسبب ما قد يحدث من تواطؤ بين المراجع والعميل فإن ذلك التواطؤ قد ينشأ في المدى القصير وليس بالضرورة أن يكون بسبب طول فترة الارتباط بينهما، وأن استمرار العميل في الارتباط بمراجع معين لفترة طويلة مؤشر على الرضا عن خدماته وعلى استقرار العلاقة بينهما، وذلك يبعث الثقة لدى العملاء الجدد ويشجعهم على التعامل مع هذا المراجع، كما أن إلزام الشركات بتغيير المراجع الخارجي يقلل الحافز الاقتصادي لدى المراجع والذي ينتج عن الشهرة والسمعة في السوق واللذان تشجعانه على أن يكون مستقلاً وموضوعياً (جربوع، 2008، عباس، 2009)

ويعقب الباحث على ما سبق بأن محور النقاش ونقطة الارتكاز في تباين الآراء حول التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي هو استقلال المراجع وأثره على جودة المراجعة، فالمؤيدون يرون أن عملية التغيير الإلزامي ستعزز من استقلال المراجع، ولم تختلف معهم في ذلك بعض الآراء المعارضة إلا أنها ترى أن المنافع المتوقعة من إتباع سياسة التغيير الإلزامي لا توازي ما سيتحملة المراجع أو العميل من تكاليف إضافية، ويرون أن هناك وسائل بديلة لضمان تعزيز استقلال المراجع كتغيير شريك المراجعة، وتفعيل دور لجان المراجعة، بينما هناك آراء معارضة أخرى ترى أن التغيير الإلزامي للمراجع لن يعزز من استقلال المراجع بل العكس فقد يكون سبباً في ضعفه، وأن تعزيز الاستقلال للمراجع يتزايد بمرور الوقت مع زيادة خبرة المراجع ومعرفة بأنشطة العميل وعملياته.

4.2.3. إيجابيات وسلبيات سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي:

يمكن للباحث استخلاص مجموعة من الإيجابيات والسلبيات للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وذلك من خلال ما تم تناوله سابقاً من الآراء المؤيدة والآراء المعارضة لهذا التغيير.

1.4.2.3. إيجابيات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي:

- 1- استعادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية وخاصة بعد موجة الانتقادات التي طالت مهنة المحاسبة والمراجعة في أعقاب انهيار عدد من الشركات العالمية.
- 2- العمل على الحد من العلاقات الشخصية المتينة التي قد تنشأ وتتزايد بمرور الوقت بين المراجع والعميل والتي قد يكون لها تأثير سلبي على استقلال المراجع.
- 3- أن المراجع الجديد سيقوم بفحص متعمق لحسابات العميل ويعتبر ذلك بمثابة المراجعة لعمل المراجع السابق، كما سيعمل ذلك على التقليل من الممارسات المحاسبية غير السليمة.
- 4- تجدد رؤية عملية المراجعة، فالمراجع الجديد يكون ذو نظرة متجددة، فبمرور الوقت ومع طول فترة العلاقة بين المراجع والعميل تصبح عملية المراجعة روتينية سنة بعد أخرى مما يقلل من الإبداع والتجديد، إضافة إلى أن مستوى الشك المهني للمراجع الجديد قد يكون أعلى من المراجع السابق.

- 5- زيادة المنافسة بين شركات المراجعة مما يزيد من رغبتها في تقديم خدماتها بجودة أعلى.
- 6- تقليل اعتماد المراجع مالياً على عميل بعينه مما يعزز من استقلاله ويؤهله لإبداء رأيه بعدالة ونزاهة، ويرى الباحث أن هذا من أهم إيجابيات التغيير الإلزامي للمراجع نظراً لأهميته، فمن المعلوم أنه كلما زاد اعتماد المراجع على عميل معين اقتصادياً وكان هذا العميل يشكل نسبة كبيرة من دخل المراجع، فإن ذلك قد يساعد العميل في ممارسة ضغوطه على المراجع لتحقيق غايته، وكلما قل اعتماد المراجع مالياً على العميل قلت الضغوط التي تمارس عليه من قبل إدارة العميل.

2.4.2.3. سلبيات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي:

- 1- التكاليف الإضافية التي سيتحملها المراجع والعميل مع كل عملية تغيير.
 - 2- عدم إلمام المراجع بأنشطة العميل وعملياته التشغيلية في السنوات الأولى للمراجعة يقلل من احتمال الكشف عن الأخطاء والسياسات المحاسبية غير السليمة.
 - 3- خسارة الخبرة المتراكمة للمراجع الخارجي التي يكتسبها بمرور الوقت في ظل التغيير الاختياري.
 - 4- أن مكاتب وشركات المراجعة قد توجه مواردها في البحث عن عملاء جدد، وإهمالها في تحسين جودة المراجعة للعملاء الحاليين.
 - 5- أن التغيير الإلزامي قد يعطي فرصة لإخفاء المشاكل في العلاقة بين المراجع والعميل، والتي قد تكون سبباً رئيساً في تغيير المراجع، والتي كان بالإمكان الكشف عنها في التغيير الاختياري.
- ومما سبق يخلص الباحث لما يلي:
- تعد تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي من القضايا التي نالت اهتماماً دولياً من الهيئات والمنظمات المهنية المعنية بدعم مهنة المراجعة، بهدف دعم الثقة في مهنة المراجعة.
 - الآراء المؤيدة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ترى بأن له تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، نتيجة التأثير الإيجابي على الاستقلال المهني والشك المهني مما يدعم قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية، ومن ثم ينعكس ذلك إيجاباً على الثقة في القوائم المالية وأسعار الأسهم في الشركة محل المراجعة.
 - الآراء المعارضة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ترى بأن له تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة في الأجل القصير وارتفاع التكاليف، نتيجة انخفاض حجم المعرفة والخبرة للمراجع بأنشطة وصناعة العميل.
 - على الرغم من اختلاف وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض لسياسة التغيير الإلزامي للمراجعين، إلا أن الأدلة المدعمة لكل وجهة نظر قد تكون غير قاطعة أو أنها غير صالحة.

4. طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية

1.1.4. منهج البحث:

استخدم الباحث المنهج الوصفي المسحي الذي يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً أو تعبيراً كمياً" (عبيدات وآخرون، 2000:219)، ويعني المسح في مجمله تجميع البيانات حول ظاهرة معينة وتحليل تلك البيانات للوصول إلى النتيجة النهائية للدراسة التي استخدم المسح فيها، والمسح جزء من المنهج الوصفي في البحث،

والمسح شأنه شأن بقية الدراسات الوصفية التي لا تتحكم في طبيعة المعالجة ويدرس المنهج المسحي المتغيرات كما وجدت في الطبيعة كما هو موجود أصلاً، ولذلك فإن المنهج المسحي يجمع معلومات عن الظاهرة ليصفها كماً وكيفاً " (النهارى والسريحي، 2002: 218). وقد اختار الباحث هذا المنهج (المنهج الوصفي) لكونه ملائماً لطبيعة البحث وتحقيق أهدافه، وحتى يمكن الوصول إلى إجابات تسهم في وصف وتحليل نتائج استجابات أفراد عيني البحث بهدف التعرف على مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة.

2.4. مجتمع وعينتا البحث:

لعل أول ما يمكن البدء به بعد تفريغ البيانات الواردة في قوائم الاستبانة المستلمة من عيني البحث، ومن خلال استخدام الأساليب الإحصائية المختلفة هو وصف عينتا البحث، وتحديد طبيعتها من خلال المعلومات العامة التي تضمنتها الاستبانة، والتي تمكن من تصنيف أفراد عيني البحث.

توزيع أفراد عيني البحث وفقاً للمنشأة التي يعملون بها:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث وفقاً لنوع المنشأة التي يعملون بها كما تبينه النتائج بجدول (1-4) التالي:

جدول (1-4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث موزعين وفقاً لنوع المنشأة التي يعملون بها

النسبة المئوية %	العدد	نوع المنشأة
45.9%	50	مكتب مراجعة
54.1%	59	شركة مساهمة
100.0%	109	المجموع

توزيع أفراد عيني البحث وفقاً للمؤهل العلمي:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث وفقاً للمؤهل العلمي كما تبينه النتائج بجدول (2-4) التالي:

جدول (2-4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث موزعين وفقاً للمؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
2.8%	3	دبلوم
66.1%	72	بكالوريوس
1.8%	2	دبلوم عالي
28.4%	31	ماجستير
0.9%	1	دكتوراه
100.0%	109	المجموع

توزيع أفراد عينتي البحث وفقاً للعمر:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينتي البحث وفقاً للعمر كما تبينه النتائج بجدول (3-4) التالي:

جدول (3-4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينتي البحث موزعين وفقاً للعمر

النسبة المئوية %	العدد	العمر
17.4%	19	من 20 إلى أقل 30
42.2%	46	من 30 إلى أقل 40
31.2%	34	من 40 إلى أقل 50
9.2%	10	50 فأكثر
100.0%	109	المجموع

توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للمسمى الوظيفي (خاص بمنسوبي مكتب المراجعة):

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث وفقاً للمسمى الوظيفي (خاص بمنسوبي مكتب المراجعة) كما تبينه النتائج

بجدول (4-4) التالي:

جدول (4-4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث موزعين وفقاً للمسمى الوظيفي (خاص بمنسوبي مكتب المراجعة)

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
11.0%	12	مساعد مراجع
20.2%	22	مراجع
8.3%	9	مشرف مراجعة
2.8%	3	صاحب مكتب مراجعة
3.7%	4	شريك مكتب مراجعة
45.9%	50	المجموع

توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للمسمى الوظيفي (خاص بمنسوبي الشركات المساهمة):

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث وفقاً للمسمى الوظيفي (خاص بمنسوبي الشركات المساهمة) كما تبينه

النتائج بجدول (5-4) التالي:

جدول (5-4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث موزعين وفقاً للمسمى الوظيفي (خاص بمنسوبي الشركات المساهمة)

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
0.9%	1	مساعد محاسب
14.7%	16	محاسب
20.2%	22	رئيس قسم
8.3%	9	مدير مالي
10.1%	11	أخرى
54.1%	59	المجموع

توزيع أفراد عيني البحث وفقاً لسنوات الخبرة:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث وفقاً لسنوات الخبرة كما تبينه النتائج بجدول (6-4) التالي:

جدول (6-4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث موزعين وفقاً لسنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
11.0%	12	أقل من 5 سنوات
29.4%	32	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
26.6%	29	من 10 إلى أقل من 15 سنة
33.0%	36	15 سنة فأكثر
100.0%	109	المجموع

توزيع أفراد عيني البحث وفقاً للشهادات المهنية:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث وفقاً للشهادات المهنية كما تبينه النتائج بجدول (7-4) التالي:

جدول (7-4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث موزعين وفقاً للشهادات المهنية

النسبة المئوية %	العدد	الشهادات المهنية
75.2%	82	لا يوجد
1.8%	2	ACCA
1.8%	2	CPA

5.5%	6	SOCPA
1.8%	2	SOCPA و CPA
0.9%	1	SOCPA و CPA و أخرى
12.8%	14	أخرى
100.0%	109	المجموع

توزيع أفراد عيني البحث وفقاً للتخصص:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث وفقاً للتخصص كما تبينه النتائج بجدول (8-4) التالي:

جدول (8-4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عيني البحث موزعين وفقاً للتخصص

النسبة المئوية %	العدد	التخصص
90.8%	99	محاسبة
5.5%	6	إدارة أعمال
0.9%	1	اقتصاد
0.9%	1	إدارة عامة
1.8%	2	أخرى
100.0%	109	المجموع

3.4. أداة البحث (الاستبانة):

في سبيل الحصول على المعلومات اللازمة من مفردات العينتين للإجابة عن تساؤلات الدراسة، اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات المطلوبة لدعم الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي للإجابة على تساؤلاتها وتحقيق أهدافها، فبعد أن تم الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، قام الباحث ببناء وتطوير استبانة بهدف التعرف على (مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة).

وقد اعتمد الباحث في بناء الاستبانة بمحاورها الخمسة (تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى- تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة- تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل- تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية- تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلاله) على عدد من الدراسات السابقة وهي: دراسة Graem Wines, 2012; Carcello & nagy, 2002 (Ebrahim, 2010; Law, 2011; عبد القادر، 2013، منصور، 2013، نشوان، 2010).

1.3.4. وصف أداة البحث (الاستبانة):

لقد احتوت الاستبانة في صورتها النهائية على الأجزاء التالية:

الجزء الأول: ويحتوي على بيانات أولية عن عيني البحث تتمثل في:

نوع المنشأة، اسم المنشأة، المؤهل العلمي، العمر، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، التخصص.

الجزء الثاني: ويشتمل على أداة الدراسة والتي تتعلق بمدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية

المراجعة، وتتكون من (26) عبارة تم تقسيمها إلى خمسة محاور:

المحور الأول: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى ويتكون من (6) عبارات.

المحور الثاني: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة ويتكون من (6) عبارات.

المحور الثالث: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل ويتكون من (4) عبارات.

المحور الرابع: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية ويتكون من (5) عبارات.

المحور الخامس: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلال المراجع ويتكون من (5) عبارات.

وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت (Likert) خماسي التدرج (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)

وذلك لتحديد مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة.

2.3.4. صدق أداة البحث:

اعتمد الباحث للتحقق من صدق الأداة على طريقتين، الأولى وتسمى الصدق الظاهري (Face validity) التي تعتمد على

عرض الأداة على مجموعة من المتخصصين الخبراء في المجال والثانية وتسمى الاتساق الداخلي (Internal Consistency)

وتقوم على حساب معامل الارتباط بين كل وحدة من وحدات الأداة والأداة ككل. وفيما يلي الخطوات التي اتبعتها الباحثة للتحقق

من صدق الأداة طبقاً لكل طريقة من الطريقتين:

أولاً: الصدق الظاهري:

وهو الصدق المعتمد على المحكمين، حيث تم عرض أداة الدراسة على عدد من الأكاديميين المتخصصين، وطلب منهم دراسة

الأداة وإبداء آرائهم فيها من حيث: مدى مناسبة الفقرات وتحقيقها لأهداف الدراسة، وشموليتها، وتنوع محتواها، وتقييم مستوى

الصياغة اللغوية، والإخراج، وأية ملاحظات يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل أو التغيير أو الحذف، وقد قدموا ملاحظات قيمة

أفادت الدراسة وأثرت الأداة، وساعدت على إخراجها بصورة جيدة، وبذلك تكون الأداة قد حققت الصدق الظاهري أو المنطقي.

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لأداة البحث:

تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية

للمحور الذي تنتمي إليه كما يوضح نتائجها جدول (4-9) التالي:

جدول رقم (4-9) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

المحور الثالث: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل		المحور الثاني: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة		المحور الأول: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى	
معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م
**0.750	1	**0.558	1	**0.779	1
**0.735	2	**0.579	2	**0.769	2
**0.557	3	**0.784	3	**0.431	3
**0.578	4	**0.525	4	**0.717	4
		**0.696	5	**0.659	5
		**0.694	6	**0.764	6
المحور الخامس: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلال المراجع		المحور الرابع: تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية			
معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م		
**0.573	1	**0.428	1		
**0.556	2	**0.865	2		
**0.426	3	**0.498	3		
**0.489	4	**0.428	4		
**0.688	5	**0.717	5		

**دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

جدول (4-10) معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة

معامل الارتباط	المحور
**0.507	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى
**0.719	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة
**0.673	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل

**0.642	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية
**0.694	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلال المراجع

**وجود دلالة عند مستوى 0.01

3.3.4. ثبات الاستبانة:

للتحقق من ثبات الاستبانة استخدم الباحث معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة.

جدول رقم (4-11) معاملات ثبات أداة الدراسة طبقاً لمحاورها المختلفة

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	المحور
0.806	6	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى
0.875	6	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة
0.764	4	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل
0.793	5	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية
0.818	5	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلال المراجع
0.889	26	الاستبانة ككل

4.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بناء على طبيعة البحث والأهداف التي سعى إلى تحقيقها، تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، واستخراج النتائج وفقاً للأساليب الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية: للتعرف على خصائص أفراد عيني البحث وفقاً للبيانات الشخصية.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: لحساب متوسطات عبارات الاستبيان وكذلك الدرجات الكلية والدرجات الفرعية للاستبانة بناء على استجابات أفراد عيني البحث.
3. معامل ارتباط بيرسون: لحساب الاتساق الداخلي.
4. معامل ألفا كرونباخ: لحساب الثبات لعبارات الاستبانة.
5. اختبار "ت" لمتوسط مجتمع t-test for a Population Mean ويستخدم هذا الاختبار للتحقق من ما إذا كان هناك فرق معنوي بين متوسط المجتمع ومتوسط فرضي (رقم ثابت).
6. اختبار (ت) لعينتين مستقلتين (Independent Samples T-Test) للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات مفردات عيني الدراسة نحو محاور الدراسة باختلاف متغيراتهم الشخصية التي تنقسم إلى فئتين.

7. اختبار (ف) تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات مفردات عينتي الدراسة نحو محاور الدراسة باختلاف متغيراتهم الشخصية والوظيفية التي تنقسم إلى أكثر من فئتين.

8. اختبار شيفيه (Scheffe) للتعرف على اتجاه صالح للفروق نحو أي فئة من فئات المتغيرات التي تنقسم إلى أكثر من فئتين وذلك إذا ما بين اختبار تحليل التباين الأحادي وجود فروق بين فئات هذه المتغيرات.

9. معادلة المدى لحساب درجة الموافقة حيث تم حساب القيم (الأوزان) كما في الجدول (4-12) التالي:

جدول رقم (4-12) حساب القيم (الأوزان) طبقاً لدرجة الموافقة

الوزن	درجة الموافقة
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

ثم يتم تحديد الإتجاه لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale كما في الجدول (4-13) التالي:

جدول رقم (4-13) مقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

5. مناقشة النتائج وتفسيرها

1.5. اختبار صحة فروض البحث:

أسئلة الدراسة:

لقد تم تحليل نتائج الدراسة وفقاً لفرضياتها وذلك بعرض كل فرضية ثم بحثها على النحو التالي:

الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى.

لبحث الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة قام الباحث بتخصيص (6) عبارات لبحث العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (5-1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى من منظور منسوبي مكاتب المراجعة والشركات المساهمة ومدى وجود فروق بينهما

مستوى الدلالة	قيمة ت	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة		العبارة	م
		درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي		
0.114	1.595-	موافق بشدة	4.32	موافق	4.1	تعتبر سمعة وشهرة مكتب المراجعة عاملاً أساسياً عند المفاضلة بين مكاتب المراجعة في السوق السعودي في ظل تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي	1
0.085	1.737-	موافق	3.98	موافق	3.66	يساهم تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في كسر احتكار عدد محدود من مكاتب المراجعة لسوق المهنة في المملكة	2
0.413	0.821-	موافق	3.75	موافق	3.6	يعتبر تطبيق التغيير الغير الزامي للمراجع الخارجي عاملاً مؤثراً في اتجاه الشركات للارتباط مع مكاتب المراجعة الكبرى لارتفاع جودة أدائها المهني	3
0.977	0.029-	موافق	4.08	موافق	4.08	تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يشجع مكاتب المراجعة على التطوير المستمر لمواجهة المنافسة في سوق المهنة	4
0.539	0.617-	موافق بشدة	4.31	موافق بشدة	4.22	تهدف الشركة (محل المراجعة) من خلال ارتباطها بأحد مكاتب المراجعة الكبرى إلى زيادة ثقة المستخدمين في قوائمها المالية	5
0.551	0.598-	محايد	2.97	محايد	2.84	إن تحديد فترة الارتباط بين المراجع والعميل وقصرها على خمس سنوات يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني للمراجع	6
0.130	1.527-	موافق	3.90	موافق	3.75	جميع العبارات	

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة.

لبحث الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة قام الباحث بتخصيص (6) عبارات لبحث العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين أتعاب المراجعة، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (5-2) المتوسطات الحسابية والاحترافات المعيارية وترتيب العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين أتعاب المراجعة من منظور منسوبي مكاتب المراجعة والشركات المساهمة ومدى وجود فروق بينهما

م	العبرة	مكاتب المراجعة		الشركات المساهمة		قيمة ت	مستوى الدلالة
		المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة		
7	تعتبر أتعاب المراجعة المنخفضة العامل الأساسي عند المفاضلة والاختيار بين مكاتب المراجعة عند انتهاء فترة الارتباط مع المراجع السابق	4.1	موافق	3.25	محايد	3.995	0.000
8	يؤدي تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى تحمّل عميل المراجعة تكاليفاً إضافية لاختبار وتعيين مراجع جديد وتعريفه بأنشطة وعمليات المنشأة	3.74	موافق	3.49	موافق	1.284	0.202
9	يستلزم تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي زيادة المبالغ التي يخصصها مكتب المراجعة لتطوير وتدريب المراجعين داخل المكتب وخارجه	3.54	موافق	3.44	موافق	0.587	0.559
10	يؤدي تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى بذل المراجع الكثير من الوقت والجهد المادي والذهني للتعرف على أنظمة وعمليات العميل، مما يؤدي إلى زيادة في أتعاب المراجعة	4.04	موافق	3.76	موافق	1.794	0.076
11	يؤدي تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة مما يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة ويؤثر سلباً على جودة المراجعة	2.96	محايد	3.07	محايد	0.487-	0.627

مستوى الدلالة	قيمة ت	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة		العبارة	م
		درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي		
0.784	0.275	موافق	3.59	موافق	3.64	يساعد تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في التقليل من تعرض المراجع للمساومة على أتعاب عملية المراجعة وذلك لعلم المراجع مسبقاً بوجود حد أقصى لارتباطه مع العميل	12
0.048	2.004	موافق	3.44	موافق	3.67	جميع العبارات	

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير معنوي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل.

لبحث الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة قام الباحث بتخصيص (4) عبارات لبحث العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين خبرة المراجع بصناعة العميل، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (3-5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين خبرة المراجع بصناعة العميل من منظور منسوبي مكاتب المراجعة والشركات المساهمة ومدى وجود فروق بينهما

مستوى الدلالة	قيمة ت	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة		العبارة	م
		درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي		
0.057	1.927	موافق	3.85	موافق بشدة	4.22	تؤدي طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل إلى زيادة الخبرة المهنية المكتسبة للمراجع مما يزيد من جودة أدائه المهني	13
0.005	2.836	محايد	3.34	موافق	3.86	ترتفع نسبة خطر المراجعة في السنوات الأولى لعملية المراجعة نظراً لقلة خبرة المراجع ومعرفة بصناعة العميل، مما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة	14
0.678	0.416-	محايد	2.85	محايد	2.76	التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لا يحفز المراجع بأن يكون على معرفة ودراية كبيرة بطبيعة ونشاط وتخصص عميل المراجعة	15

مستوى الدلالة	قيمة ت	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة		العبرة	م
		درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي		
0.054	1.945	محايد	3.07	موافق	3.44	يؤثر انخفاض منحى التعلم للمراجع بصناعة العميل في السنوات الأولى لعملية المراجعة على ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المراجعة	16
0.023	2.313	محايد	3.28	موافق	3.57	جميع العبارات	

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير معنوي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية.

لبحث الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة قام الباحث بتخصيص (5) عبارات لبحث العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين التزامه بالمعايير المهنية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (4-5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين

التزامه بالمعايير المهنية من منظور منسوبي مكاتب المراجعة والشركات المساهمة ومدى وجود فروق بينهما

مستوى الدلالة	قيمة ت	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة		العبرة	م
		درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي		
0.100	1.659	موافق	4.05	موافق بشدة	4.3	يؤدي التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى قيام المراجع الجديد بزيارات ميدانية متكررة للشركة (محل المراجعة) مما يؤثر إيجاباً على جودة أدائه المهني	17
0.583	0.551	موافق	3.68	موافق	3.78	تؤدي طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل إلى تناقص نزعة الشك المهني لدى المراجع	18
0.136	1.503-	موافق	4.15	موافق	3.92	يؤدي التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى زيادة الحرص لدى المراجع على تأدية مهمته بجودة عالية في جميع مراحل عملية المراجعة لعلمه أن هناك مراجع آخر سيحل محله قد يكتشف تقصيره في عمله	19
0.044	2.036-	موافق	3.68	محايد	3.24	طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل تجعل المراجع يتراخي في أداء عمله بمرور الوقت مما يزيد من احتمال عدم اكتشافه للأخطاء والغش	20

مستوى الدلالة	قيمة ت	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة		العبارة	م
		درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي		
0.231	1.204-	موافق	3.98	موافق	3.8	يزداد التزام المراجع وفريق المراجعة بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة مع تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي	21
0.364	0.912-	موافق	3.91	موافق	3.81	جميع العبارات	

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

الفرضية الخامسة: لا يوجد تأثير معنوي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلال المراجع.

لبحث الفرضية الخامسة من فرضيات الدراسة قام الباحث بتخصيص (5) عبارات لبحث العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين استقلال المراجع، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (5-5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين

استقلال المراجع من منظور منسوبي مكاتب المراجعة والشركات المساهمة ومدى وجود فروق بينهما

مستوى الدلالة	قيمة ت	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة		العبارة	م
		درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي		
0.854	0.184-	موافق	3.81	موافق	3.78	تؤدي طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل إلى تقوية العلاقات الشخصية بينهما مما قد يفقد المراجع استقلاله	22
0.312	1.016-	موافق	3.92	موافق	3.74	كلما طالت فترة الارتباط بين المراجع والعميل فإن المراجع يكون أكثر توافقاً مع العميل فيما يتعلق بالقرارات الهامة المرتبطة بإعداد القوائم المالية	23
0.125	1.548-	موافق	3.85	موافق	3.58	يؤثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إيجاباً على إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع	24
0.934	0.084	موافق	3.95	موافق	3.96	تزيد قدرة المراجع على مقاومة ما قد يمارس عليه من ضغوط من إدارة العميل مع تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي	25

مستوى الدلالة	قيمة ت	الشركات المساهمة		مكاتب المراجعة		العبارة	م
		درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي		
0.208	1.268-	موافق	3.92	موافق	3.72	تزيد قدرة المراجع على إصدار تقرير مخالف لرغبات العميل في ظل تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع	26
0.200	1.289-	موافق	3.89	موافق	3.76	جميع العبارات	

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

سؤال الدراسة: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha=0.05$) بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، تعزى لمتغيرات الدراسة (نوع المنشأة، المؤهل العلمي، العمر، سنوات الخبرة، الحصول على شهادات مهنية، التخصص في المحاسبة).

للإجابة على هذا السؤال قام الباحث بإجراء اختبار "ت" واختبار تحليل التباين الأحادي (أنوفا) لتحديد دلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة، وفيما يلي عرض لأهم النتائج المتصلة بالسؤال.

أولاً: نوع المنشأة:

حيث أن متغير نوع المنشأة ينقسم في هذه الدراسة إلى نوعين مكتب مراجعة، شركة مساهمة، لذا تم استخدام اختبار (ت) للمقارنة بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تعزى لمتغير نوع المنشأة، ويوضح الجدول (5-6) نتيجة اختبار (ت) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (5-6) نتائج تحليل (ت) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير

الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تعزى لنوع المنشأة

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	نوع المنشأة	المحور
0.130	1.527-	0.493	3.75	50	مكتب مراجعة	العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى
		0.533	3.90	59	شركة مساهمة	
*0.048	2.004	0.584	3.67	50	مكتب مراجعة	العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين أتعاب المراجعة
		0.631	3.44	59	شركة مساهمة	
*0.023	2.313	0.670	3.57	50	مكتب مراجعة	العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين خبرة المراجع بصناعة العميل
		0.656	3.28	59	شركة مساهمة	

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	نوع المنشأة	المحور
0.364	0.912-	0.640	3.81	50	مكتب مراجعة	العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين التزامه بالمعايير المهنية
		0.482	3.91	59	شركة مساهمة	
0.200	1.289-	0.519	3.76	50	مكتب مراجعة	العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين استقلال المراجع
		0.545	3.89	59	شركة مساهمة	
0.783	0.276	0.394	3.72	50	مكتب مراجعة	تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة
		0.359	3.70	59	شركة مساهمة	

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

ثانياً: المؤهل العلمي:

حيث أن متغير المؤهل العلمي ينقسم في هذه الدراسة إلى خمسة مراحل دبلوم، بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، ولمحدودية عدد الحاصلين على الدبلوم والدبلوم العالي والدكتوراه قام الباحث بدمج الحاصلين على الدبلوم مع الحاصلين على البكالوريوس تحت مسمى الحاصلين على البكالوريوس فما دون، وكذلك تم تجميع الحاصلين على الدبلوم العالي والماجستير والدكتوراه تحت مسمى الحاصلين على دراسات عليا، لذا تم استخدام اختبار (ت) للمقارنة بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تغزى لمتغير المؤهل العلمي، ويوضح الجدول (5-7) نتيجة اختبار (ت) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (5-7) نتائج تحليل (ت) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير

الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تغزى للمؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	المحور
0.984	0.021-	0.515	3.83	75	بكالوريوس فما دون	العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى
		0.532	3.83	34	دراسات عليا	
0.481	0.708	0.631	3.57	75	بكالوريوس فما دون	العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين أتعاب المراجعة
		0.594	3.48	34	دراسات عليا	
0.990	0.013-	0.667	3.41	75	بكالوريوس فما دون	العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين خبرة المراجع بصناعة العميل
		0.704	3.41	34	دراسات عليا	

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	المحور
0.212	1.256	0.615	3.90	75	بكالوريوس فما دون	العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين التزامه بالمعايير المهنية
		0.405	3.78	34	دراسات عليا	
0.384	0.874-	0.562	3.80	75	بكالوريوس فما دون	العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين استقلال المراجع
		0.470	3.89	34	دراسات عليا	
0.743	0.329	0.400	3.71	75	بكالوريوس فما دون	تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة
		0.311	3.69	34	دراسات عليا	

* وجود دلالة عند مستوى 0.05

ثالثا: العمر:

حيث أن العمر ينقسم في هذه الدراسة إلى أربع فئات هي من 20 إلى أقل من 30 عاماً، من 30 إلى أقل من 40 عاماً، من 40 إلى أقل من 50 عاماً، 50 عاماً فأكثر، لذا تم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للمقارنة بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى لمتغير العمر، ويوضح الجدول (5-8) نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (5-8) نتائج تحليل التباين الأحادي (أنوفا) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى للعمر

مستوى الدلالة	قيمة ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.687	0.495	0.135	3	0.404	بين المجموعات	العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي واتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى
		0.272	105	28.568	داخل المجموعات	
			108	28.972	الكلي	
0.164	1.734	0.650	3	1.950	بين المجموعات	العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين أتعاب المراجعة
		0.375	105	39.350	داخل المجموعات	
			108	41.300	الكلي	
*0.022	3.354	1.438	3	4.313	بين المجموعات	العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين خبرة المراجع بصناعة العميل
		0.429	105	45.003	داخل المجموعات	
			108	49.315	الكلي	

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين التزامه بالمعايير المهنية	بين المجموعات	2.212	3	0.737	2.450	0.068
	داخل المجموعات	31.604	105	0.301		
	الكلية	33.816	108			
العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين استقلال المراجع	بين المجموعات	2.337	3	0.779	2.862	*0.040
	داخل المجموعات	28.580	105	0.272		
	الكلية	30.917	108			
تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة	بين المجموعات	1.076	3	0.359	2.689	0.051
	داخل المجموعات	14.005	105	0.133		
	الكلية	15.081	108			

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

ونظرا لوجود معنوية في اختبار التباين تم إجراء اختبار شيفيه لدلالة الفروق. وكانت النتائج كالتالي:

نتائج اختبار شيفيه للتعرف على اتجاه الفروق من وجهة نظر أفراد العينتين حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تغزى للعمر (جدول 5-9):

المحور	العمر	المتوسط	20 إلى أقل من 30	30 إلى أقل من 40	40 إلى أقل من 50	50 فأكثر
العلاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين خبرة المراجع بصناعة العميل	20 إلى أقل من 30	3.71				*0.78553
	30 إلى أقل من 40	3.35				
	40 إلى أقل من 50	3.46				
	50 فأكثر	2.93				
العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين استقلال المراجع	20 إلى أقل من 30	3.85				
	30 إلى أقل من 40	3.80				
	40 إلى أقل من 50	3.96				*0.54471
	50 فأكثر	3.42				

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

رابعاً: سنوات الخبرة:

حيث أن متغير سنوات الخبرة ينقسم في هذه الدراسة إلى أربع فئات هي أقل من 5 سنوات، من 5 إلى أقل 10، من 10 إلى أقل من 15 سنة، 15 سنة فأكثر، لذا تم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للمقارنة بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى لمتغير سنوات الخبرة، ويوضح الجدول (10-5) نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (10-5) نتائج تحليل التباين الأحادي (أنوفا) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى لسنوات الخبرة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى	بين المجموعات	1.089	3	0.363	1.367	0.257
	داخل المجموعات	27.883	105	0.266		
	الكلي	28.972	108			
تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة	بين المجموعات	1.814	3	0.605	1.608	0.192
	داخل المجموعات	39.486	105	0.376		
	الكلي	41.300	108			
تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل	بين المجموعات	1.878	3	0.626	1.385	0.251
	داخل المجموعات	47.438	105	0.452		
	الكلي	49.315	108			
تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية	بين المجموعات	4.887	3	1.629	5.912	*0.001
	داخل المجموعات	28.929	105	0.276		
	الكلي	33.816	108			
تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلال المراجع	بين المجموعات	1.180	3	0.393	1.389	0.250
	داخل المجموعات	29.737	105	0.283		
	الكلي	30.917	108			
تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة	بين المجموعات	0.623	3	0.208	1.507	0.217
	داخل المجموعات	14.458	105	0.138		
	الكلي	15.081	108			

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

ونظرا لوجود معنوية في اختبار التباين تم إجراء اختبار شيفيه لدلالة الفروق، وكانت النتائج كالتالي:

(جدول 5-11) نتائج اختبار شيفيه للتعرف على اتجاه الفروق من وجهة نظر أفراد العينتين حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى لسنوات الخبرة

المحور	سنوات الخبرة	المتوسط	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 15 سنة	15 سنة فأكثر
تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية	أقل من 5 سنوات	3.93				
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	4.06				*0.49583
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	3.98				*0.41264
	15 سنة فأكثر	3.57				

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

خامسا: الحصول على شهادات مهنية:

حيث أن متغير الحصول على شهادات مهنية ينقسم في هذه الدراسة إلى صنفين هم حاصلين وغير حاصلين لذا تم استخدام اختبار (ت) للمقارنة بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى لمتغير الحصول على شهادات مهنية، ويوضح الجدول (5-12) نتيجة اختبار (ت) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (5-12) نتائج تحليل (ت) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى للحصول على شهادات مهنية

المحور	الحصول على شهادات مهنية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى	نعم	27	3.87	0.578	0.444	0.658
	لا	82	3.82	0.500		
تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة	نعم	27	3.41	0.721	1.316-	0.191
	لا	82	3.59	0.579		
تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل	نعم	27	3.27	0.665	1.263-	0.209
	لا	82	3.46	0.677		

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الحصول على شهادات مهنية	المحور
0.911	0.112-	0.473	3.85	27	نعم	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية
		0.588	3.87	82	لا	
0.724	0.354	0.453	3.86	27	نعم	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلال المراجع
		0.561	3.82	82	لا	
0.523	0.641-	0.374	3.67	27	نعم	تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة
		0.375	3.72	82	لا	

سادسا: التخصص في المحاسبة

حيث أن متغير التخصص في المحاسبة ينقسم في هذه الدراسة إلى صنفين هم نعم ولا لذا تم استخدام اختبار (ت) للمقارنة بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى لمتغير التخصص في المحاسبة، ويوضح الجدول (5-13) نتيجة اختبار (ت) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (5-13) نتائج تحليل (ت) لدلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير التغيير

الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تُعزى للتخصص في المحاسبة

مستوى الدلالة	قيمة (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	التخصص في المحاسبة	المحور
0.743	0.329-	0.516	3.83	27	نعم	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى
		0.561	3.88	82	لا	
0.829	0.216-	0.617	3.54	27	نعم	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أتعاب المراجعة
		0.663	3.58	82	لا	
0.294	1.054-	0.695	3.39	27	نعم	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على خبرة المراجع بصناعة العميل
		0.395	3.63	82	لا	
0.243	1.174-	0.564	3.84	27	نعم	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية
		0.490	4.06	82	لا	
0.118	1.576-	0.532	3.80	27	نعم	تأثير تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على استقلال المراجع
		0.527	4.08	82	لا	
0.213	1.253-	0.373	3.69	27	نعم	تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة
		0.368	3.85	82	لا	

2.5. أهم نتائج البحث:

- اتفقت عينتا الدراسة على أن الشركة (محل المراجعة) تهدف من خلال ارتباطها بأحد مكاتب المراجعة الكبرى إلى زيادة ثقة المستخدمين في قوائمها المالية، وأنه في ظل تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي فإن سمعة وشهرة مكتب المراجعة تعتبر عاملاً أساسياً في عملية المفاضلة بين مكاتب المراجعة، كما أن تطبيق هذه السياسة يعتبر عاملاً مؤثراً في اتجاه الشركات للارتباط بمكاتب المراجعة الكبرى لارتفاع جودة أدائها، كما أنها تشجع مكاتب المراجعة على التطوير المستمر لمواجهة المنافسة في السوق، وتساهم كذلك في كسر احتكار عدد محدود من مكاتب المراجعة لسوق المهنة في المملكة.
- اتفقت عينتا الدراسة على الحياد فلم توافق ولم ترفض تحديد فترة الارتباط بين المراجع والعميل وقصرها على خمس سنوات وأن ذلك يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني للمراجع.
- اتفقت عينتا الدراسة على وجود علاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين أتعاب المراجعة، إذ يؤدي تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى زيادة في أتعاب المراجعة، نتيجة بذل المراجع الكثير من الوقت والجهد المادي والذهني، وكذلك يتحمل عميل المراجعة تكاليفاً إضافية لاختيار وتعيين مراجع جديد وتعريفه بأنشطة وعمليات المنشأة، كما أن علم المراجع مسبقاً بوجود حد أقصى لارتباطه مع العميل يقلل من تعرضه للمساومة على أتعاب المراجعة.
- اتفقت عينتا الدراسة على أن طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل تؤدي إلى زيادة الخبرة المهنية المكتسبة للمراجع مما يزيد من جودة أدائه المهني.
- اتفقت عينتا الدراسة على وجود تأثير إيجابي لتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على التزامه بالمعايير المهنية، حيث يؤدي التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إلى قيام المراجع الجديد بزيارات ميدانية متكررة للشركة (محل المراجعة) مما يؤثر إيجاباً على جودة أدائه المهني، كما يزداد حرص المراجع على تأدية مهمته بجودة عالية في جميع مراحل عملية المراجعة لعلمه أن هناك مراجع آخر سيحل محله قد يكتشف تقصيره في عمله، كما أن طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل تؤدي إلى تناقص نزعة الشك المهني لدى المراجع.

3.5. التوصيات:

- 1- ضرورة إلزام الشركات المساهمة بالإفصاح في قوائمها المنشورة عن تاريخ بداية الارتباط (التعاقد) مع المراجع الخارجي، وكذلك قيمة أتعاب المراجعة المتفق عليها.
- 2- أن يتم التعاقد مع المراجع الجديد قبل بداية السنة الخامسة من التعاقد الحالي للشركة (محل المراجعة) مع المراجع الخارجي، لما لذلك من أثر في تبادل الخبرات ونقل المعرفة بين المراجع الحالي والمراجع الجديد وما ينعكس عليه في تحسين جودة عملية المراجعة.
- 3- يوصي الباحث بضرورة تشجيع شركات ومكاتب المراجعة على التخصص في مراجعة حسابات شركات تنتمي لأنشطة محددة، لما لذلك من تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، ومن الوسائل المقترحة لذلك وضع حد أعلى لعدد الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها في حال تعدد أنشطتها، والسماح له بمراجعة عدد أكبر من الشركات في حال كانت في نفس النشاط أو القطاع.

6. المصادر والمراجع

1.6. المراجع العربية:

- إبراهيم، محمد بهاء الدين (2008)، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية"، مجلة البحوث التجارية (كلية التجارة، جامعة الزقازيق)، مج30، ع2، صص 149-254.
- أبو الخير، مدثر طه (2006)، "التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجوده المراجعة: دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مج30، ع2، صص 71-117.
- أبوسمهدانة، نفين (2015)، "قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة- دراسة ميدانية - فلسطين"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- أحمد، ماهر مصطفى (1994)، "الأسباب الحقيقية لتعيين وتغيير مراقب الحسابات: دراسة تحليلية على الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية"، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، ع1، صص 381-441.
- آل عباس، محمد عبدالله (2008)، "أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية (دراسة اختيارية لكفاءة السوق)"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد التاسع، ع14.
- بركات، خالد سعيد (2007)، "حجم مكتب المراجعة والعلاقة المدركة بين خصائص المراجع الخارجي وجودة المراجعة في السوق المصري. دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، مج29، ع1-2، صص 189-229.
- التويجري، عبد الرحمن علي و النافعابي، حسين محمد (2008)، "جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مج22، ع1، صص 219-254.
- التويجري، عبد الرحمن علي (2009)، "دراسة مقارنة لأتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع لعميل المراجعة وللعوامل المؤثرة فيهما: تطبيق على المملكة المتحدة" مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، مج9، ع2، صص 9-32.
- الثنيان، مي ناصر والعنقري، حسام عبد المحسن (2010)، "أسباب وأثار وجود ظاهرة "تسوق رأي المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مج24، ع2، صص 41-109.
- جاب الله، سامية طلعت (2007)، "سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية" مجلة البحوث الإدارية، جامعة الأزهر، كلية التجارة، مج23، ع3، صص 60-83.
- الجدعاني، نور ساعد والعنقري، حسام عبد المحسن (2009)، "تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مج23، ع2، صص 143-192.
- جمعة، أحمد حلمي (2011)، "تطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمة تدقيق البيانات المالية: دراسة اختبارية في مكاتب التدقيق في الأردن"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مج35، ع1، صص 391-416.
- حافظ، سماح طارق وآخرون (2013)، "أثر تعاقب المراجعين على جودة التقرير المالي: دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، (كلية التجارة، جامعة المنصورة)، مج37، ع3، صص 527-549.

- حجازي، وجدي حامد(2009)، " تحليل قرار تغيير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المصرية (مع دراسة تطبيقية)"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مج 33، ع 2، ص 427-477.
- الخنندار، آية جارالله نعمان(2008)، " مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية. غزة، كلية التجارة.
- الديسبي، محمد عبد القادر، وآخرون(2011)، " العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة: دراسة تطبيقية عن قرار المراجعة بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مج 35، ع 2، ص 309-333.
- راضي، محمد سامي(1998)، " الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر"، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، مصر، مج 10، ع 2، ص 237-302.
- الرأي الكويتية: 2014، موقع الالكتروني.
- الرحيلي، عوض سلامة (2008)، " المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات؛ حالة السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مج 22، ع 14.
- ريشة، شيرين شوقي (2010)، " أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءته في تقييم خطر المراجعة وكشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- ريشو، بديع الدين (2013)، "التغيير الإلزامي لشركة المراجعة: الإطار العام للأثار المختلفة في البيئة المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، (كلية التجارة، جامعة طنطا)، مج 1، ع 2، ص 175-227.
- زعيتر، عهد علي والعنقري، حسام عبد المحسن (2011)، " اعتماد المراجع على تقريره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وآثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارس مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مج 5، ع 14.
- الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبد المحسن (2006)، " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مج 20، ع 1.
- الشريف، محمود مصطفى منصور(2014)، "تقويم انعكاسات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة أداء مهنة المراجعة: مدخل كمي مقترح"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- شلبي، عبده علي(2009)، " أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على جودة المراجع بجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مصر، ع 2، ص 143-148.
- الشمري، عيد حامد (2010)، "دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.
- طلبة، على إبراهيم (1997)، " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات. دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، الإداري، سلطنة عمان، مج 19، ع 69، ص 13-37.

عبيد، إبراهيم السيد (2008)، "دور آليات حوكمة الشركات في تحسين إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال مراجع الحسابات: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، ع1، ص 65-112.
عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، عبد الحق كايد (2000)، "البحث العلمي مفهومه - أدواته - أساليبه"، الطبعة 2، الرياض: دار أسامة للنشر والتوزيع.
العتيبي، سالم عبدالله (2009)، "جودة المراجعة كأحد آليات الحوكمة"، الفكر المحاسبي، مصر، مج13، ع2، ص ص 109-151.

المغبولي، محمد بن حمد (2006)، "جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية: نظرة تحليلية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع1، ص ص 383-413.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الموقع الإلكتروني: www.socpa.org.sa/

وزارة التجارة والصناعة، الموقع الإلكتروني: www.mci.gov.sa/

<https://www.alraimedia.com/Articales.aspx?id=477948>

2.6. المراجع الأجنبية:

Al- Thuneibat, A. and Baker, R. A., (2011), "Audit stenure and equity risk premium: evidence from jordan", international journal of accounting and information management, Vol. 19, No.1, PP. 5 – 23.

Arrundada, B. , Paz- Ares , C. 2(1997). " Manadatory Rotation of Company Auditors: A Critical Examination " , international Review of low And Economics , Iss. 14 , PP: 31-61.

Arrundada and Paz-Ares (1995), "Economic Consequences of Mandatory Rotation".

Barbadillo, E.R., Aguilar, N.G., and carrera, N., (2009), "Does Mandatory Audit firm enhance auditor independence? Evidence from spain", Auditing: A journal of practice & theory, Vol. 28, No. 1, PP. 113 – 135.

Cameran Mara, Di Vincenzo Dino and Merlotti Emilia(2005), (The Audit

Cameran, M., Merlotti, E., Vincenzo, D., (2005)," The Audit Firm Rotation Rule: Areview of Literature", SAD Bocconi, <http://ssrn.com/abstract=825404>,2005.

Carcello, J. and Nagy, A. L., (2004), "Audit Firm Tenure And Fraudulent Financial Reporting", A Journal of Practice Theory , vol. 23, No. 2,PP: 55- 69.

Carcello, J.V.(1990) "A Comparative Study of Audit Quality Among the Big Eight Accounting

Comunale, C.L. and sexton, T.R., (2005), "Mandatory auditor rotation and retention: impact on market share", Manageral auditing journal, vol. 20, no 3, PP 235 – 250.

- Dan li, (2007), "auditor tenure and Accounting conservatism" PHD thesis , Georgia institute , of Technology.
- Daniels, B. and Booker, Q., (2009),” Bank loan officers perceptions of Audit firm Rotation”, the CPA Journal,(79.1), PP 36- 40.
- Daniels, Bobbie W and Booker, Quinton, (2009), "Bank Loan Officers' Perceptions of Audit Firm Rotation", The CPA Journal, Jan 2009, 79, 1, Accounting & Tax, P: 36.
- David, s. & others, (2012), ” auditors tenure and the pricing of discretionary Accruals in the port-sox Era”, American Accounting Association, vol.12,2012.
- Inder k. khurana ,”litigation Risk and the financial Reporting credibility of big 4 versus non – big 4 Audits Evidence from Anglo – American countries”, the accounting Review , vol.79, No2,2004.
- Jackson, A. B., Michael, M. and Peter, R, (2008), " Mandatory Audit Firm Rotation And Audit Quality”, managerial Auditing Journal , vol. 23, No.5, PP: 420- 437.

Doi: <https://doi.org/10.52133/ijrsp.v5.52.4>