

الخطوات الصحيحة لعملية المراجعة ودورها في تغيير المراجع وأثر ذلك على جودة المراجعة

The correct steps for an audit process, its role in changing the auditor, and its impact on the audit quality

عبدالله مسعود،* جامعة الحدود الشمالية، السعودية، البريد الإلكتروني: masood4_2009@yahoo.com
سامي واكد، جامعة الحدود الشمالية، السعودية، البريد الإلكتروني:
عمر حبتور، جامعة الحدود الشمالية، السعودية، البريد الإلكتروني: omerhabtoor@hotmail.com

تاريخ القبول: 2020/10/10

تاريخ الاستلام: 2020/09/07

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الخطوات الصحيحة التي يتبعها المراجع الخارجي في تنفيذ عملية المراجعة وأثرها على جودة المراجعة. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانته وزعت على العاملين في البنوك اليمنية. الدراسة توصلت إلى وجود علاقة بين التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وبين جوده المراجعة، من وجهة نظر المبحوثين في البنوك العاملة في اليمن. **الكلمات المفتاحية:** مراجع الحسابات؛ جودة المراجعة؛ المراجع.

تصنيفات JEL: M42 ; M41

Abstract: This study aims to identify the correct steps taken by the external auditor in implementing the review process and their impact on the audit quality. To achieve the aim of the study, a questionnaire was designed and distributed to workers in Yemeni banks. The study found a significance relationship between the mandatory rotation of external auditors and the quality of the audit, from the point of view of respondents in banks operating in Yemen.

Keywords: Auditor; Audit Quality; Auditor.

JEL classification codes : M42 ; M41

مقدمة:

في السنوات الماضية تعرضت العديد من الشركات لأزمات مالية كبيرة أدت إلى إفلاسها، مثل شركة Enron للطاقة وشركة World Com للاتصالات ونتيجة لهذه الانهيارات حمل المحاسبون القانونيون جزء كبير من المسؤولية كما حدث لشركة Anderson Arthur (الحداد، 2016، ص. 60؛ الفيومي، 2013، ص. 52)، وهذا أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات، وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة في العالم، وقد ترتب على ذلك ضرورة توجيه الاهتمام نحو تحسين جودة المراجعة (Roush & al, 2011). حيث تعد جودة المراجعة من الموضوعات الرئيسة التي تؤخذ في الحسبان حيث تكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات؛ الجودة التامة، لأنهم يعتمدون على تلك القوائم، التي تم مراجعتها من قبل المراجع الخارجي في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وعلى هذا فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة. يمكن بيان أهمية جودة المراجعة بالنسبة للأطراف المستفيدة على النحو الوارد أدناه: (أبو هين، 2005، ص. 51):

- مراجع الحسابات: يهتم بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، ذلك من أجل تحسين سمعته، وشهرته، وموقفه التنافسي في مجال عمله؛
- إدارة الشركة: تعتبر المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية؛ ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع، له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة؛
- البنوك: تعتمد بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، وجودة عملية المراجعة ستؤثر إيجابيا على جودة قرارات.

- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم . ولاشك أن جودة المراجعة سوف تؤثر تأثيراً كبيراً على قراراتهم في منح الائتمان؛

- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أعراض كثيرة منها: التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات وتوسيع الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة، وفقاً لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة للمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة، بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة، وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

أن الأزمات المالية التي لحقت بالشركات وما صاحبها من سمعة سيئة لمكاتب المراجعة دفع بالعديد منها إلى سن قوانين جديدة من ضمنها ضرورة التغيير الدوري لمراجع الحسابات لما لها من اثر في المحافظة على سمعة المراجع وجودة المراجعة.

أ- الإشكالية:

أن تطبيق سياسة التغيير الدوري للمراجعين الخارجيين لها تأثير على قرارات المستخدمين، وعلى عدة أطراف ذات علاقة بمهنة المراجعة، فحجة إصدار تشريعات تلزم بالتغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي، مرده إلى تحسين الجودة، خاصة بعد فضائح الشركات الكبرى وما نتج عنها من أزمة ثقة في مهنة المراجعة. ويترتب على هذه السياسة تأثيرات متباينة لجملة من المتغيرات لها تأثير جوهري في تحقيق جودة عملية المراجعة. (الشريف، 2014؛ منصور، 2017)، (، Cameran & al, 2018; Velte & Loy, 2016; Velte & Loy, 2018; Hapsoro & Santoso, 2018; Hapsoro & Santoso, 2015)، حيث يمكن بيان أثر التغيير الدوري للمراجع

الخارجي على جودة المراجعة من خلال إتباعه للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة إن أحد أهم أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي، بعد فترة محددة من الزمن، هو أن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميل المراجعة، تؤدي إلى أن يصبح المراجع ذو نظرة غير متجددة، فالمراجعة الاختيارية التي يقوم بها، تكون تكرر لما تم سابقا مع العميل نفسه، وهو ما قد يعني توافر نزعة استباق النتائج، فالثقة بأنه على علم تام بأعمال عميله، ومشاكله تجعله يعتمد على نفس وثائق العمل في السنوات السابقة. ويفقد بذلك صفة الشك، وفقد المراجع لهذه الصفة، يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يكتشفها، وهنا تظهر الحاجة لاختبار تطبيق التغيير الدوري للمراجع الخارجي على إتباعه للخطوات الصحيحة لعملية المراجعة في البيئة اليمنية.

بناء على ما تقدم فإن مشكلة الدراسة تحدد بالتساؤل التالي:

- ما أثر التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة، وتأثير ذلك على جودة المراجعة ؟

ب- الفرضيات:

بناء على سؤال الدراسة فإن الفرضية الرئيسية للدراسة تتمثل في التالي:

لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة المراجعة.

ج- أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى التعرف على أثر التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي فيما يتعلق بإتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة، وتأثير ذلك على جودة المراجعة.

د - منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وبيان التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي، وأثره على جودة المراجعة، وذلك لمناسبته مع طبيعة الدراسة كما استخدم البرنامج الإحصائي SPSS، لاختبار فرضية الدراسة.

هـ - الدراسات السابقة:

- دراسة (قواد، 2004)، "جودة المراجعة وانعكاساتها على استبدال المراجع الحسابات في مصر - دراسة ميدانية":

هدفت الدراسة إلى تحليل الأهمية النسبية لمقومات جودة المراجعة، ومعرفة الاختلافات حول الأهمية النسبية للعوامل المسببة لاستبدال المراجعين، بالإضافة إلى معرفة مدى العلاقة بين توفر مقومات جودة المراجعة وعدم قيام المنشآت باستبدال المراجعين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على عينة مكونة من فئتين: الأولى فئة المراجعين وبلغ عددها (117) مفردة، والثانية فئة الشركات وبلغ قوامها (90) مفردة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج: وجود علاقة بين توافر مقومات جودة المراجعة وعدم تغيير المراجعين، وأضافت إلى أن هناك عوامل تؤدي إلى تغيير المراجع مثل الرغبة في الحصول على خدمات إضافية أخرى، والرغبة في تخفيض أتعاب عملية المراجعة، والرغبة في الحصول على مستوى جودة أفضل، واندماج الشركات. كما توصلت الدراسة بأن هناك عوامل لا تؤثر في تغيير المراجع، مثل التعثر المالي للشركة محل المراجعة.

- دراسة (مبارك، 2010)، "التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية

المراجعة - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية "

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين طول فترة التعامل بين مراجع الحسابات والشركة التي يراجع حساباتها من جهة وجودة عملية المراجعة من جهة أخرى، بالإضافة إلى معرفة فيما إذا كانت سياسة التغيير الدوري للمراجعين في المملكة العربية السعودية قد حققت هدف

منع احتكار مجموعة معينة من مكاتب المراجعة لسوق المهنة أم لا. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام جودة الأرباح كمؤشر على جودة المراجعة، أما مجتمع الدراسة، فقد تمثل في الشركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق الأسهم السعودية والتي لها قوائم مالية منشورة على موقع التداول خلال الفترة من عام 2001 م وحتى عام 2009م.

توصلت نتائج الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة وجودة عملية المراجعة. كما أن سياسة التغيير الإلزامي للمراجع التي تتبناها المنظمات المهنية في المملكة لم تقض على احتكار بعض المكاتب لسوق مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

- دراسة (عثمان، 2011) "انعكاسات تغيير مراجع الحسابات الخارجي على قيمة

منشآت الأعمال - دراسة تطبيقية للشركات المساهمة المصرية"

تمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في تحليل ظاهرة تغيير المراجع الخارجي، وأسباب قيام منشآت الأعمال بتغيير المراجعين. كذلك بيان أثر تغيير المراجع الخارجي على أسعار أسهم منشآت الأعمال. لتحقيق الأهداف قامت الباحثة بتوظيف المنهج الإحصائي (event study) على عينة مكونة من (22) شركة مساهمة مسجلة في السوق المصرية، قامت بتغيير مراجعها الخارجي في الفترة 2004- 2010 م.

الدراسة توصلت إلى عدم وجود علاقة بين تغيير المراجع وأسعار أسهم تلك المنشآت، وعدم اهتمام السوق المصري بدور تغيير المراجع وتأثيره على أسعار الأسهم وبالتالي على القيمة المستقبلية لمنشأة الأعمال التي تقوم بتغيير مراجعها. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام هيئة الرقابة المالية بحملة تعريفية للمستثمرين والمساهمين في البورصة بأهمية دور المراجع وتأثير تغييره، لما له من شأن في رفع درجة الوعي بالنواحي المحاسبية لدى كافة الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة.

- دراسة (غيم، 2012): "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على

اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية في البيئة السعودية"

طمحت الدراسة إلى الكشف عن مدى تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، بتحديد مجموعة المتغيرات المرتبطة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، ومدى تأثيرها على قدرة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. واعتمد الباحث للتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفروض الواردة في الدراسة على استقصاء آراء مراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، حيث تم توزيع (78) استبانة.

توصلت الدراسة إلى: وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة والتي تتأثر بالتغيير الإلزامي للمراجع (الشك المهني ومنحنى التعلم) وبين المتغير التابع، المتمثل في القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. كما توصلت الدراسة إلى أن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة، لها تأثير سلبي على الاستقلال المهني نتيجة الألفة التي تتكون بينهم.

- دراسة (صباح، 2014) "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أدائه

المهني دراسة تطبيقية في البيئة الفلسطينية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أدائه المهني بالاعتماد على عدة متغيرات (الاستقلال - الكفاءة المهنية - دور لجنة المراجعة). ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على المراجعين في قطاع غزة حيث بلغ عددهم (158) وبلغت الردود (124).

توصلت نتيجة الدراسة إلى وجود تأثير للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على متغيرات الدراسة (الاستقلال - الكفاءة المهنية - دور لجنة المراجعة). كما توصلت إلى أن تغيير

المراجع الخارجي يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية لعدم، وجود مصالح مالية بين المراجع والعميل مما يعزز استقلاله وحياده.

- دراسة (الشريف، 2014) "تقويم انعكاسات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة أداء مهنة المراجعة- دراسة تطبيقية في جمهورية مصر العربية".

حددت الدراسة هدفها نحو صياغة نموذج كمي مقترح، لتقويم انعكاسات تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى جودة المراجعة في جمهورية مصر العربية، ومدى قدرة سياسة التغيير في التأثير الايجابي على جودة المراجعة. ولكي تصل إلى ذلك قام الباحث باختبار عينة عشوائية مكونة من (61) شركة من الشركات المسجلة في السوق المصرية خلال الأعوام 2003-2009م.

انتهت الدراسة إلى أنه لا ينعكس تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على كل من الاستقلال المهني، والشك المهني، وتكاليف المراجعة، وانعكاس ذلك في قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية- بوصفه مقياسا لجودة المراجعة- إيجابا بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة وأوصت الدراسة بإصدار قرار لتعديل فترة التعاقد لتكون ست سنوات متصلة.

أولا- منهجية الدراسة الميدانية:

كما اشرفنا سابقا اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وكانت ادارة الدراسة الميدانية واختبار صدق وثبات الدراسة كالتالي:

1- أداة الدراسة الميدانية:

كانت الاستبانة كأداة رئيسة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة، وتحققا لذلك صممت استبانته تهدف إلى قياس رأى أفراد عينة الدراسة حول التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على جودة المراجعة. في هذه الدراسة مقياس ليكرت

الخماسي استخدم لبيان آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات الواردة في الاستبيان، حيث طلب من كل فرد من أفراد الدراسة وضع إشارة (√) تحت الحالة التي تنطبق مع راية في كل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان، وكانت خيارات الإجابة كما يلي: (1 غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 محايد، 4 موافق، 5 موافق بشدة).

2- اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها:

تم اختبار الاتساق الداخلي بعد جمع البيانات، باستخدام معامل ألفا كرونباخ للاتساق الداخلي حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ (0.94)، وهو معامل قوي جداً، كما تم اختبار الثبات باستخدام معامل سبيرمان للتجزئة النصفية حيث بلغت قيمته (0.91)، وهو معامل قوي يجعل الأداة تتمتع بالصدق لما أعدت له.

ثانياً - النتائج ومناقشة النتائج:

كانت النتائج التي تم التوصل إليها، كما يوضحها الجدول رقم 1 لفقرات إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة، ومتوسط درجات التوافر لكل منها، ومعنوية الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة في البنوك محل الدراسة، والانحرافات المعيارية لتلك الفقرات، ويلاحظ من بيانات الجدول المذكور ما يلي:

- بلغ المتوسط العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بعد إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة (3.36)، وهذا يعني أن درجة إدراك أفراد عينة الدراسة عن تأثر فقرات إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة بالتغيير الدوري للمراجع الخارجي مجتمعة معاً، تقع عند المستوى "متوافرة بدرجة متوسطة" حيث تقع قيمة الوسط الحسابي العام في فئة المقياس (2.60-3.40)، ويشير إلى توافر متوسط لتأثير التغيير الدوري على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة، من وجهة

نظر أفراد عينة الدراسة، كما يشير الانحراف المعياري العام إلى أن الآراء كانت متقاربة ومتجانسة حول فقرات إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة، إذ بلغت قيمته (1.12) بوزن نسبي عام متوسط (67.2%)، ويشير إلى أن نسبة (67.2%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة يرون أن قلة إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة متوافر بدرجة متوسطة في حالة بقاء المراجع الخارجي مدة أطول في البنوك محل الدراسة.

- يبين تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن درجة توافر فقرات إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة، أن متوسط درجات التوافر لجميع الفقرات الـ 11 جاءت أعلى من نقطة المنتصف في مقياس ليكارد الخماسي، وتراوحت بين (3.18، 3.49)، وكانت بالتالي في المستويين "متوافرة بدرجة متوسطة" و"متوافرة بدرجة عالية" حيث كانت أدنى تلك الفقرات توافرا الفقرة (قد تؤدي طول مدة بقاء المراجع الخارجي إلى تقليل استخدام المعايير التقنية في عملية المراجعة) بوسط حسابي (3.18)، ويشير إلى توافر متوسط للفقرة وانحراف معياري (1.18) ويشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة بوزن نسبي متوسط (63.6%)، وكانت أعلى تلك الفقرات توافرا الفقرة (قد تؤدي طول مدة بقاء المراجع الخارجي إلى نوع من الثقة تجعله يعتمد على نوع الأدلة السابقة) بوسط حسابي (3.49)، ويشير إلى توافر عال للفقرة، وانحراف معياري (0.99)، ويشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة بوزن نسبي عالي (69.8%). وتعني نتائج تحليل بقية فقرات بعد إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (طول مدة بقاء المراجع الخارجي في البنك قد تجعله أقل حرصا على إتباع الخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات المراجعة- طول بقاء المراجع الخارجي قد تجعله أقل تحفيزا في بدل العناية المهنية لواجبة في كافة مراحل تنفيذ عملية المراجعة- طول مدة تعاقب المراجع

الخارجي قد تؤدي إلى أن يصبح ذو نظرة غير متجددة في فحص الحسابات- طول مدة تعاقد المراجع الخارجي قد تجعله نادرا ما يلجأ لاختبار تفاصيل العمليات والأرصدة الخاصة بالبنك بسبب خبرته في مجال أنشطة البنك- طول مدة بقاء المراجع الخارجي قد تؤدي إلى اعتقاده بأنه على علم تام بمشاكل البنك مما يفقده الشك المهني- طول مدة تعاقد المراجع الخارجي قد تؤدي إلى احتمال عدم قيام المراجع بالشك المهني المطلوب، وبالتالي عدم اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية للبنك- طول مدة تعاقد المراجع الخارجي قد تؤدي إلى نوع من التفاهم بين إدارة البنك والمراجع، الأمر الذي يدفعه لاعتماد التقرير دون تدقيق بطريقة مهنية سليمة- طول مدة بقاء المراجع الخارجي قد تؤثر في استخدامه أفضل وأحدث الأساليب في المراجعة).

- بوجه عام كان مستوى الدلالة معنويا وبدرجة كبيرة جدا ، وفي صورة واضحة Striking ومتسقة Consistent من الناحية الإحصائية لجميع الفقرات الـ11 ($P < 0.05$) فيما يتعلق باتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو تأثير إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة بطول مدة بقاء المراجع في البنوك محل الدراسة من وجهة نظر الباحثين، وهذا ما أظهرته قيم اختبار ويلكوكسن، ومستوى الدلالة الإحصائية حيث كانت قيم مستوى الدلالة أقل من (0.05) لكافة الفقرات الـ11 مما يشير إلى معنوية الاتجاه عن قيمة الوسط الفرضي لمقياس ليكارد الخماسي، والذي يساوي (3) كما تبين الانحرافات المعيارية لكافة الفقرات بأن آراء الأفراد كانت متسقة ومتجانسة نحو توافر فقرات إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة في حالة بقاء المراجع مدة أطول.

جدول (1): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة

مستوى الدلالة	Wilcoxon	درجة التوافر	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	2.32	عالية	68.0	1.15	3.40	طول مدة بقاء المراجع الخارجي قد تؤثر على التزامه في إتباع معايير المراجعة بدقة.
0.00	1.86	متوسطة	65.0	1.23	3.25	طول مدة بقاء المراجع الخارجي في البنك قد تجعله أقل حرصاً على إتباع الخطوات الصحيحة لتنفيذ إجراءات المراجعة
0.00	2.40	متوسطة	67.6	1.14	3.38	ول بقاء المراجع الخارجي تجعله قد أقل تحفيزاً في بدل العناية المهنية الواجبة في كافة مراحل تنفيذ عملية المراجعة.
0.00	2.37	متوسطة	67.0	1.15	3.35	طول مدة تعاقد المراجع الخارجي قد تؤدي إلى أن يصبح ذو نظرة غير متجددة في فحص الحسابات.
0.00	2.26	متوسطة	68.6	1.06	3.43	طول مدة تعاقد المراجع الخارجي قد تجعله نادراً ما يلجأ لاختبار تفاصيل العمليات والأرصدة الخاصة بالبنك بسبب خبرته في مجال أنشطة البنك.
0.00	2.41	عالية	69.8	0.99	3.49	قد تؤدي طول مدة بقاء المراجع الخارجي إلى نوع من الثقة تجعله يعتمد على نفس الأدلة السابقة.
0.00	2.48	عالية	69.6	1.03	3.48	تؤدي طول مدة بقاء المراجع الخارجي إلى اعتقاده بعلمه التام بمشاكل البنك ويفقده الشك المهني.

0.00	2.04	متوسطة	64.4	1.16	3.22	قد تؤدي طول مدة تعاقد المراجع الخارجي إلى احتمال عدم قيام المراجع بالشك المهني المطلوب، وبالتالي عدم اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية للبنك.
0.00	2.05	متوسطة	67.6	1.17	3.38	قد تؤدي طول مدة تعاقد المراجع الخارجي إلى نوع من التفاهم بين إدارة البنك والمراجع، الأمر الذي يدفعه لاعتماد التقرير دون تدقيق بطريقة مهنية سليمة
0.00	2.01	متوسطة	67.2	1.10	3.36	طول مدة بقاء المراجع الخارجي قد تؤثر في استخدامه أفضل وأحدث الأساليب في المراجعة.
0.00	1.83	متوسطة	63.6	1.18	3.18	قد تؤدي طول مدة بقاء المراجع الخارجي إلى تقليل استخدامه للمعايير التقنية في مراجعة التقارير المالية.
0.00	2.18	متوسطة	67.2	1.12	3.36	ملخص إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، المحور الأول الوارد في قائمة الاستقصاء

مستوى الدلالة عند (P=0.05)

ن = حجم العينة

ثالثاً - نتائج اختبار فرضية الدراسة

استخدم أسلوب الانحدار الخطي البسيط لاختبار فرضية الدراسة، لإيجاد علاقة وتأثير المتغيرات المستقلة، المتمثلة بعناصر تتأثر بالتغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي والمتغير التابع، المتمثل بجودة المراجعة، وتم اعتماد طريقة Enter في الانحدار الخطي المتعدد، حيث تعد علاقة التأثير معنوية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig.) أصغر من

مستوى المعنوية المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، وتعد علاقة التأثير غير معنوية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في هذه الدراسة.

ولاختبار فرضية الدراسة: "لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة المراجعة"، استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط بين التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة المراجعة وفق النموذج $Y=a+bx$ حيث إن:

(Y) المتغير التابع وهو جودة المراجعة؛ (X) المتغير المستقل وهو التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة؛ (a) عبارة عن ثابت الانحدار؛ (b) وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغيير المتغير المستقل، وكانت أهم النتائج لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (2):

جدول رقم 2: أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة العلاقة بين التغيير الدوري للمراجع

الخارجي وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة المراجعة

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة
لتغيير الدوري لمراجع الحسابات وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة	ثابت الانحدار a	2.10	0.80	0.64	16.44	158.87	0.000
	معامل الانحدار b	0.46			12.60		
$y = 2.10 + 0.46x$							

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاختبار

الخاتمة:

يتضح من النتائج الظاهرة في الجدول رقم (2) وجود علاقة تأثير إيجابية وذات دلالة معنوية للمتغير المستقل، المتمثل بالتغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة في المتغير التابع، والمتمثل بجودة المراجعة، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار (0.46) أي أنه كلما زاد تأثير التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة بمقدار وحدة قياس واحدة يؤدي إلى زيادة في جودة المراجعة بمقدار (0.46) من الوحدة، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط (0.80) وهو معامل ارتباط طردي معنوي قوي، أي أنه كلما زاد تأثير التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة في جودة المراجعة والعكس صحيح، وهذان المعاملان - معامل الانحدار ومعامل الارتباط - ذات دلالة معنوية بحسب ما أشار إليه اختبار (T)، أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار أعلاه والمتمثلة في معامل التحديد فقد بلغت (0.64)، مما يشير إلى إن (64%) من التغيرات والتأثيرات التي تطرأ على جودة المراجعة تعود إلى تأثير التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة مع بقاء جميع العوامل الأخرى ثابتة، بينما (36%) من التأثيرات التي تطرأ على جودة المراجعة تعود إلى عوامل أخرى، وقد أشار اختبار (F) إلى أن نموذج الانحدار أعلاه ذو دلالة معنوية حيث بلغت قيمة مستوى دلالة (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05).

هذه النتائج توصل اليها الباحثين إلى رفض فرضية العدم H_0 لفرضية الدراسة التي تنص على أنه (لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة المراجعة)،

ونقبل الفرضية البديلة H1 التي تنص على أنه (توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وأثره على إتباع المراجع للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة وبين جودة المراجعة).

هذه النتيجة للفرضية نتوصل إلى أن التغيير الدوري للمراجع الخارجي يؤثر إيجاباً على إتباعه للخطوات الصحيحة لتنفيذ عملية المراجعة بالاعتماد على ما ورد في إجابات المبحوثين، التي جاءت متوافقة مع أن طول مدة تعاقد المراجع مع البنك تؤثر على التزامه في إتباع معايير المراجعة بدقة، وتجعله أقل حرصاً في تنفيذ الخطوات الصحيحة لإجراءات المراجعة، وأقل جهداً في بذل العناية المهنية الواجبة، كما يصبح ذو نظرة غير متجددة في فحص حسابات العميل، وعدم قيامه بالشك المهني المطلوب واعتماده على نفس الأدلة السابقة نتيجة اعتقاده بأنه على علم تام بالبنك وبالتالي كل ذلك يؤثر في جودة المراجعة.

تتفق الدراسة مع ما قدمه (غنيم، 2012) في دراسته الذي أشار إلى وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (الشك المهني)، نتيجة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وبين المتغير التابع القدرة على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية كمؤشر لجودة المراجعة.

كما اتفقت الدراسة مع دراسة (صباح، 2014) الذي وصل إلى وجود علاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وكفاءته المهنية وبين جودة الأداء المهني.

لم تتفق الدراسة مع دراسة (الشريف، 2014) الذي توصل إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، لا ينعكس إيجاباً بشكل معنوي على الشك المهني للمراجع، وانعكاس ذلك في جودة المراجعة.

قائمة المراجع:

- أبو هين، إياد حسن حسين، 2005، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الفلسطينيين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة.
- الحداد، سامح عبدالرزاق، 2016، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة.
- الشريف، محمود مصطفى منصور، 2014، تقويم انعكاسات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة أداء مهنة المراجعة، أطروحة دكتوراة، جامعة القاهرة.
- الفيومي، منى حلمي محمد، 2003، قياس العوامل المؤثرة على جودة أداء مراقب الحسابات، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس.
- بريقع، داليا أحمد فؤاد، 2016، قياس أثار تعقد مهمة المراجعة وضغط ووقت عملية المراجعة على جودة عملية المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة.
- صباح، سالم أحمد، 2014، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على أدائه المهني، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم، 2010، التغيير الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد السادس والسبعون.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم، (2017)، رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، الجزء الاول، السنة(21)، أبريل، ص ص 19-155.
- عثمان، أحمد محروس أحمد، 2013، دراسة تحليلية للعلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع مع العميل وقدرته على اكتشاف الغش والتقرير عنه، رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية.

- غنيم، محمود رجب ياسين، 2012، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية في البيئة السعودية، رسالة ماجستير، جامعة بنها.

- Cameran, M., Francis, J. R., Marra, A., & Pettinicchio, A. (2015). Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 1-24.

- Hapsoro, D., & Santoso, T. R. (2018). Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion?. *International Journal of Economics and Financial*, 8(1), 143-152.

- Velte, P., & Loy, T. (2018). The impact of auditor rotation, audit firm rotation and non-audit services on earnings quality, audit quality and investor perceptions: A literature review. *Journal of governance & regulation*, (7, Iss. 2), 74-90.

- Roush, P. B., Church, B. K., Jenkins, J. G., McCracken, S. A., & Stanley, J. D. (2011). Auditor rotation: The PCAOB considers a new direction. *Current Issues in Auditing*, 5(2), C15-C20.