

## الدور الوسيط للشك المهني واستقلال المراجع فى العلاقة بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني - دراسة ميدانية -

د/ماجدة عزت حسين حماد  
أستاذ مساعد بكلية التجارة  
جامعة بنى سويف  
قسم المحاسبة

### ملخص البحث

استهدف البحث دراسة العلاقة بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة، وكل من الشك المهني والاستقلال والحد من تركيز سوق المراجعة وانعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة مقاسة بقدرة المراجع على إصدار تقرير سليم بشأن الاستمرارية وفى سبيل تحقيق هدف البحث قامت الباحثة بدراسة وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث وذلك لاشتقاق الفروض التى تم اختبارها ميدانيا فى البيئه المصرية وقد قامت الباحثة بتوسيع عينه المشاركين فى الاستقصاء لتشمل مكاتب المراجعة على اختلاف احجامها ومراجعى الجهاز المركزى بالاضافة الى اساتذة الجامعات وذلك لوجود تباين فى نتائج الدراسات السابقة التى تمت فى دول متعددة وقد توصلت النتائج الى وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والشك المهني ومن ثم جودة عملية المراجعة حيث اتفق أفراد العينة بمتوسط ٤,٠٥ على ان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى تقوية نزعة الشك المهني للمراجع وكذلك وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والاستقلال ومن ثم جودة عملية المراجعة حيث اتفق أفراد العينة على ان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى الاستقلال بمتوسط ٣,٩٦ وان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يقود الى الحد من تركيز السوق وبلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العبارات (٤) واتفاق أفراد العينة على ان تطبيق التغيير الالزامى للمراجع يؤدي الى جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاولة النشاط بمتوسط حسابي ٤,٢ وعدم وجود فروق معنوية بين أفراد العينة بان التغيير الالزامى للمراجع يقود الى جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاولة النشاط وفى ضوء نتائج البحث توصى الباحثة بضرورة السعى نحو اصدار قانون يلزم الشركات بضرورة التغيير الالزامى لشركه المراجعة وامكانية الرجوع مرة اخرى بعد فترة هدنه لا

د. ماجده عزت  
الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع  
تقل عن ثلاث سنوات لما في ذلك من آثار ايجابية على مهنة المراجعة ممثلة في اتاحه الفرصة لشركات  
اخرى للدخول في السوق واكتساب الخبرة وكذلك تدعيم الثقة في المكاتب الكبيرة

### الكلمات المفتاحية

التغيير الالزامى لشركة المراجعة -الشك المهني -استقلال المراجع -تركز السوق -جودة الحكم

### Abstract

The study examines the relationship between the Mandatory Audit Firm Rotation, and both Professional skepticism and auditors independence and reduce the concentration of the audit market and its reflection on the quality of the audit process as measured by the auditors ability to issue a sound report on continuity. In order to achieve the goal of the research, the researcher has studied and analyzed the previous studies related to the subject of the research in order to derive the hypotheses that have been field-tested in the Egyptian environment. Previous studies conducted in several countries, The results revealed that there is a statistically significant relationship between t Mandatory Audit Firm Rotation and the Professional skepticism and then the quality of the audit process, where the members of the sample agreed that Mandatory Audit Firm Rotation leads to independence with an average of 3,96 The compulsory change of the audit company leads to reducing the concentration of the market and the average arithmetic of the total terms (4) and the agreement of the members of the sample that the application of Mandatory Audit Firm Rotation leads to the quality of professional judgment related to disclosure of the continuity of the facility in practicing activity at an average of 4.2 and the absence of significant differences between individuals The sample indicates that the mandatory change of auditor leads to the quality of professional judgment related to disclosure of the continuity of the establishment in practicing the activity In light of the results of the research, the researcher recommends the necessity of seeking a law requiring companies to change the auditing company and the possibility of reverting again after a truce period of not less than three years. As well as strengthening confidence in large offices

### key words

Mandatory Audit Firm Rotation - Professional skepticism – auditors independence.- market concentration - audit quality

مقدمة

تعتبر جودة عملية المراجعة الاساس والحماية لحقوق المستثمرين وتحسين كفاءة سوق المال ،وبوابة اعداد القوائم المالية العديد من الصعوبات الناتجة عن التعقد فى بيئة العولمة ويعتبر استقلال المراجع ونزاهته من أهم الآليات لجودة عملية المراجعة ،حيث أدى الإفلاس والإنهيارات التي حدثت في السنوات القليلة الماضية والذي أصاب العديد من الشركات فى جميع انحاء العالم وبشكل خاص إفلاس شركة انرون وما تبعها من الاتهامات الجنائية لشركة مراجعة آثر أندرسون إلى الشك فى نزاهة واستقلال المراجعين الخارجيين، فهؤلاء المراجعين كانوا مسئولين عن عدم الكشف عن احتمالات الافلاس ولم يصدر عنهم أى تحذيرات للمستثمرين قبل حدوث واقعة الإفلاس ،ونتيجة لذلك، فقد ناقشت كل من الجهات التشريعية والجهات التنظيمية وغيرها بصورة دورية قضية العلاقة طويلة الأمد بين المراجع والعميل وتأثيرها على إستقلالية المراجع وجودة المراجعة.،حيث ان العلاقة الطويلة بين المراجع وعمليه تجعله يقبل كل تقارير الادارة دون استخدام نزعة الشك المهني لديه والافتراض المطلق بنزاهتها ،وكذلك قبول المراجع لادلة اثبات غير مقنعة نتيجة تلك الثقة وعدم ممارسة الشك المهني المطلوب مما يقود فى النهاية الى فشل عملية المراجعة ولذا فان تدوير المراجعين يعتبر احد الاليات المقترحة للقضاء على تلك الالفة التى تقود الى فشل عملية المراجعة ( roush,et al 2011)،ويبرى (Joshi,2009) أن طول فترة العلاقة بين المراجع والعميل يؤدي إلى فساد نزعة الشك المهني لدى المراجع وكذلك التأثير على حياده واستقلاله والى الاعتقاد بأنه على علم تام بمشاكل العميل، وبذلك يفقد أحد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي صفة الشك المهني والتي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها، إن فقد المراجع لهذه الصفة يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يكتشفها.كذلك حرمان المنشأة من خبرات مراجع جديد له رؤية مختلفة عن المراجع القديم .فالمراجع القديم نتيجة لطول فترة العلاقة مع المنشأة قد يعتمد على نفس أوراق عملية المراجعة فى السنوات السابقة دون أي محاولة للتجديد وإعادة النظر فى ضوء المستجدات التي تتعرض لها المنشأة من عام لآخر .مما جعل مجلس مراقبة المحاسبة (PCAOX)،يرجع فشل المراجعة لثلاث اسباب وهما فقد الاستقلال والموضوعية والشك المهني وان التغيير الالزامى للمراجع يعتبر من اهم الوسائل لمواجهة تلك الاسباب , وأن فشل عملية المراجعة يتسبب فى كثير من الخسائر لكل من المراجع وعميل المراجعة وان تكاليف التغيير الالزامى اقل بكثير من تكاليف فقد

السمعة فى حالة فشل عملية المراجعة بالنسبة للمراجع والعميل ( Hitchcock,2011, Vanstraelen ),  
 2000 وقد ترتب على اصدار قانون SarXanes oxley الزام الشركات بضرورة التغيير الالزامى للمراجع  
 الخارجى من اجل دعم استقلالة مما ينعكس على جودة عملية المراجعة ممثلة فى اكتشاف الغش وتقليل  
 ادارة الارباح والتنبؤ بالعسر المالى للشركة مما ينعكس فى النهاية على زيادة ثقة المستثمرين فى سوق  
 المراجعة والحد من من التقلبات غير المبرره فى اسعار الاسهم (, (2016), Su.L.N,el al وقد اكد  
 (popova,2013) ان مايزيد من ضرورة ممارسة المراجع للشك المهني ان تاثير العملاء سوف يزداد كلما  
 افنقد المراجعين الالتزام بالمستوى الملائم للشك المهني الذى يجعله يبذل مجهود اكبر فحص وتقييم ادلة  
 الاثبات المقدمة من الادارة لتاكيد راية حول القوائم المالية للعميل .

وقد قامت احدى الدراسات (Bowlin et al 2014) بالقاء الضوء على تساؤل ومحاولة الاجابة عليه من  
 خلال الدراسة التجريبية ويتمثل السؤال فى تحديد العلاقة بين التغيير الالزامى للمراجع وجودة عملية  
 المراجعة وهل هذه العلاقة ترتبط بالشك المهني الذى يتبناه المراجع عند تقييم الادلة التى تقدمها ادارة  
 الشركة وكان من نتائج الدراسة التى تحتاج الى تاكيد من وجهة نظر الباحثة لنتائجها غير المتوقعة  
 هووجود تاثير بالغ الضرر وغير متوقع بين التغيير الالزامى والشك المهني ،ويؤكد المؤيدين لتغيير المراجع  
 الخارجى ضرورة إلزام الشركات بتغيير مراجعيها لمعالجة الأثر السلبي على استقلال وموضوعية المراجع  
 الناتجة عن طول أمد علاقته التعاقدية مع عميل المراجعة، فشركات المراجعة فى حاجة إلى التخلي عن  
 عملائها بعد فترة معينة لأجل تعزيز استقلالها وموضوعيتها اما معارضي التغيير الإلزامى يعتمدون على  
 أن التغيير الإلزامى ليس بالضرورة يدعم استقلال المراجع الخارجى بل على عكس من ذلك ربما تخل فى  
 استقلال العميل، كما أن طول مدة التعاقد تؤدي إلى تعميق فهم المراجع الخارجى لبيانات العميل ويكسبه  
 خبرة وثقه قد يخسرها فى حالة التغيير الإلزامى ( Casterella et al (2002, Choi andDoogar(2005, Myers et al (2003) Johnson et al (2002 Chen et al (2004)  
 مما سبق يتضح التضارب بين المؤيدين والمعارضين للتغيير الالزامى للمراجع ممايتطلب اجراء الدراسة  
 لمحاولة الاجابة على عدد من التساؤلات اهمها

١. ماهى المتغيرات التى تتاثر بشكل مباشر وغير مباشر بالتغيير الالزامى للمراجع

٢. هل التغيير الالزامى لمراجع الحسابات يزداد ويعزز نزعة الشك المهني لدية مما ينعكس على جودة

الحكم المهني المتعلق بقدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

٣. هل يعتبر التغيير الالزامى لمراجع الحسابات احد الدعامات لتحقيق استقلال المراجع الذى يمكنه

من الافصاح بوضوح عن قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

٤. هل التغيير الالزامى لمراجع الحسابات يزيد من المنافسة فى سوق المراجعة ومن ثم جودة الحكم

المهنى

٥. هل هناك علاقة بين التغيير الالزامى للمراجع والافصاح عن التعثر المالى للشركة محل المراجعة

### الدراسات السابقة

قدمت الدراسات السابقة ذات العلاقة بمجال البحث العديد من البحوث حول التغيير الالزامى لمراجع

الحسابات وعلاقته بجودة عملية المراجعة ، وفيما يلي عرض أهم تلك الدراسات

أولا : الدراسات باللغة العربية

دراسة احمد عبد القادر ٢٠٠٤

تمثل الهدف من الدراسة فى معرفة أثر تناوب المراجعين علي استقلالهم.و دراسة وتحليل أثر تناوب

المراجعين علي جودة المراجعة.و دراسة وتحليل أثر تناوب المراجعين علي تكلفة وأتعاب عملية

المراجعة.وتوصلت الى أن من أهم العوامل التي تفقد المراجع استقلاله هي طول أمد علاقته التعاقدية مع

عميل المراجعة.و أن طول فترة العلاقة بين العميل والمراجعة تفقد المراجع أهم صفاته،وهي صفة الشك

المهنى.وان أهم نقاط التعارض في تناوب المراجعين هي خسارة المعلومات التراكمية التي حصل عليها

المراجع أثناء سنوات المراجع

دراسة مدثر (٢٠٠٦)

هدفت الدراسة الى اختبار أثر التغيير الالزامى للمراجع على تكلفة المراجعة عملية وخلصت الدراسة الى أن

تغيير المراجع يترتب عليه زيادة فترة اعداد التقرير مما يترتب عليه ارتفاع تكلفة المراجعة بالنسبة للمراجع

والعميل.كما أوضحت أن التغيير الالزامى للمراجع يترتب عليه جودةكبيرة لعملية المراجعة لان المراجع إذا

تعرض لمساومات للإبقاء عليه ، فإنه قد يستجيب لذلك ويتغاضى عن تجاوزات الإدارة في ممارسة

الإستحقاق الإختياري مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة .أما إذا كان تغيير المراجع حتمي فإنه يحافظ

على استقلاله ويحد من ممارسات الإدارة في التقارير المالية ,مما ينعكس على ارتفاع جودة عملية

المراجعة.

دراسة (الخزندار، ٢٠٠٧)

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

تمثل الهدف الاساسى للدراسة فى التعرف على مدى تأثير التغيير الالزامى للمراجع فى تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، وقد تم التطبيق على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة فى قطاع غزة، وخلصت الدراسة الى وجود علاقة بين تطبيق التغيير الالزامى للمراجع واثره على التخصص المهني فى الصناعة التى ينتمى إليها العميل والأتعاب وفرضية استمرارية الشركة ويرى أصحاب الشركات المساهمة بوجود علاقة بين تطبيق التغيير الالزامى للمراجع وبين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله. وأوصت الدراسة بالزام الشركات المساهمة فى قطاع غزة بتغيير مراجعيها بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى.

دراسة (جربوع، ٢٠٠٨)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الالزامى للمراجع الخارجى فى تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله ومن اجل تحقيق أهداف الدراسة تم اجراء دراسة ميدانية باستخدام استقصاء على المراجعين الخارجيين فى قطاع غزة ووضحت النتائج أن التغيير الالزامى للمراجع يحدث دائماً عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها فى البورصة ، وأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة أن يمارس المراجع الخارجى الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله، والذي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي حيث إن فقد الشك المهني عند أداء المراجعة يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات، كما أوصت الدراسة بضرورة الزام مراجعى الحسابات بالشركات المساهمة فى قطاع غزة لتغيير المراجعين لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى. واتفقت نتائج الدراسة مع الدراسة السابقة (الخزندان، ٢٠٠٧)

دراسة (مسواك، ٢٠٠٨)

تمثل الهدف الاساسى للدراسة فى التعرف على العوامل التى تؤدى الى تغيير المراجع بالتطبيق على الشركات المساهمة اليمنية وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل وذلك من وجهتي نظر المديرين والمراجعين وقد اوضحت النتائج ان تغيير المراجع لم تلق اهتماماً من قبل الباحثين فى اليمن كما هو الحال فى الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وغيرها من الدول العربية وذلك لقصور القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة فى اليمن، وخاصة فيما يتعلق بتغيير المراجع فى الشركات، حيث لم تمنح

د. ماجده عزت  
الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع  
المراجع حق مناقشة قرار تغييره، كما في مصر مثلا و كذلك لم تتضمن إلزام الشركات المساهمة بتكوين  
لجان المراجعة التي عادة ماتقوم بدور كبير في الشركات .

#### دراسة (قطب، ٢٠٠٨ )

تمثل الهدف الاساسى للدراسة فى تحليل الجوانب المختلفة لعملية تغيير المراجعين من الجانب النظري  
ومن اجراء دراسة ميدانية على دولة قطر بغرض التوصل إلى العوامل التي تؤثر في تغيير المراجعين من  
وجهة نظر المراجعين ومن الشركات محل المراجعة، وتوصلت الى أن هناك العديد من العوامل متفق عليها  
بين المشاركين فى الدراسة لها ارتباط بعملية تغيير المراجعين، وأهم تلك العوامل وهي خصائص مكتب  
المراجعة حيث اوضحت النتائج ان مكتب المراجعة ذو الجودة العالية وذو السمعة والشهرة يكون اقل  
احتمالا للتغيير من المكاتب الاخرى .

#### دراسة د .وجدى حامد حجازي ، د .بديع الدين ريشو (٢٠٠٩)

هدفت الدراسة الى اختبار وتحليل قرار تغيير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المصرية. وخلصت الدراسة  
الى عدة نتائج اهمها أنه من الضروري تغيير المراجع كل عدة سنوات، و يوجد اتفاق بين جميع الأطراف  
ذات الصلة باستثناء إدارة الوحدات الإقتصادية على تغيير المراجع الخارجي كل خمس سنوات. ترى كافة  
الأطراف ذات الصلة (المراجعين والاكاديمين والمساهمين والادارة) أن تغيير مراقبي الحسابات  
بالجهاز المركزي للحسابات كل ثلاث سنوات يعتبر كافيا ووجود اختلاف في الأهمية النسبية للأسباب المؤثرة  
على قرار تغيير المراجع بين الأطراف ذات الصلة.

#### دراسة بديع الدين ريشو (٢٠١٤)

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة فى فحص اثر الشك المهني لمراجع الحسابات عل قدرته على اكتشاف اى  
تلاعب بالقوائم المالية وعدم فشل عملية المراجعة ،وقد خلصت الدراسة التجريبية التي قام بها الباحث على  
عميل مراجعة افتراضى الى ان المشاركين ذو الشك المهني الاعلى سوف يكون لديهم قدرة كبيرة على  
تحديد عوامل التلاعب واجراءات اكتشافه كما انهم اقل ثقة فيما تقدمه الادارة من مبررات وتفسيرات ومزاعم  
واعتبار اى مستند مفقود دليل على وجود التحريف مما ينعكس على جودة عملية المراجعة والتقليل من  
الفشل فى عملية المراجعة .

**دراسة منصور، أشرف محمد إبراهيم (٢٠١٧)**

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في دراسة تحليلية وانتقادية لسياسة تغيير المراجعين في مصر من خلال استقصاء وجه الى الادارة العليا والمراجعين والاكاديميين ،وقد توصلت الدراسة الى معارضة الادارة ومكاتب المراجعة الكبرى لسياسة التغيير الالزامى للمراجع (مكتب المراجعة )، مع امكانية التغيير الالزامى لشريك المراجعة او التغيير الاختيارى للمكتب .واتفقت الاء العينة الى امكانية تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الانتقادات للحد من الانتقادات الموجهة للتغيير الالزامى لمكتب المراجعة .ولم يتم الاتفاق على المدة المناسبة لبقاء المراجع لدى عميل المراجعة .

**ثانيا : الدراسات الاجنبية****دراسة (2001) Doupuch, et al.**

تمثل الهدف من الدراسة في إختبار أثر كل من تغيير المراجعين أو الإبقاء عليهم على الاستقلال، من خلال القيام بدراسة تجريبية كمحاولة للوصول إلي ما إذا كان التغيير الإلزامي للمراجعين سوف يزيد من استقلالهم ، وذلك عن خلال تخفيض استعداد المراجعين في إصدار تقارير ترغبها إدارة العميل.وخلصت الى وجود توافق تام بين المراجع والعميل في حالة عدم وجود آليات للإبقاء علي المراجع أو تغييره.وأن وجود نظام للإبقاء علي المراجع لفترة معينة ، ثم تغييره يزيد من استقلال المراجع .وكذلك تخفيض تحكم العميل في الجانب الاقتصادي التي يحصل عليها للمراجع سوف يزيد من استقلاله.

**دراسة Raghunandan&Geiger (٢٠٠٢)**

تمثل الهدف من الدراسة في اختبار أثر طول مدة إبقاء العميل على المراجع ومدى فشل المراجع في إصدار تقرير متحفظ بشأن الاستمرارية وخلصت الدراسة الى وجود علاقة موجبة بين طول فترة العلاقة بين المراجع والعميل وجودة المراجعة،حيث أن حالات الفشل في إصدار تقرير متحفظ بشأن الإستمرارية كانت أكبر في الفترات الأقصر (ثلاث سنوات )،عنها في الفترات الأطول ست سنوات فأكثر

**دراسة (2002) Johnson el al**

تمثل الهدف من الدراسة في اختبار العلاقة بين طول مدة الإبقاء على شركة المراجعة من جانب العميل وجودة التقارير المحاسبية. وخلصت الدراسة الى انه لا توجد خطورة من طول مدة العلاقة بين المراجع وجودة التقارير ، حيث اتضح أن جودة التقاريرالمالية - مقاسة بحجم الإستحقاق الإختيارى -كانت أقل عند ارتباط المراجع بشركة المراجعة فترة تتراوح من سنتين إلى ثلاث سنوات عنها في حال فترات العلاقة

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

التي تراوحت بين أربع إلى ثماني سنوات وتلك التي زادت عن تسع سنوات .كما أنه لم يتوصل إلى وجود فروق معنوية بين جودة التقارير المالية في حالة كل من الفترات المتوسطة والطويلة .

#### دراسة (Myers et al., 2003)

هدفت الدراسة الى تحليل تأثير العلاقة بين الشركات محل المراجعة والمراجعين الخارجيين وجودة الأرباح , وأثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع على تلك العلاقة ,وتحتوي هذه الدراسة على عينة من الشركات تمت مراجعة عملياتها بواسطة الاربع الكبار والمكاتب الاخرى من غير الكبار وخلصت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع يؤدي إلى طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي وشركة العميل ,كما جاءت بأن طول فترة التعاقد سواء لشركات المراجعة الكبرى ,او غيرها لا يؤثر سلباً على الإستحقاقات التقديرية ,ومن ثم لا يؤثر سلباً على جودة الأرباح ,بالإضافة إلى أنه ليس هناك حاجة لتطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع .

#### دراسة (Carcello and Nagy (2004)

تمثل الهدف من الدراسة في اختبار العلاقة بين طول مدة الإبقاء على شركة المراجعة والغش والتلاعب في القوائم المالية كمؤشر على انخفاض الجودة. وخلصت الدراسة الى أنه لا يوجد اي فروق في مقدار حالات الغش والعش بين طول مدة العلاقة بين العميل والمراجع ومدة الإرتباط القصيرة من ثلاث سنوات فأقل.

#### دراسة (Nashwa (2004)

هدفت الدراسة الى فحص العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي والجودة في عملية المراجعة مقاسة بحالات الفشل في عملية المراجعة لعدد من الشركات الأمريكية وخلصت الدراسة الى ان ما يقرب من نصف عدد حالات الفشل المذكورة وقعت وقتما كانت علاقة المراجع بالعميل لمدة سبع سنوات فأكثر وأن احتمالات الفشل في السنتين الأولى والثانية تكون أكبر منها منذ السنة الثالثة وحتى السنة السادسة، وقد أرجعت الدراسة السبب في ذلك إلى نقص معلومات المراجع عن العميل وجودة عملية المراجعة ،ورأى الباحث انه لا يتفق مع من يؤيد فكرة الإلزام بتغيير المراجع الخارجي بحجة أن طول فترة ارتباطه مع عميله يترتب عليها فقد استقلاله وموضوعيته، كما لا يتفق مع الراضون للفكرة بحجة أنها ستزيد من تكلفة عملية المراجعة لدى كل من المراجع وعميله .فالباحث يؤيد فكرة إلزام كل شركة مساهمة بتغيير مراجعها الخارجي بعد مرور فترة خمس سنوات، بسبب ما يحققه ذلك من آثار إيجابية تجاه المنافسة في سوق المراجعة والتي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه بشكل غير مقبول للحصول على عميل جديد وهو ما قد يعود بالسلب على جودة عملية المراجعة.

**دراسة (Buxili, et al. (2005)**

تمثل الهدف من الدراسة في اختبار العلاقة بين فترة ارتباط المراجع بالعميل، ورأي المراجعة الذي يصدره المراجع، والعلاقة بين سنوات المراجعة المتصلة، ورأي المراجع عن القوائم المالية. وتوصلت الى وجود ارتباط عكسي بين رأي المراجع المتحفظ وبين سنوات المراجعة المتصلة. وان العلاقة بين سنوات المراجعة المتصلة وبين رأي المراجع هي علاقة ارتباط سالب. و أن فترة التغيير الإلزامي يجب أن تكون ٥ سنوات ولا تتعدى تلك الفترة. ويفقد المراجع استقلاله في حالة تجاوز فترة مراجعته ٥ سنوات

**دراسة (Cameran el al 2005)**

تمثل الهدف من الدراسة هو مدى قبول قانون تغيير المراجع الخارجي في ٢٤ دولة ومنها ألمانيا، فرنسا، بريطانيا، اليابان، أمريكا، إيطاليا وكندا وكذلك دول الاتحاد الأوروبي الخمسة عشر، بالإضافة إلى دول أخرى تقر باستخدام معدل تغيير المراجع الخارجي بعد فترة من الزمن.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق قانون تغيير المراجع الخارجي يتم تطبيقها بنسبة ٢١%، وغير مطبقة بنسبة ٧٩%. ولقد خلصت الدراسة الى أن تغيير المراجع الخارجي يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار حفاظا على استقلاله. هذا من جهة أما الجهة الأخرى فكانت معاكسة تماما و عارضت ظاهرة تغيير المراجع الخارجي خوفا من فقد المعرفة عن الشركة محل المراجعة. وبذلك هناك فجوة بين وجهتي النظر للاستقلالية، وأن الأغلبية يجدون في أن الالتزام بالاستقلالية ذو تكلفة عالية .

**دراسة (Ghosh and Moon (٢٠٠٥)**

هدفت الدراسة الى فحص أثر التغيير الإلزامي للمراجعين على جودة الأرباح المحاسبية ، ومن ثم جودة المراجعة عن طريق فحص ما إذا كان تغيير المراجعين سوف يحسن جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى دراسة ما إذا كانت جودة المراجعة قد زادت بعد إصدار قانون المراجعين الخارجي في كوريا عام ١٩٨٩. وخلصت الدراسة الى ان هناك ارتباط إيجابي بين إدراك المستثمرين لجودة المراجعة وفترة ارتباط المراجع بالعميل وأن ارتفاع معدل تغيير المراجعين يرتبط ارتباط كبير بالإنخفاض في جودة الأرباح المحاسبية وأن منظمات تقييم الاستقلال تدرك أن القوائم المالية المراجعة تصبح أكثر مصداقية وثقة في حالة طول فترة عملية المراجعة. وكذلك عدم جدوى سياسة التغيير الإلزامي للمراجع لأنها تؤدي إلى انخفاض جودة الأرباح المحاسبية، وبالتالي إنخفاض جودة المراجعة.

**دراسة Chi, et al. 2005**

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

تمثل الهدف من هذه الدراسة هو تحليل طبيعة أثر تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع على مستوى الإستحقاقات الإختيارية ,كمقياس لمستوى قدرة إدارة الشركة محل المراجعة على ممارسة إدارة الأرباح ,ومن ثم كمؤشر لمستوى قدرة المراجع الخارجي على الحد من هذه الممارسة,وتضمنت هذه الدراسة شركات المساهمة المسجلة في سوق الاوراق المالية التايوانية ,وتوصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي على تخفيض مستوى الإستحقاقات الإختيارية ,إلا أن لها تأثير سلبي على مستوى تكاليف عملية المراجعة في السنوات الأولى لعملية المراجعة ,مما قد يترتب عليه إنخفاض في هامش الربح ,أو تحمل المراجع الخارجي خسائر ,مما يتطلب ضرورة البحث عن آلية أخرى لدعم استقلال المراجع تكون أقل تكلفة من تغييره.

#### **دراسة Nagy (٢٠٠٥)**

هدفت الدراسة الى فحص أثر التغيير الإلزامي لشركات المراجعة وعلاقته بجودة التقارير المالية ومقابلة مساومات العميل وخلصت الدراسة الى انه بالنسبة للشركات الصغيرة فهناك انخفاض في مستوى الإستحقاق الإختياري في قوائمها المالية بعد التحول إلى مكاتب جديدة .أما بالنسبة للشركات الكبيرة فلم يتوصل لنفس النتيجة مما يؤيد التغيير الإلزامي لشركات المراجعة

#### **دراسة Carey and Simnett ٢٠٠٦**

هدفت الدراسة الى فحص العلاقة بين جودة المراجعة وطول فترة إرتباط شريك المراجعة بالعميل، وتأثير طول فترة المراجعة علي جودة المراجعة بإستخدام إستحقاقات رأس المال العامل ومدى رغبة المراجع في إصدار رأي عن الإستمرارية. وتوصلت الى ان طول فترة تولي شريك المراجعة لعملية المراجعة يؤدي إلى نقص جودة المراجعة.و أن المستوي العالي من جودة المراجعة يتم تحقيقه في السنوات التي يتم فيها تدوير شريك المراجعة .وكذلك تهديد إستقلال المراجع نتيجة طول فترة ارتباط المراجع بالعميل. لانه ينتج عنها رغبة أقل لدي المراجع في إصدار رأي عن مدى قدرة الشركة علي الإستمرارية

#### **دراسة Knechel W. R and Vanstraelen A (2007)**

هدفت الدراسة الى اختبار أثر طول مدة بقاء المراجع مع العميل على جودة المراجعة للشركات الخاصة في بلجيكا وخلصت الدراسة الى أن قرار المراجع بشأن الإستمرارية لا يتأثر بمدى الإبقاء على المراجع في كل من عينة الشركات المفلسة وعينة الشركات الناجحة في الهروب من الإفلاس .كما اتضح وجود ارتباط

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

سالب بين طول مدة بقاء المراجع وإصدار رأي بشأن الإستمرارية، ومن ثم فلا توجد علاقة بين طول مدة بقاء المراجع وجودة عملية المراجعة.

#### دراسة Kaplan and Mauldin ٢٠٠٨

. دراسة أثر تغيير كل من شركة المراجعة مقابل تغيير شريك المراجعة على الاستقلالية المتصورة من قبل المستثمرين غير المهنيين وتوصلت الى انه سواء كان تغيير شركة المراجعة هو الوضع القائم أو تغيير الشريك القائم بعملية المراجعة، فليس لذلك أثر قوي على الاستقلالية المتصورة من قبل المستثمرين غير المهنيين في ظل وجود لجنة قوية للمراجعة

#### دراسة Dao et al (2008)

هدفت الدراسة الى اختبار دراسة تصورات، وإدراك المستثمرين بخصوص طول مدة بقاء المراجع وخلصت الدراسة الى أنه من المحتمل أن يصوت او يمتنع المساهمون ضد تقرير المراجع عندما تصبح مدة بقاء المراجع طويلة. مما يقدم دعماً للإعتراضات المتعلقة بأثر طول مدة بقاء المراجع على تصورات المساهمين بخصوص استقلالية المراجع ومن ثم جودة عملية المراجع. مما يعد دعماً مقترحاً لضرورة التغيير الإلزامي للمراجع.

#### دراسة Manry et al. (2008)

هدفت الدراسة الى معرفة أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة في ولاية كاليفورنيا، وتضمنت عينة الدراسة الشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إرتباط سلبي بين التغيير الدوري للمراجع وجودة التقارير المالية، حيث اوضحت ان طول فترة التعاقد لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة نتيجة كبر حجم المعرفة التي يمتلكها المراجع نتيجة عمليات الفحص لشركة العميل على مدار فترات طويلة، مع التأكيد على أن إنخفاض مستوى الإستقلال قد يرجع الى بالصفات الشخصية للمراجع، وليس بطول فترة التعاقد مع عميل المراجعة .

#### دراسة Fagher & Mande, (2008)

هدفت هذه الدراسة الى تحليل أثر طول العلاقة بين شريك المراجعة والشركة محل المراجعة على التقديرات المحاسبية، وانعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة وتوصلت إلى أن تغيير المراجع من نفس شركة المراجعة يؤدي إلى رفع جودة عملية المراجعة، على خلاف تغيير المراجع من شركة مراجعة أخرى، نتيجة إرتفاع المعرفة المرتبطة بعمليات الشركة محل المراجعة، وكذلك هناك علاقة طردية بين إنخفاض الحكم

د. ماجده عزت  
الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع  
الشخصي للمراجع وطول مدة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة ,وعليه يعد تطبيق  
التغييرالالزامى للمراجع الخارجي له تأثير إيجابي على الحكم الشخصي والشك المهني للمراجع الخارجي ,  
ومن ثم على جودة عملية المراجعة .

#### **دراسة (Jenkins and Velury, 2008)**

استهدفت الدراسة تحليل أثر طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة على التحفظ  
المحاسبى، ومن ثم على جودة الأرباح , وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير لطول فترة التعاقد على  
التحفظ المحاسبى خاصة في الشركات محل المراجعة الكبرى فقط، وأن هناك علاقة عكسية بين طول فترة  
التعاقد والتحفظات المحاسبية في شركات المراجعة الصغرى.

#### **دراسة Chi,el al 2009**

هدفت الدراسة الى اختبار مدى فعالية التغييرالإلزامي للشريك القائم بأعمال المراجعة في تعزيز جودة  
المراجعة وتصورات المستثمرين بخصوص تلك الجودة باستخدام بيانات المراجعة للشركات بتايوان وخلصت  
الدراسة الى عدم وجود تأثير للتغيير الإلزامي للشركاء القائمين بعملية المراجعة في تحسين جودة المراجعة .  
إضافة لذلك، لم يتوصل لدليل بأن هذا التغيير الإلزامي يعزز من الجودة المتصورة لعملية المراجعة لدى  
المستثمرين.

#### **دراسة (Hussin.el,al 2009)**

هدفت الدراسة لفحص العلاقة بين طول بقاء المراجع وجودة تقارير المراجعة في ماليزيا. استخدمت هذه  
الدراسة نموذجًا الانحدار اللوجستي. توصلت الدراسة الى أن طول بقاء المراجع مع العميل يؤثر بشكل  
إيجابي مع جودة تقارير المراجعة ويجب أن تاخذ الابحاث المستقبلية في الاعتبار المتغيرات الأخرى ذات  
الأهمية التي قد تؤثر على جودة تقارير المراجعة مثل خدمات بخلاف المراجعة ، ومدة مراجعة الشريك.

#### **دراسة (Mustafa, et. Al, 2010)**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح اسباب نقص استقلالية المراجع في مصر وكيفية التغلب عليها.  
وتوصلت الدراسة الى أن التغلب على مشكلة نقص استقلالية المراجع يمكن أن تعالج من خلال  
تغيير المراجع بعد فترة زمنية معينة وذلك لكل الشركات التي أجريت عليها الدراسة وان عدم تطور  
معايير المراجعة المصرية يقود الى نقص الاستقلال وان التغلب على مشاكل عدم استقلال المراجع فى

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

مصر يتم من خلال تطبيق قانون التغيير الالزامى لمكتب المراجع وليس شريك المراجعة لتعزيز جودة المراجعة. وكذلك ضرورة وجود قواعد أخلاقيات المهنة لممارسي المهنة في مصر

#### دراسة AXedalqader el al, 2011

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة فى تحليل أثر طول مدة شركة المراجعة وحجمها على جودة المراجعة فى الأردن لاختبار فرضياتهم ، وشملت الدراسة جميع الشركات التي يتم تداول الأسهم فيها فى سوق عمان للأوراق المالية خلال السنوات من (٢٠٠٢-٢٠٠٦). ووضحت نتائج الدراسة أن طول بقاء شركة المراجعة تخفض جودة عملية المراجعة ، كما اوضحت النتائج أن حجم شركة المراجعة ليس له تأثير كبير على العلاقة بين طول بقاء شركة المراجعة وجودة المراجعة .

#### دراسة Siregar el al 2012

تمثل الهدف من هذه الدراسة فى فحص آثار تغيير المراجع على جودة المراجعة قبل وبعد تنفيذ لائحة المراجعين الإلزامية فى اندونيسيا التي تلزم بتناوب المراجع العام كل ٣ سنوات وتعيين شركات مراجعة عامة كل ٥ سنوات ، منذ نهاية عام ٢٠٠٢. ووضحت النتائج أن تغيير المراجع الزميا لا يزيد من جودة المراجعة أو أن مدة المراجعة الأقصر تزيد من جودة المراجعة. مما يتطلب النظر فى اجراء تعديل لسنوات تغيير المراجع فى اللائحة اودخال أنظمة أخرى لزيادة جودة المراجعة .

#### دراسة Okolie 2014

تمثل الهدف من هذه الدراسة فى فحص العلاقة بين طول بقاء المراجع مع العميل واستقلال المراجع على إدارة الأرباح (معبرا عنها بمقدار الاستحقاقات التقديرية) للشركات فى نيجيريا. وأعدمت الدراسة على بيانات ثانوية مستمدة من البيانات المالية للشركات المختلفة وكتب البورصة وذلك لتحديد وقياس مستوى التلاعب بالأرباح فى البيانات المالية للشركات ، وتوصلت النتائج الى أن طول مدة بقاء شركات المراجعة واستقلالية المراجعين تؤدي الى وجود الحد الأدنى من إدارة الاستحقاق التقديرية كقياس لادارة الارباح, وان حوالي ٩٤٪ من الشركات تمارس شركات المراجعة العمل لديها لأكثر من ثلاث سنوات .

#### دراسة Odia J.O,2015

هدفت الدراسة الى اجراء فحص انتقادی لبعض الأبحاث التجريبية والنظرية حول طول مدة بقاء المراجع ، والتغيير الالزامى وجودة التقارير المالية. ووضحت الدراسة الى وجود أدلة متضاربة بين مدة بقاء مراجع الحسابات وجودة المراجعة ، ومع ذلك فإن بقاء المراجع مدة اقل يميل إلى أن يكون مرتبطا بجودة مراجعة

منخفضة وترتبط الجودة العالية ببقاء المراجع مدة اطول . وكذلك لا يوجد دعم او تاييد عام لتناوب شركة المراجعة أو الشريك. وان تغيير المراجع سيؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة. وان الدعوة بموجب قانون SOX لعام ٢٠٠٢ والهيئات التنظيمية والرقابية الأخرى للتناوب الإلزامي للشريك الرئيسي أو الشركة بعيدة كل البعد عن ضمان جودة المراجعة والحد من حوادث الغش وممارسات إدارة الأرباح ، بل قد تضعف من جودة المراجعة من خلال إتاحة المزيد من عمليات شراء الرأي بشكل متكرر ومنخفضة التكلفة. كما أنه لا يشجع على اكتساب الخبرة في مجال مراجعة الحسابات .

#### دراسة (D. Hohenfels, 2016)

تمثل الهدف من الدراسة في فحص تأثير تغيير المراجع على إدراك المستثمرين لجودة المراجعة. ويبرر ذلك القلق من أن طول فترة التعاقد مع المراجعين تؤثر على الاستقلالية وبالتالي تقلل من جودة المراجعة. وتم استخدام نوعية الأرباح المدركة ، والتي تم قياسها من خلال معامل استجابة الأرباح من انحدار العائدات والأرباح ، كدليل على إدراك المستثمرين لجودة المراجعة. باستخدام عينة من ٢٣٢٠ ملاحظة سنة ثابتة من الشركات الألمانية المدرجة بين عامي ٢٠٠٦ و ٢٠١٣ ، ووضحت النتائج وجود علاقة غير خطية بين طول مدة بقاء المراجع في الشركة وجودة الأرباح المدركة. تشير النتائج إلى أن المستثمرين يرون جودة أرباح أقل خلال السنوات المبكرة والسابقة من علاقة المراجع بالعمل. هذا التصور لم يتغير خلال فترة التحقيق. علاوة على ذلك ، تظهر النتائج أن جودة الأرباح تعتبر أعلى عندما تكون مدة بقاء المراجع من ٨ إلى ٩ سنوات .

#### دراسة (sharma et al , 2017)

هدفت هذه الدراسة الى فحص تأثير تغيير شريك المراجعة على كل من اتعاب عملية المراجعة وتوقيت اصدار تقرير المراجعة ،وقد توصلت الدراسة الى ارتفاع تكاليف عملية المراجعة وكذلك تاخر اصدار التقرير بشكل ملحوظ في الفترة التي تلى مباشرة عملية التغيير الالزامى لشريك المراجعة ، وقد اتضح ذلك بشكل كبير بالنسبة للشركاء في شركات المراجعة من غير الاربع الكبار ،حيث اتضح من النتائج ان الارتباط بين الاتعاب والتغيير الالزامى للشريك تكون اقل بالنسبة لعملاء شركات المراجعة الكبرى بالمقارنة بعملاء شركات المراجعة من غير الاربع الكبار حيث تتقل تلك الشركات تكاليف تناوب الشركاء الى عملائها من الشركات الكبرى او الصغرى وفي المقابل تستوعب شركات المراجعة من الاربع الكبار تلك

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

التكاليف ولا تنقلها الى عملائها وخصوصا العملاء من الشركات الصغرى ولذا تقدم هذه الدراسة حجج مهنية تقيد ان التغيير الالزامى للشريك امر مكلف ماليا .

### دراسة , Nandy (2017)

استهدفت الدراسة فحص تاثير التغيير الالزامى للمراجع واثره على كل من الاستقلال والجودة والمنافسة. وتوصلت النتائج التي تمت فى انجلترا الى انه لا يوجد تحسن كبير في تركيز السوق العالي للمراجعة ، مما يعني أن التغيير المقترح للمراجع لم يحقق فائدته الكاملة لفتح السوق لشركات متوسطة الحجم وصغيرة الحجم. بالإضافة إلى ذلك ، تظهر النتائج وجود علاقة سلبية بين تغيير المراجع وجودة المراجعة. ونجد أن طول فترة المراجعة ليس له أي تأثير يذكر على مدى الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة التي يقدمها المراجع والتي تستخدم كدليل لاستقلاله ودعمت النتائج الرأي القائل بأنه يجب أن يعاد النظر في طرق تحسين استقلالية المراجع والمنافسة وجودة المراجعة وبالتالي معالجة المخاوف المستمرة وتعزيز مصداقية المراجعة

### دراسة (2017) Chi et al.,

هدفت الدراسة الى فحص العلاقة بين العميل السابق لمراجع الحسابات والخبرة الخاصة بالعميل وجودة عملية المراجعة باستخدام بيانات من تايوان حيث يتم الكشف عن أسماء شركاء المراجعة. وقد تم استخدام المستحقات التقديرية وفروق سعر الفائدة كمقياس لجودة المراجعة ، وقد اوضحت النتائج ان نجد أن كلاهما الخبرة السابقة للعملاء والعميل تحسین جودة المراجعة وتصورات الدائنين للجودة و أيضاً أن الخبرة السابقة لمراجع الحسابات مرتبطة بشكل إيجابي بجودة المراجعة في وقت مبكر من التعاقد ، ولكن ليس عندما يكون الشريك مع العميل لمدة خمس سنوات على الأقل. و تقدم النتائج التي توصلت إليها الدراسة دليلاً يتماشى مع الافتراض الذي يستند إليه قرار مجلس إدارة المحاسبة العامة بالمطالبة بالإفصاح عن أسماء شركاء الارتباط. كما يقترحون أن تجربة ما قبل العميل لا يمكن أن تخفف بالكامل من فقدان المعرفة الخاصة بالعميل عندما يحدث تغيير الشريك أو شركة مراجعة الحسابات

### دراسة (٢٠١٧) Ken T. Trotman Noel Harding

تمثل الهدف الرئيسى للدراسة فى معرفة تأثير تواصل الشركاء على مستوى الشكوك المهنية في أحكام وإجراءات المراجع في سياق اجتماع مناقشة العصف الذهني حيث يرى الشريك أن هناك احتمالية منخفضة للاحتيال. وتم ذلك عبر دراستين ، الاولى تحفص التأثير على التشكيك المهني في تواصل الشريك حول احتمالية حدوث احتيال (مما يجعل وجهة نظره الخاصة معروفة ، مما يجعل وجهة نظر الإدارة معروفة ،

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

أو عدم إظهار أي وجهة نظر) والثانية التشجيع على التوجه المتشكك (التوجه نحو الخارج صدق تمثيلات الإدارة / أو نحو الداخل نحو عدم دقة عمليات مراجعة حسابات المراجع). ووضحت النتائج أن المراجعين يظهرون مستويات أعلى من الشكوك المهنية عندما يعبر الشريك عن وجهة نظر الإدارة ، بدلاً من وجهة نظرهم الخاصة أو عدم وجود وجهة نظرهم ، وبأن هناك احتمالية منخفضة من الغش. وكذلك لم يكن التأكيد على التوجه المتشكك الداخلي أكثر فعالية في تشجيع التشكيك المهني في أحكام المراجعة من التأكيد على التوجه المتشكك إلى الخارج. والأهم من ذلك ، أن التأكيد على التوجه المتشكك الداخلي والخارجي كان أكثر فاعلية في تشجيع التشكيك المهني في إجراءات المراجعة من التركيز فقط على التوجه نحو الخارج.

وبناء على الدراسات السابقة نجد مايلي

- ١- هناك اختلافات واضحة بشأن تأييد أو عدم تأييد أثر التغيير الإلزامي للمراجع على جودة المراجعة وبالتالي الإفصاح عن التعثر المالي للشركات المتعثرة ماليا .ومن ثم، فلا يمكن القطع بتفضيل اتجاه دون آخر بين تقييد فترة العلاقة بين المراجع والعميل وترك المجال مفتوحاً لإستمرار البحث
- ٢ - أن معظم حالات الفشل هي الولايات المتحدة الأمريكية لاتطبق سوى تغيير شركاء المراجعة دون مكاتب أو شركات المراجعة .ومن ثم فمعظم الآراء الصادرة عنها لا تتطرق من بيئة تتبنى آليات تغيير شركات المراجعة أو فى بيئه لا تلزم الشركات قانونا بالتغيير مثل مصر التى لاتلزم الا البنوك .
- ٣- ان اغلب الدراسات ركزت على التغيير اللزامى لشريك المراجعة فى حين يركز البحث الحالى على التغيير الإلزامى لشركة المراجعة بالكامل واحلالها بشركة او مكتب اخر
- ٤- ان اغلب الدراسات لم تفحص العلاقات المتشابكة بين الاستقلال والشك وترتكز السوق معا فى علاقتها بالتغيير الإلزامى لشركة المراجعة وهذا مايركز عليه البحث الحالى

### اهمية البحث

للبحث اهمية علمية وعملية ،تتمثل الاهمية العلمية فى ان البحث يعالج قضية معاصرة زاد الاهتمام بها فى الوقت الحالى وهى قضية الفساد المالى والادارى ،وذلك من خلال زيادة ودعم استقلال المراجعين من خلال التغيير الإلزامى الذى يجعلهم غير خاضعين للإدارة وبالتالي القدرة على الإفصاح عن اى مشاكل فى المنشأة محل المراجعة واى غش او فساد مما ينعكس فى النهاية على التقليل من حالات فشل

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

المراجعة وزيادة جودة التقارير المالية ،مما ينعكس بلا شك على زيادة ثقة المستثمرين فى تلك القوائم وبالتالي زيادة الاستثمارات فى مصر

اما الاهمية العملية فتتمثل فى محاولة التوصل الى دليل عملى من واقع البيئة المصرية حول تاثير التغيير الالزامى للمراجع على دعم الاستقلال والشك المهني للمراجع ،وكذلك الحصول على دليل عملى عن العلاقة بين التغيير الالزامى للمراجع والحد من تركيز سوق المراجعة وزيادة فرص المنافسة بين شركات المراجعة فى السوق المصرى والذى ينعكس بلا شك على جودة عملية المراجعة وانخفاض الاتعاب فى الاجل الطويل بالاضافة الى تكوين صف ثانى من المكاتب ذات السمعة العالمية .

### هدف البحث

يهدف البحث الى دراسة العلاقة بين التغيير الالزامى للمراجع وكل من الشك المهني والاستقلال والحد من تركيز سوق المراجعة وانعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة مقاسة بقدرة المراجع على إصدار تقرير سليم بشأن الاستمرارية

### منهج البحث

يعتمد هذا البحث على المنهج الاستقرائي فى الدراسة النظرية، من خلال استقراء الدراسات السابقة ذات الصلة، مع استخدام المنهج الاستنباطي لاشتقاق فروض البحث. وسوف يتم اختبار هذه الفروض من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من من مكاتب المراجعة الكبرى والمتوسطة والصغيرة وكذلك مراجعى الجهاز المركزى بالاضافة الى اساتذة الجامعات وذلك لاستطلاع ارائهم بخصوص مدى ملائمة تطبيق التغيير الإلزامى لشركة المراجعة فى مصر ،كما تحاول الباحثة اتباع المنهج الاستنباطى من خلال استخدام أسلوب تحليل المحتوى للتعرف على آثار تطبيق التغيير الالزامى من خلال تحليل محتوى بعض تقارير مراقبى الحسابات والمعلومات الأخرى المنشورة على المواقع الالكترونية على شبكة المعلومات الدولية –الانترنت.

### خطة البحث

لتحقيق اهداف البحث وااثبات صحة او خطأ فروض البحث سوف يتم تقسيم البحث الى النقاط التالية

١. مفهوم التغيير الالزامى لمراجع الحسابات والاراء المؤيدة والمعارضة

٢. العلاقة بين التغيير الالزامى للمراجع والشك المهني

٣. العلاقة بين التغيير الالزامى للمراجع والاستقلال

٤. العلاقة بين التغيير الالزامى للمراجع والحد من تركيز سوق المراجعة

٥. الدراسة الميدانية واختبار الفروض

٦. نتائج وتوصيات البحث

٧. مقترحات لدراسات مستقبلية

### ١. مفهوم التغيير الالزامى لمراجع الحسابات والارء المؤيدة والمعارضة

يقصد بالتغيير الالزامى للمراجع تحديد مدة معينة كحد اقصى لمراجع الحسابات لشركة ما يجب بعدها تغييره بمراجع اخر ،ويحدد القانون التعاقد بين مراجع الحسابات والعميل بسنة واحدة قابلة للتجديد ولم يحدد مدة قصوى،وقد يكون التغيير الزامى بنص قانونى اواختيارى من عميل المراجعة وقد يكون التغيير دائما اومؤقتا واخيرا قد يكون على مستوى المكتب بالكامل او على مستوى شريك المراجعة (Ernst&young,2013).ويرى مسواك ان تغيير المراجع عبارة عن اتخاذ الجمعية العمومية قرارا بإنهاء العلاقة مع المراجع الحالي واختيار مراجع آخر للتعاقد معه، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم (2008،مسواك) وطبقا لقانون اوكسلى عرف التغيير بانه الفترة المحددة من السنوات التي تقضيها شركة المراجعة في العمل لدى عميل ما قبل تركها لمدة معينة (فترة تهدئة)، ومن ثم الرجوع للمراجعة في هذه الشركة (Harris,2012).

ويعتبر تغيير المراجع من القضايا ذات الاهتمام الكبير في الوقت الحاضر وهناك الكثير من المؤيدين والمعارضون لفكرة تغيير المراجع الخارجى فيرى المؤيدون لتغيير المراجع الخارجى ضرورة إلزام الشركات بتغيير مراجعيها لمعالجة الأثر السلبي على استقلال وموضوعية المراجع الناتجة عن طول أمد علاقته التعاقدية مع عميل المراجعة، فشركات المراجعة في حاجة إلى التخلي عن عملائها بعد فترة معينة لأجل تعزيز استقلالها وموضوعيته نتيجة ازالة الحاجز الاقتصادي الذي بإمكانه أن يهدد استقلالية المراجع و موضوعيته (Gavious, 2007) ،كما ان تغيير المراجع يجعله ذو نظرة متجددة وموضوعية للقوائم المالية(CraXtree, Xrandon, & Maher, 2006). (Lu & Sivaramakrishnan, 2009)، لان التعامل مع عميل واحد لفترة طويلة تجعله يقوم بتكرار نفس اجراءات عملية المراجعة وهو ما قد يعني توافر نزعة استباق النتائج، فالثقة بأنه على علم تام بأعمال عميله تجعله يعتمد على نفس وثائق وأوراق العمل

في السنوات السابقة لاعتقاده بأنه على علم تام بمشاكله، وبذلك يفقد أحد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها وهي صفة الشك المهني والتي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها، إن فقد المراجع لهذه الصفة يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يكتشفها. كذلك فإن الانتقال الى عميل جديد يجعل المراجع لديه حوافز لبذل عناية اكثر لاثبات وجودة واكتساب سمعه جيدة. (Ghosh and Moon, 2005, CraXtree et al., 2006).

بالإضافة الى ذلك أوضح كلا من (Harris, 2012, Healy and Kim, 2003)، عدد من المزايا الأخرى لتغيير المراجعين وأهمها زيادة المنافسة في سوق المراجعة حيث يساعد التغيير الإلزامي على تنشيط المنافسة بين مكاتب المراجعة وأن كل مكتب سوف يحاول الحصول على العملاء بتقديم خدمة المراجعة بجودة عالية. ولن يعتمد المراجع على عميل بعينه وبالتالي يكون المراجع في وضع يؤهله لإبداء وجهات نظر مغايرة لوجهة نظر العميل في الأمور المرتبطة بالتقرير المالي بالإضافة الى أن التغيير الإلزامي للمراجعين سيجعل هناك مراجعة دائمة لعمل المراجع السابق عندما يتولي مراجع جديد المهمة مما يخلق نوع من مراجعة النظير Peer Review. الأمر الذي يرفع في النهاية من جودة المراجعة.

اما المعارضين لفكرة التغيير فيرون أن التغيير يقود الى زيادة تكاليف عملية وبالإضافة الى تكاليف تطبيق قانون تغيير المراجع سوف تفوق منافعه وكذلك الخسارة التي تكمن في فقدان المعلومات الخاصة بعمل العميل بسبب التغيير المتكرر للمراجع (Lu & Sivaramakrishnan Manry et al., 2008, Myers, 2003, et al., 2009). حيث يصبح عمل المراجع أقل فاعلية وأقل قدرة على مراقبة ادارة العميل. كما ان التغيير يمكن أن تسبب ضرراً حقيقياً لجودة عملية المراجعة حيث يكون تركيز المراجعين على كسب المزيد من العملاء، وبالتالي تأمين المزيد من الدخل بدلاً من القيام بعمل عالي الجودة للعملاء (Jackson et al. 2008). كما أنه يلغي المعرفة المستمرة للعميل (Kramer et al., 2008). ولذا فقد قامت كوريا بالغاء التغيير الإلزامي للمراجع بعد أن أثر سلباً على جودة أعمال المراجعة التي أجريت (EY، 2013).

في مصر، حققت العديد من الشركات خسائر هائلة وأعلنت شركات أخرى إفلاسها، منها على سبيل المثال في عام ٢٠٠٣، بلغت حالات الإفلاس ١٠٣ شركة ذلك إضافة إلى زيادة حالات تصفية الشركات والتي بلغت ٣٢ شركة في عام ٢٠٠٤. وأيضاً زيادة حالات الاندماج التي بلغت ١٣ شركة، أما حالات الإمتلاك أو السيطرة في ذات السنة فقد بلغت ١٢٥ شركة وتظهر الإحصائيات المنشورة لوزارة العدل من

واقع المحاكم المصرية الكثير من الشركات المصرية للفشل المالي. فقد بلغت عدد حالات الإفلاس الفعلية ٥٠٠٢ حالة في ٢٠٠٦ . كما بلغت الأرقام المبدئية لحالات الإفلاس ٢٠٠٩ عدد ١١٧٠ حالة ولم تقتصر تلك الحالات على الشركات المتوسطة والصغيرة، بل امتدت إلى بعض الشركات الكبرى في مصر مثل إفلاس شركة أي إيه سي للمقاولات أحد الشركات المائة الكبرى،. وفرض الحراسة القضائية على شركة قها للأغذية المحفوظة .ومازلت تقارير مركز المعلومات واتخاذ القرارات يؤكد تزايد حالات الافلاس سنه بعد الاخرى نتيجة لعوامل عديدة لم يوضحها مراجع الحسابات فى تقريره النظيف الذى يصدره كل عام للشركات المستمر فى مراجعتها لفترات طويله قد تمتد لاكثر من عشرين عاما

مما سبق يتضح ان كلا من المؤيدين والمعارضين لهم حجج مقبولة ولذا يتطلب الامر دراسة موضوع تغيير المراجعين فى ضوء الاراء المؤيدة والمعارضة واخذ جميع اراء الاطراف المعنية بالموضوع لما له من تأثير على جودة عملية المراجعة التى تعتبر الاساس فى زيادة ثقة المستثمرين فى السوق المصرى حيث تعرف جودة المراجعة بأنها قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف اى خرق فى حسابات العميل والإبلاغ عن هذا الخرق. وبالتالي يمكن القول إن الاستقلال والجودة مرتبطان ببعضهما البعض بشكل وثيق.

### وبناء عليه يمكن اختبار الفروض التالية فى البيئة المصرية

- لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامى لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاوله النشاط .
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعى الجهاز المركزى ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الإلزامى لشركة المراجعة يزيد من جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاوله النشاط ما تحاول الدراسة التوصل اليه

### ٢- العلاقة بين التغيير الإلزامى للمراجع والشك المهني

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات من اكثر المهن التى يتم فيها استخدام الشك المهني ،حيث يعتبر الشك المهني للمراجع الاساس لجودة عملية المراجعة فهو يعنى قيام المراجع بالتفكير والاستنتاج وتأجيل الحكم حتى يتم الحصول على تفسير معين من خلال الأدلة الكافية و يعتمد على السمات الشخصية لمراقب الحسابات. تتطلب معايير المراجعة ضرورة محافظه المراجع على درجة شكه المهني عند مستوى مقبول خلال عمليتي التقدير والحكم. (وزارة الاستثمار، ٢٠٠٨)

وقد تزايد الاهتمام بالشك المهني في الأبحاث العلمية والمعايير المهنية وذلك في محاولة من جانب المهتمين بالمجال لرفع كفاءة الأداء المهني للمراجع والتغلب على أوجه القصور التي أدت إلى زيادة فجوة التوقعات بين ما تقدمه المهنة وما يطالب جمهور مستخدمي التقارير المالية وتقارير المراجعة، وقد تعددت تعارف الشك المهني حيث عرف معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) الشك المهني بأنه "موقف ذهنياً يطرح الأسئلة ويكون منتبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الغش، والتقييم الحساس لأدلة الإثبات". كما عرفه معيار المراجعة الأمريكي رقم (٩٩) بأنه " تعبير عن موقف أو حالة تتضمن استجاباً للعقل وتقييماً نقدياً لأدلة المراجعة توجب على المراقب التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش". كما أكد دليل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين على الحاجة الملحة لممارسة مهام عملية المراجعة في اطار من الشك المهني حتى يمكن اكتشاف الأخطاء الهامة والجوهرية. ويعرفه ( Hurtt, (2010) بأنه " ميل الشخص نحو تأجيل الحكم حتى يقدم أدلة كافية لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات.

أن ممارسة المراجع للشك المهني تعتبر الأساس لجودة الأداء بداية من الارتباط بالعمل وتقييمه في مرحلة ما قبل التعاقد مروراً بممارسة الشك المهني عند تخطيط المراجعة، أداء العمل الميداني وتنفيذ إجراءات المراجعة، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية وانتهاء بمرحلة إصدار تقرير المراجعة، ويساهم الشك المهني في تخفيض تأثير انتماء المراجع لشركة المراجعة وتحيزه للأحكام والقرارات السابقة الصادرة عن مراجعين تابعين لنفس شركة المراجعة، وبالتالي تأثير تلك الأحكام السابقة على أحكام وقرارات المراجع للسنة الحالية (Geisler, 2004).

وقدمت دراسة (Hurtt,2010) مقياساً لمستوى الشك المهني الفطري لدى مراقب الحسابات من خلال تصميم مقياس عام متعدد الأبعاد يمكن من خلاله تحديد مستوى الشك المهني لدى مراقب الحسابات، وسوف نتناول هذه المقاييس في الدراسة الميدانية لتقدير الشك المهني لدى عينات الدراسة ويمكن تفعيل الشك المهني لمراقب الحسابات لجودة حكمه على استمرار العميل من خلال التغيير الإلزامي للمراجع حيث أن الشك المهني أمر ضروري لإجراء عملية مراجعة تتصف بالاستقلال فغياب أو قلة وجود الشك المهني لدى المراجعين، وقبولهم لرغبات الإدارة كان أحد أسباب فشل المراجعة وانهايار بعض الشركات وفقدان ثقة المستثمرين في مهنة المراجعة ولذا فإن التغيير الإلزامي للمراجع قد يقود إلى زيادة الشك المهني في الأدلة المقدمة من قبل الإدارة نتيجة عدم الألفة بين المراجع والإدارة مما ينعكس إلى جودة الحكم

المهني ( Nelson 2009 ) وقد قامت احد دراسة (Wang & Tuttle, 2009): ) باختبار تأثير التناوب الالزامى على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله وأن الأفراد عادة يقوموا بتعديل استراتيجية التفاوض طبقا لدوافعهم وطبيعة علاقتهم مع الطرف الآخر، وخلصت الدراسة إلى أنه في ظل التناوب الالزامى يكون المراجع أقل اهتماما بإقامة علاقة طيبة مع عميله مما يجعل المراجع أقل احتمالا لاستخدام استراتيجية التنازل كما أن المراجع أصبح أكثر ميلا من ذي قبل لاستخدام استراتيجية التجنب خاصة في السنة الأخيرة في تقديم الخدمة، وأن كل من المراجع وعميله يصبحوا أقل تعاونا ولذلك ينخفض معدل التوصل لاتفاق بينهم وتعكس تلك الدراسة مستوى الشك المهني في ظل التغيير الالزامى وتناولت دراسة (غنيم، ٢٠١٥) مدى تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامى للمراقب على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بالمملكة العربية السعودية. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني، والقدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ويرى (Xrown,et,al.2012)، ضرورة ان يحافظ المراجعين على اقصى درجات الشك المهني المتمثلة في العقلية المتسائلة والانتقادية في كافة مراحل عملية المراجعة بصرف النظر عن خبرتهم السابقة في مدى نزاهة الادارة، ويؤكد (popovo,2013)، على اهمية الشك المهني في حالة التغيير الالزامى للمراجع، حيث يزداد تأثير العملاء على المراجعين كلما زادت مدة بقاء المراجع مع عميلة، يفشل المراجع في الحكم السليم على القوائم المالية لعدم قدرته على ممارسة الشك المهني نتيجة العلاقة الوطيدة مع ادارة العميل، مما يجعله يوافق على القوائم المالية للعميل التي قد تحتوى على اخطاء مما يؤدي الى فشل عملية المراجعة ويرى (ريشو ٢٠١٤)، ان تمسك المراجع بمستويات عالية من الشك المهني، قد لا يؤدي بالضرورة الى جودة الحكم المهني، ولكنه يؤدي بالضرورة الى قيام المراجع ببذل العناية المهنية الكافية عند أداء اعمال المراجعة، وقد اختبر (Xowlin,et,al,2014) ،تأثير التغيير الالزامى للمراجع على جودة عملية المراجعة من خلال توسيط نزعة الشك المهني للمراجع الذي يتبناها اثناء فحصه للدلالة المقدمة من قبل ادارة العميل وذكرت الدراسة ان هناك بدليين امام المراجع وهما بديل الامانة المحتملة للمديرين وبديل الشك المهني او عدم الامانه ويرتبط الشك المهني بتغيير المراجع وكانت نتائج الدراسة التي استخدمت مباراة بين الطلاب يمثلون المراجعين والادارة انه في حالة التغيير الالزامى تقل جودة المراجعة في ظل وجود شك مهني وان المراجعين يبذلون مجهود اقل في ظل التغيير وهذه النتائج غير المتوقعة للدراسة جعلت الباحثين يوصون بمزيد من الدراسات لتأييد النتيجة او الغائها وهذا يقود الى اشتقاق الفروض التالية لاختبارهم ميدانيا

- لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والشك المهني ومن ثم جودة عملية المراجعة
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعى الجهاز المركزى ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يزيد من نزعة الشك المهني للمراجع

### ٣-العلاقة بين التغيير الالزامى للمراجع والاستقلال

يعرف الاستقلال بأنه قدرة المراجع على التعبير عن رايه بموضوعية واستقلال ودون اى ضغوط (Nawaiseh et al. 2015) ،ويقصد بذلك الا يكون هناك اى تاثير لطول مدة بقاء المراجع مع العميل الى التاثير عليه عند ابداء الراى نتيجة الالفة بينهما والثقة الزائدة فى تقديرات العميل ويرى اخرين إن طول فترة عمل المراجع مع الشركة التى يراجع حساباتها لمدة تزيد عن 5 سنوات، يجعله يفقد جزءاً كبير من استقلاله وحياده ، وذلك لأنه يصبح فى نظرهم يتقبل الأمور التى ترغبها إدارة الشركة وكأنهم من أعضاء وموظفي الشركة، لذلك طالبت الجمعيات المهنية فى أمريكا وبريطانيا وكندا وغيرها، بأن لا تزيد مدة عن ٥ سنوات يجب تغييره بعدها(جربوع وشاهين، 2011) ،ويرى ( Catanach Jr. ) (Catanach Jr. and Walker 1999; GAO 2003; ICAEW 2002)، أن التغيير الالزامى للمراجع هو الحل الامثل لتحقيق استقلال المراجع ومن ثم جودة عملية المراجعة وبناء على الدراسات السابقة التى تشير الى ان التغيير الالزامى للمراجع يقلل من الاعتماد الاقتصادى للمراجع على عميل معين ومن ثم يزيد من الاستقلال الذى يعتبر الاساس لجودة عملية المراجعة وبناء عليه نختبر ميدانيا الفروض التالىة فى البيئة المصرية

مكن تعريف استقلالية المراجع على أنها مراجع المراجع فى التعبير عن رأي محايد خالٍ من التهديدات المحتملة للحكم والتحيز (Nawaiseh et al. 2015). وهذا يعنى أن التهديدات المحتملة مثل طول مدة الحيابة (الألفة) ، والمكافأة (المصلحة الذاتية) ، والخدمات غير المتعلقة بالمراجعة (التقييم الذاتى) ، والترهيب لا ينبغى أن يؤثر ولا يؤثر فى الراى الصادر. إن طبيعة العمل الذى قام به المراجع ونتائجه النهائية تضع الاستقلال كجزء أساسى من المهنة (Craswell et al. 2002). غالبًا ما استخدمت الدراسات السابقة نسبة NAS لتدقيق الرسوم كمثل للاستقلال. تمثل الخدمات غير المراجعة كافة الأعمال الإضافية مثل الاستشارات والاستشارات التى يقدمها المراجع لعملائه ، بالإضافة إلى المراجعة نفسه.

وبالتالي يمكن أن ينشأ تهديد للاستقلال بالسماح بإمكانية المراجعة الذاتية. على سبيل المثال ، إذا ساعد المراجع في إعداد البيانات المالية ومن ثم إبداء الرأي بشأنها ، يصبح استقلال المراجع معطلاً Anandarajan وآخرون. (٢٠١٢) تشير إلى إمكانية استخدام فترة المراجعة كبديل عن الاستقلال في الدراسات المستقبلية. ومع ذلك ، فإن دراسة حديثة من قبل Causholli وآخرون. (٢٠١٤) يضيف إلى النقاش الذي طال أمده من خلال إثبات أن الإيرادات الجديدة من NAS من المرجح أن تعطل الأدلة لأنها تشجع على التهديد بالمصلحة الذاتية. وبالتالي سيكون المراجع أكثر ميلا لإصدار رأي غير مشروط على أساس أن العميل لن يكون على استعداد لشراء NAS في المستقبل. وبالتالي يمكن القول أنه على الرغم من التغييرات التي تجلبها اللوائح على قبول NAS التي يقوم بها المراجع ، إلا أن الأدبيات السابقة تظهر نتائج متباينة وغير حاسمة وبالتالي يكون من المفيد اختبار ما إذا كانت اللائحة قد حققت هدفها عن طريق إزالة احتمالية ضعف الاستقلالية. على أساس NAS وبناء غلية يمكن اشتقاق الفروض التالية لاختبارها ميدانيا

- لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة والاستقلال ومن ثم جودة عملية المراجعة
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعي الجهاز المركزي ، أكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يدعم ويقوى استقلال المراجع

#### ٤-العلاقة بين التغيير الإلزامي للمراجع وتركز سوق المراجعة

منذ سنوات عديدة وهناك مايسيطر على سوق المراجعة في معظم الدول ويطلق عليهم Xig ،حيث يطلقون على انفسهم قادة السوق ، وقد كانوا في السابق Xig 8 ثم Xig6 ثم Xig 5 واخيرا Xig 4 بعد خروج مكتب ارثر ادرسون من السوق. (Singh, 2013)،وليس هناك شك ان Xig;المكاتب تتميز بسمعة عالية وتؤدي خدمات المراجعة لعملائها بدرجة عالية من الجودة عن الشركات الصغيرة ،وهناك علاقة قوية طول بقاء المراجع وعدم تغييره وانخفاض المنافسة في السوق ،حيث يؤدي ارتباط المراجع بالعميل الى بناء روابط قوية بينهما مما ينعكس في عدم الرغبة في تغيير المراجع اختيارا ،ويختلف الوضع في حالة التغيير الإلزامي بموجب قواعد وقوانين تقود الى الحد من تركز سوق المراجعة على الشركات الاربع في الوقت الحاضر وربما يصبحون ثلاث شركات او اقل في المستقبل وهذا التركيز يجعل الفرص قليلة امام الشركات

المتوسطة والصغيرة للدخول في السوق وبالتالي تحسين سوق المنافسة وبناء صف ثاني من القيادات قادرة على المنافسة بقوة في السوق مما ينعكس على انخفاض اتعاب عملية المراجعة في الاجل الطويل نتيجة لتوافر عدد كبير من الشركات المتاحة اما العملاء للاختيار فيما بينها ( Velte&stigl,2012, Daugherty,et,al,2011) على النقيض من ذلك ، و يشعر مؤيدو MAFR بالقلق من أن وجود ٤ شركات فقط مع وصول العملاء العالميين وخبرتهم ليس كافياً ، وأن تهديد Big4 المحتمل أن يصبح Big3 في المستقبل مرتفع للغاية. بالإضافة إلى ذلك ، يمكن القول بأن شرائات مراجعة الحسابات في MAFR سيكون عليها أن تفرق أنفسها بشكل أبرد لكسب زبونها. ويمكن لذلك أن يؤدي إلى مزيد من الابتكار وبالتالي تحسين جودة المراجعة ( Jaskcon et al. ، 2008). علاوة على هيمنة Big4 والعواقب المحتملة على انهيار شركة أخرى على النظام المالي ، فإن الافتقار إلى الاختيار متاح في صناعة المراجعة في قضية أخرى تتعلق بصانعي السياسات. في سوق يسيطر عليها Big4 ، هناك ٣ شركات كبيرة أخرى فقط ، لكن العملاء قد لا يرغبون في المراجعة من قبل الشركة نفسها التي تدقيق منافسيها ، وبالتالي فإن المفوضية الأوروبية (٢٠١١) تقول أن MAFR يمكن أن تفتح المجال إلى الشركات الأصغر

(Bandyopadhyay, 2014) هناك فجوة واضحة في الأدبيات الموجودة فيما يتعلق بالمنافسة و MAFR. لم يتم دراسة هذا الموضوع على نطاق واسع لأنه من الصعب للغاية تقدير النتائج المحتملة لـ MAFR على المنافسة قبل دخولها حيز التنفيذ. تستخدم دراسة Gerakos و Syverson (2015) نموذج الطلب وحصص السوق في تحليل شركات المراجعة الأمريكية لتقدير فائض المستهلك ، وتجد أن التغيير في إعداد MAFR يؤدي إلى زيادة تركيز السوق وبالتالي فشل في تحقيق هدفه الأصلي. من المهم أن نلاحظ أن دولاً أوروبية أخرى مثل إسبانيا قد حاولت بالفعل إدخال MAFR ولكنها ألغتها بعد عام بسبب النتائج غير المرضية (Ruiz-Barbadillo et al. 2009) ، وبالتالي من المهم قياس نتائج هذا النظام في إعداد المملكة المتحدة من أجل إجراء تحسينات مستقبلية على السياسة أو البحث عن حلول بديلة.

وبناء على ذلك وبناء غلية يمكن اشتقاق الفروض التالية لاختبارها ميدانيا في البيئة المصرية

- لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة والحد من تركيز السوق ومن ثم جودة عملية المراجعة

- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعي الجهاز المركزي ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يحد من تركيز السوق

### فى ضوء الدراسات السابقة يمكن تلخيص وترتيب فروض البحث التى يتم اختبارها فى البيئة المصرية

١. لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والشك المهني ومن ثم جودة عملية المراجعة
٢. لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعي الجهاز المركزي ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يزيد من نزعة الشك المهني للمراجع
٣. لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والاستقلال ومن ثم جودة عملية المراجعة
٤. لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعي الجهاز المركزي ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يدعم ويقوى استقلال المراجع
٥. لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والحد من تركيز السوق ومن ثم جودة عملية المراجعة
٦. لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعي الجهاز المركزي ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يحد من تركيز السوق
٧. لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاوله النشاط .
٨. لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعي الجهاز المركزي ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يزيد من جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاوله النشاط .

• الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث.

تركز الدراسة الميدانية في محاولة دعم الجانب النظري من خلال تحليل العلاقة بين التغيير الالزامي للمراجع كمتغير مستقل وكلا من الشك المهني والاستقلال وتركز السوق كمتغيرات وسيطة على جودة عملية المراجعة كمتغير تابع مفاًس بقدره المراجع على الافصاح عن التعثر المالي للشركات المتعثرة دون اى ضغوط وذلك من خلال استقراء وتحليل آراء مجتمع الدراسة بما يتمتعوا به من خبرة علمية وعملية وذلك لتأكيد النتائج التي تم التوصل اليها في الاطار النظري وتتناول الباحثة في هذا المحور ما يلي:

أولاً: أسلوب الدراسة:

ثانياً : عينة الدراسة.

ثالثاً : تصميم قائمة الاستقصاء:

رابعاً: اساليب التحليل الإحصائي للبيانات ونتائجه.

خامساً: اختبارات الفروض

أولاً: أسلوب الدراسة:

اعتمدت الباحثة في الدراسة الميدانية علي أسلوب قائمة الاستقصاء ، حيث قامت الباحثة بإعداد هذه القائمة في شكل أسئلة تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة ، وقد تم توزيع القائمة علي عينة من مراجعي الحسابات في المكاتب الصغيرة والمتوسطة ، مراجعي الحسابات في المكاتب الكبيرة ، اساتذة الجامعات ،ومراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات وقد تم عمل مقابلات شخصية مع بعض مفردات العينة وذلك للتحقق من مدي ملائمة أسئلة الاستقصاء من ناحية ، وفهم المستقصى منهم لمعني ومضمون الأسئلة من ناحية أخرى. كما قامت الباحثة بدراسة محتوى بعض من تقارير مراقبي الحسابات لبعض الشركات المقيدة بالبورصة حيث تم اختيار بعض الشركات تقوم بتغيير المراجع والبعض الاخر لايقوم بالتغيير فى محاولة من الباحثة لتأييد او عدم تأييد نتائج الاستقصاء والنتائج النظرية

أولاً : عينة الدراسة:

تتمثل عينة الدراسة في اربعة مجموعات هي الاكثر ارتباطا بموضوع البحث وهم من مراجعي الحسابات المكاتب الكبرى، و مراجعي الحسابات فى المكاتب المتوسطة والصغيرة ، و اساتذة الجامعات ،و مراجعي الجهاز المركزى للمحاسبات وتم اختيارهم باستخدام العينة العشوائية البسيطة ، وكانت نسبة الاستجابة الكلية ٦٩% ، كما هي موضحة في الجدول رقم ١

## عينة الدراسة الميدانية (جدول ١)

عينات الدراسة		عدد القوائم المرسله	عدد القوائم المستلمه	عدد القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل
النسبة %	العدد				
٦٤%	٤٥	٦	٥١		مراجعي الحسابات المكاتب الكبرى
٦٥%	٣٩	٥	٤٤		مراجعي حسابات مكاتب متوسطة وصغيرة
٧٤%	٣٧	٦	٤٣		اساتذة الجامعات (اكاديميين)
٧٧%	٣١	٣	٣٤		مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات
٦٩%	١٥٢	١٨	١٧٢		الإجمالي

**ثالثاً : تصميم قائمة الاستقصاء:**

تم تصميم أسئلة قائمة الاستقصاء بحيث تشمل علي ما يلي:

١- بيانات شخصية عن المستقصي منهم (الصفات الديموجرافية) لاستخدامها في تحليل العلاقة بين إجابات المستقصي منهم وخبرتهم العملية والعلمية.

٢- أسئلة تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وتم صياغته كآتي:

الإجابة الوصفية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق علي الإطلاق
الترجيح الرقمي	(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)

**رابعاً : اساليب التحليل الإحصائي للبيانات :**

بعد تفرغ وترميز البيانات وادخالها للحاسب الألي بإستخدام الاصدار السادس عشر من البرنامج الاحصائي (SPSS) في اجراء التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية ، وتم استخدام الاساليب الاحصائية التالية لإثبات صحة الفروض:

١. معامل الفا كرونباخ (Alpha CronXach) لقياس الاتساق الداخلي للمستقصي منهم حول متغيرات الدراسة ، والذي يهتم بمدى إمكانية الاعتماد علي نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء لقياس مدى تجانس الإجابات بين المستقصي منهم ومدى إمكانية تعميم نتائجها علي المجتمع وذلك من خلال اختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق.

- د. ماجده عزت الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع
٢. الوسط الحسابي و الانحراف المعياري وهي من الاساليب الوصفية بغرض تلخيص البيانات الاحصائية وتم استخدامهم في حساب معامل التشتت النسبي بهدف توضيح مدى تشتت الآراء حول عناصر الاستقصاء.
٣. إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجراف- سمرنوف (1-Sample K-S) لأغراض تحديد هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ومن ثم إمكانية استخدام الإختبارات المعلمية من عدمه.
٤. إختبار T لعينة واحدة لإختبار فروض الدراسة
٥. إختبار كروسكال واليز Kruskal - Wallis: وهو إختبار لا معلمي بديل لتحليل التباين ويستخدم لتحديد الفروق بين اجابات مفردات العينة من البنود المختلفة.

وتتناول الباحثة كل عنصر من العناصر السابقة بشئ من التفصيل كما يلي:

#### ١ - معاملي الثبات والصدق:

تم حساب معامل الثبات ( Alpha ) لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية ) ، وذلك لبحث مدى الاعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج . ومعامل الصدق يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات). وباستعراض الجدول رقم ( ٢ ) يتضح أن قيم معاملي الثبات و الصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء علي ٤ اسئلة تأخذ شكل ليكرت الخماسي وكل سؤال يتضمن مجموعة من العناصر ، وتراوحت قيمة معامل الثبات بين ٨٦,٢٢-٧٤,١٢ وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

#### جدول رقم ( ٢ )

#### معاملي الثبات والصدق لأسئلة استمارة الاستقصاء

المحاور	البيان	معامل الثبات ( Alpha )
الأول	يؤدي التغيير الالزامي للمراجع الى تقوية نزعة الشك المهني	٨٥.٧٨
الثاني	يؤدي التغيير الالزامي للمراجع الى تحقيق الاستقلال الذاتي للمراجع	٨٢.١٧
الثالث	يؤدي التغيير الالزامي للمراجع الى الحد من تركيز سوق المراجعة	٨٦.٢٢
الرابع	يؤدي التغيير الالزامي للمراجع الى جودة عملية المراجعة من خلال الافصاح عن العسر المالي للشركات المتعثرة	٧٤.١٢

اختبارات الفروض الاحصائيةاختبار الفرض الاول

يشير الفرض الاول بانه لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والشك المهني ومن ثم جودة عملية المراجعة ويوضح الجدول رقم ٤ الاحصاء الوصفي لفقرات الفرض

## جدول رقم ( ٤ )

الرمز	عبارات الفرض	Mean	Std. D	Ran
q1.1	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة الى تشجيع المراجع على تقييم مصدر الادلة والمعلومات لتقييم مدى نزاهتها	3.80	0.899	6
q1.2	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة الى عدم الاعتماد على نزاهة الادارة وافترض عدم النزاهة الى ان يثبت العكس	4.36	.558	1
q1.3	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة الى عدم الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية للعميل او النظام المحاسبى الابدع الفحص الكافى	4.11	.657	3
q1.4	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة الى زيادة الفضول لدى المراجع للبحث عن المعلومات كاساس لاصدار الراى مع بذل العناية المهنية الكافية	4.00	.651	4
q1.5	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة الى بذل المراجعين الجدد العناية الكافية لاثبات وجودهم فى كافة مراحل عملية المراجعة	3.89	.865	5
q1.6	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة الى تاجيل وعدم التسرع فى اصدار الاحكام الى ان يدعم بالادلة الكافية	4.13	.778	2
الاجمالى		٤,٠٥	٠,٧٣٧	

يتضح من الجدول السابق ان متوسط الإجابات لعبارات الفرض الثالث تتراوح بين ٤.٣٦ و٤.١٣ وبلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العبارات (٤,٠٥) والانحراف المعياري الإجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠,٧٣٧). ويفسر ذلك اتفاق أفراد العينة على ان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدى الى تقوية نزعة الشك المهني للمراجع ،كما يتضح ايضا عدم وجود تفاوت فى الاجابات بين أفراد العينة نتيجة انخفاض الانحراف المعياري عن الواحد الصحيح بحد اقصى ٠,٨٩٩ ،ويلاحظ أن اعلى موافقة كانت

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

للعبارة رقم ٢ وهى ان تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى عدم الاعتماد على نزاهة الادارة وافترض عدم النزاهة الى أن يثبت العكس ،وهذا يعكس حرص أفراد العينة على بذل اقصى عناية ممكنه فى عمليات الفحص قبل ابداء اى راي وتلى ذلك اتفاق أفراد العينة على أن تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى تاجيل وعدم التسرع فى اصدار الاحكام الى ان يدعم بالادلة الكافية وهذا يعتبر من اهم خصائص الشك المهني و جاء فى المرتبة الثالثة اجماع أفراد العينة على ان تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى عدم الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية للعميل او النظام المحاسبى الا بعد الفحص الكافى .وتتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة (Xowlin,et,al,2014،ريشو ٢٠١٤، Hurtt, 2010) ولاختبار مدى معنوية الاتفاق تم اجراء اختبار T لعينة واحدة وبوضح الجدول رقم ٥ نتائج التحليل الاحصائى للفرض

جدول رقم ٥

One-Sample Test						
Q	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q1.1	45.533	151	.000	3.803	3.64	3.97
q1.2	96.289	151	.000	4.362	4.27	4.45
q1.3	77.208	151	.000	4.112	4.01	4.22
q1.4	75.750	151	.000	4.000	3.90	4.10
q1.5	55.389	151	.000	3.888	3.75	4.03
q1.6	65.483	151	.000	4.132	4.01	4.26

بالنظر إلى نتائج جدول رقم (٥) نجد أن جميع فقرات الفرض ايجابية حيث كان المتوسط الحسابي لكل منها اكبر من ٣ ومستوى المعنوية اقل من ٠.٠٠٥، وقيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٩. أي يتفق أفراد العينة على أن التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى عدم الاعتماد على نزاهة الادارة وافترض عدم النزاهة الى ان يثبت العكس وان المراجع يبذل اقصى عناية فى حالة علمه بالتغيير الاجبارى للمحافظة على سمعته المهنية فى سوق المراجعة

اختبار الفرض الثانى

لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعى الجهاز المركزى ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يزيد من نزعة الشك المهني للمراجع

د. ماجده عزت  
 وقد قامت الباحثة بإجراء اختبار كروسكال واليز لمعرفة ماذا كانت هناك فروق معنوية بين أفراد العينة بخصوص تأثير التطبيق الإلزامي لشركة المراجعة في السوق المصري على زيادة نزعة الشك المعنى للمراجع كانت النتائج طبقا لاختبار كروسكال واليز كالاتي

جدول رقم (٦)

نتائج اختبار كروسكال واليز (Kruskal Wallis) لاختبار الفرض الثاني

لرمز	1-طبيعة العمل	N	Mean Rank	Chi-Square	Asymp. Sig
q1.1	مراجعي مكاتب كبرى	45	92.28	20.886	.000
	مراجعي مكاتب متوسطة	39	85.62		
	مراجع جهاز مركزي	31	70.95		
	اكاديمي	37	52.35		
	Total	152			
q1.2	مراجعي مكاتب كبرى	45	72.79	5.692	.128
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	67.47		
	مركزي جهاز مراجع	31	81.31		
	اكاديمي	37	86.50		
	Total	152			
q1.3	كبرى مكاتب مراجعي	45	73.23	2.495	.476
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	82.19		
	مركزي جهاز مراجع	31	80.98		
	اكاديمي	37	70.72		
	Total	152			
q1.4	كبرى مكاتب مراجعي	45	76.20	3.727	.292
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	83.62		
	مركزي جهاز مراجع	31	67.45		
	اكاديمي	37	76.95		
	Total	152			
q1.5	كبرى مكاتب مراجعي	45	85.46	5.425	.115
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	84.59		
	مركزي جهاز مراجع	31	70.81		
	اكاديمي	37	61.85		
	Total	152			
q1.6	كبرى مكاتب مراجعي	45	62.57	8.904	.103
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	71.35		
	مركزي جهاز مراجع	31	93.63		
	اكاديمي	37	84.53		
	Total	152			

ومن الجدول السابق يتضح عدم معنوية جميع عبارات الفرض، فيما عدا العبارة الاولى، حيث يتضح وجود فروق جوهرية فيما بين افراد العينة بمتوسط ترتيبي كالاتي ٩٢.٢٨ -- ٨٥.٦٢

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

٧٠.٩٥ - ٥٢.٣٥ اما باقى الفقرات لاتوجد اى فروق لعدم معنوية الفقرات مما يؤيد الفرض و يؤكد اتفاق أفراد العينة بان التغيير الالزامى يزيد من نزعة الشك المهني .

### اختبار الفرض الثالث

لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والاستقلال ومن ثم جودة عملية المراجعة

ويوضح الجدول رقم ٧ نتائج الاحصاء الوصفى لفقرات الفرض

جدول رقم ٧

الرمز	عبارات الفرض	Mean	Std. D	Ran k
q2.1	زيادة قدرة المراجعين على مواجهة ضغوط الإدارة نتيجة لانخفاض خدمات بخلاف المراجعة	4.08	.738	٢
q2.2	إنخفاض الاعتماد الإقتصادي للمراجعين على عميل معين وبالتالي عدم وجود اى ضغوط لابداء راي مخالف للحقيقة	3.86	.728	٤
q2.3	عدم وجود علاقات شخصية والفة بين المراجع والادارة مما يقود الى الابداع فى عملية المراجعة واكتشاف اى اخطاء او مخالفات	3.63	1.149	٥
q2.4	التحفظ فى التقرير فى حالة الضرورة دون اى تهديد	4.19	.648	1
q2.5	الحد من احتمال تعارض المصالح بين الادارة والمساهمين	4.07	.836	٣
	الاجمالي	٣.٩٦	٠.٨١٩	

ويتضح من الجدول السابق ان متوسط الإجابات لعبارات الفرض الثالث تتراوح بين ٤.١٩٠ و ٣.٣٦ ؛ وبلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العبارات (٣.٩٦) والانحراف المعياري الإجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٨١٩). ويفسر ذلك اتفاق أفراد العينة على ان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى الاستقلال ولكن بمتوسط اقل من نزعة الشك المهني، و يتضح عدم وجود تفاوت فى الاجابات بين أفراد العينة، ويلاحظ ان اعلى موافقة كانت للعبارة رقم ٤ وهى ان تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى التحفظ فى التقرير فى حالة الضرورة دون اى تهديد مما ينعكس بدون شك على تخفيض فشل عملية المراجعة وزيادة الجودة ، وكذلك حازت العبارة الثانية والخاصة بان التغيير الالزامى يؤدي زيادة قدرة المراجعين على مواجهة ضغوط الإدارة نتيجة لانخفاض خدمات بخلاف المراجعة على ثانى درجة موافقة

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

مما يدعم القول بان قياس الاستقلال يكون بقدر الخدمات الاستشارية التي يقوم بها المراجع لعميل المراجعة وان التغيير الالزامى يقود الى عدم الاعتماد الاقتصادى على عميل المراجعة نتيجة قصر المدة التي يقضية معه وعدم اداء خدمات اخرى بخلاف المراجعة وكل ذلك يقود فى النهاية الى دعم استقلالة الذى ينعكس على جودة عملية المراجعة وتتفق تلك النتائج مع نتائج الدراسات السابقة ( جربوع وشاهين ٢٠١١ ، Nawaiseh et al. 2015،

ولاختبار مدى معنوية الاتفاق تم اجراء اختبار t لعينة واحدة ويوضح الجدول رقم ٧ نتائج التحليل الاحصائى للفرض الثانى

(جدول رقم ٨)

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q2.1	68.047	151	.000	4.072	3.95	4.19
q2.2	65.372	151	.000	3.862	3.75	3.98
q2.3	38.965	151	.000	3.632	3.45	3.82
q2.4	79.695	151	.000	4.191	4.09	4.29
q2.5	60.254	152	.000	4.072	3.94	4.21

نجد أن جميع فقرات الفرض ايجابية حيث كان المتوسط الحسابي لكل منها اكبر من ٣ ومستوى المعنوية اقل من ٠.٠٠٥، وقيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٩. أي يتفق أفراد العينة على أن التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى دعم الاستقلال المهني للمراجع

#### اختبار الفرض الرابع

لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعى الجهاز المركزى ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يدعم ويقوى استقلال المراجع وكانت النتائج طبقا لاختبار كروسكال واليزكما يوضحها الجدول التالى

## جدول رقم (٩)

## نتائج اختبار كروسكال واليز (Kruskal Wallis) لاختبار الفرض الرابع

الرمز	العمل طبيعة-1	N	Mean Rank	Chi-Square	Asymp. Sig.
q2.1	كبرى مكاتب مراجعي	45	85.89	4.697	.195
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	77.59		
	مركزى جهاز مراجع	31	68.00		
	اكاديمي	37	71.05		
	Total	152			
q2.2	كبرى مكاتب مراجعي	45	73.46	4.074	.783
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	75.87		
	مركزى جهاز مراجع	31	75.39		
	اكاديمي	37	81.80		
	Total	152			
q2.3	كبرى مكاتب مراجعي	45	66.70	9.061	.111
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	67.78		
	مركزى جهاز مراجع	31	82.27		
	اكاديمي	37	92.77		
	Total	152			
q2.4	كبرى مكاتب مراجعي	45	66.00	7.352	.061
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	74.27		
	مركزى جهاز مراجع	31	80.15		
	اكاديمي	37	88.57		
	Total	152			
q2.5	كبرى مكاتب مراجعي	45	75.88	3.030	.999
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	76.81		
	مركزى جهاز مراجع	31	77.31		
	اكاديمي	37	76.26		
	Total	152			

ومن الجدول السابق يتضح عدم معنوية الفرض ، مما يؤكد صحة فرض العدم بعدم وجود فروق معنوية بين أفراد العينة (مراجعي مكاتب كبرى -مراجعي مكاتب متوسطة-مراجع جهاز مركزى -اكاديمي)، بخصيص ان تطبيق التغيير الالزامى للمراجع فى السوق المصرى يؤدى الى دعم الاستقلال الذى يعتبر العمود الفقري لجودة المراجعة وتتفق مع نتائج دراسات كلا من (2002) O. Okolie, Gietzman M. B. and Sen, P.K. (2009):

اختبار الفرض الخامس

لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والحد من تركيز السوق ومن ثم جودة عملية المراجعة ويوضح الجدول التالى الاحصاء الوصفي لفقرات الفرض

## جدول رقم ١٠

Rank	Std. D	Mean	عبارات الفرض	م
------	--------	------	--------------	---

q3.1	الحد من هيمنة شركات المراجعة الكبرى على السوق ودخول الشركات المتوسطة والصغيرة	3.99	0.739	٥
q3.2	دعم استقلال المراجع نتيجة مشاركة عدد اكبر من الشركات فى عملية المراجعة وعدم الاقتصار على شركات مراجعة محددة	3.86	0.692	٧
q3.3	بناء صف ثان من القيادات ممثلة فى المكاتب الصغيرة والمتوسطة قادرة على المنافسة فى المستقبل	4.00	0.827	٤
q3.4	استقرار سوق المراجعة لانخفاض القلق والخوف من خروج احد شركاء المراجعة من الارباع الكبار من السوق	4.03	0.688	٣
q3.5	تؤدى المنافسة بين مكاتب المراجعة الى انخفاض اتعاب المراجعة فى الاجل الطويل	4.06	0.661	٢
q3.6	تطوير الاساليب المستخدمة فى عملية المراجعة نتيجة محاولة شركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة اثبات جودتها	3.94	0.754	٦
q3.7	سرعة انجاز عملية المراجعة نتيجة لتوافر العديد من المكاتب امام العميل يستطيع الاختيار من بينها	4.13	0.833	١
	الاجمالى	٤	٠.٦٤٧	

يتضح من الجدول السابق ان متوسط الإجابات لعبارات الفرض الثالث تتراوح بين ٤.٧١ و ٣.٧٤ وبلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العبارات (٤) والانحراف المعياري الإجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٦٤٧). ويفسر ذلك اتفاق أفراد العينة على ان تطبيق التغيير الالزامى للمراجع يؤدي الى الحد من تركيز السوق وزيادة درجة المنافسة بين الشركات العاملة فى الواقع المصرى ،التي تنعكس فى الاجل الطويل الى خلق جيل ثانى من المكاتب الكبرى فى مجال المراجعة وعدم اقتصارها على الارباع الكبار ويؤدى ذلك بطبيعة الحال الى استقرار السوق وعدم الخوف من خروج احد الكبار منه مما ينعكس فى النهاية على انخفاض اتعاب عملية المراجعة ،كما يتضح ايضا عدم وجود تفاوت فى الاجابات بين أفراد العينة نتيجة انخفاض الانحراف المعياري عن الواحد الصحيح بحد اقصى ٠.٨٣٢ ،ويلاحظ ان اعلى موافقة كانت للعبارة رقم ٧ بمتوسط ٤.١٣ وانحراف ٠.٨٣٣. ان تطبيق التغيير الالزامى يؤدي الى سرعة انجاز عملية المراجعة نتيجة لتوافر العديد من المكاتب امام العميل يستطيع الاختيار من بينها مما يؤدي الى زيادة الطلب على شركات المراجعة المتوسطة والصغيرة الحجم وتلى ذلك اتفاق أفراد العينة بمتوسط

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

٤.٠٦ على العبارة رقم ٥ وهى على ان تطبيق التغيير الالزامى فى السوق المصرى يؤدى الى زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة مما ينعكس على انخفاض اتعاب المراجعة فى الاجل الطويل مما يعارض فكرة ان التغيير يقود الى زيادة الاتعاب ثم اتفق افراد العينة بمتوسط حسابى ٤.٠٤ ان تطبيق التغيير الالزامى فى السوق المصرى يؤدى الى استقرار سوق المراجعة لانخفاض القلق والخوف من خروج احد شركاء المراجعة من الاربع الكبار من السوق وتلى ذلك اتفاق افراد العينة بمتوسط ٤ ان التغيير الالزامى يؤدى الى بناء صف ثان من القيادات ممثلة فى المكاتب الصغيرة والمتوسطة قادرة على المنافسة فى المستقبل وعدم توقف المهنة على اربعة شركات فقط يمثلون اللاعبين الاساسين فى السوق ،بل لابد من خلق جيل جديد لدية كافة المهارات والخبرات الذى يؤدى فى النهاية الى انخفاض اتعاب عملية المراجعة فى الاجل الطويل ،ولاختبار مدى معنوية الاتفاق تم اجراء اختبار t لعينة واحدة ويوضح الجدول رقم نتائج الاختبار

جدول رقم ١١

One-Sample Test						
Test Value = 0						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q3.1	66.849	152	.000	3.993	3.88	4.11
q3.2	68.905	152	.000	3.856	3.75	3.97
q3.3	59.815	152	.000	4.000	3.87	4.13
q3.4	72.411	152	.000	4.026	3.92	4.14
q3.5	75.919	152	.000	4.059	3.95	4.16
q3.6	64.634	152	.000	3.941	3.82	4.06
q3.7	61.362	152	.000	4.131	4.00	4.26

ويتضح من الجدول رقم ١١ معنوية جميع العبارات الخاصة بالفرض بمستوى اقل من ٥% ،مما يؤكد اتفاق أفراد العينة بشكل اجمالى على ان التغيير الالزامى للمراجع يقود الى الحد من تركيز السوق وزيادة المنافسة

#### اختبار الفرض السادس

لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعى الجهاز المركزى ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة

د. ماجده عزت  
المراجعة يحد من تركيز السوق، ولاختبار الفرض تم اجراء اختبار كروسكال واليز لمعرفة كانت النتائج  
طبقا لاختبار كروسكال واليز كما في الجدول رقم ١٢

جدول رقم ( ١٢ )

نتائج اختبار كروسكال واليز (Kruskal Wallis) لاختبار الفرض السادس

.	العمل طبيعية-1	N	Mean Rank	Chi-Square	Asymp. Sig
q3.1	كبرى مكاتب مراجعي	45	78.04	2.783	.426
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	67.73		
	مركزى جهاز مراجع	31	80.48		
	اكاديمي	37	80.53		
	Total	152			
q3.2	كبرى مكاتب مراجعي	45	65.13	13.215	.004
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	70.01		
	مركزى جهاز مراجع	31	79.23		
	اكاديمي	37	94.88		
	Total	152			
q3.3	كبرى مكاتب مراجعي	45	69.14	4.120	.249
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	81.26		
	مركزى جهاز مراجع	31	72.63		
	اكاديمي	37	83.68		
	Total	152			
q3.4	كبرى مكاتب مراجعي	45	63.36	9.551	.023
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	80.15		
	مركزى جهاز مراجع	31	88.48		
	اكاديمي	37	78.59		
	Total	152			
q3.5	كبرى مكاتب مراجعي	45	77.29	1.700	.637
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	72.88		
	مركزى جهاز مراجع	31	72.60		
	اكاديمي	37	82.62		
	Total	152			
q3.6	كبرى مكاتب مراجعي	45	68.03	8.987	.029
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	68.82		
	مركزى جهاز مراجع	31	82.77		
	اكاديمي	37	89.64		
	Total	152			
q3.7	كبرى مكاتب مراجعي	45	73.48	2.837	.417
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	75.40		
	مركزى جهاز مراجع	31	87.03		
	اكاديمي	37	72.51		
	Total	152			

ومن الجدول السابق يتضح عدم معنوية جميع عبارات الفرض مما يؤكد صحة الفرض بعدم وجود فروق معنوية بين أفراد العينة بان التغيير الالزامى للمراجع يقود الى الحد من تركيز السوق وزيادة المنافسة

### اختبار الفرض السابع

لاتوجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاولة النشاط .ويوضح الجدول رقم ١٣ الاحصاء الوصفي لفقرات الفرض

جدول رقم ١٣

م	عبارات الفرض	Mean	Std. D	Rank
q4.1	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى الى تحفظ المراجع فى حالة وجود التزامات قصيرة الاجل تزيد عن الاصول المتدولة	4.08	.831	٥
q4.2	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى الى التحفظ فى تقريره فى حالة وجود حالات ترك الموظفين لاعمالهم لدى الشركة بسبب اوضاعها المالية	4.13	.833	٣
q4.3	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى الى عدم موافقة المراجع عن التنازل عن تحفظه فى حالة الشك فى استمرارية المنشأة	4.24	.698	١
q4.4	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى الى اكتشاف اغلب الاخطاء والمخالفات نتيجة الشك المهني مما يقلل من فشل عملية المراجعة	4.22	.661	٢
q4.5	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى الى الافصاح عن اى ادارة ارباح تقوم بها الادارة نتيجة عدم الالفة والترابط بينهما	3.86	.851	٧
q4.6	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى الى قيام مكاتب المراجعة المتوسطة ببذل العناية المهنية والافصاح عن اى مخالفات دون تردد حفاظا على سمعتها واثبات وجودها فى السوق	4.1699	.80941	٤
q4.7	يؤدى تطبيق التغيير الالزامى الى الافصاح عن التعثر إذا كانت هناك صعوبات فى السيولة واتجاه الأرباح إلى الهبوط ، والخسائر إلى الارتفاع من فترة لأخرى وعدم كفاءة الإدارة ورفع قضايا على المنشأة أمام المحاكم.	4.0784	.70271	٦
	الاجمالي	٤,٢	٠.٧٦٩	

يتضح من الجدول السابق ان متوسط الإجابات لعبارات الفرض السابع تتراوح بين ٤.٢٤ و٣.٨٦ وبلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العبارات (٤.٢) والانحراف المعياري الإجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي

د. ماجده عزت

الدور الوسيط للشك المهني و استقلال المراجع

بمقدار (٠.٧٦٩). ويفسر ذلك اتفاق أفراد العينة على ان تطبيق التغيير الالزامى للمراجع يؤدي الى جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاوله النشاط وكان اعلى اتفاق للعبارة رقم ٣ والمتعلقة بان تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى عدم موافقة المراجع عن التنازل عن تحفظه فى حالة الشك فى استمرارية المنشأة بمتوسط حسابى ٤.٢٤ وانحراف معيارى ٠.٦٦١ يليها العبارة رقم ٤ وهى ان تطبيق التغيير الالزامى يؤدي الى اكتشاف اغلب الاخطاء والمخالفات نتيجة الشك المهني مما يقلل من فشل عملية المراجعة، كما اعطى المشاركون اهمية للعبارة رقم ٢ وهى ان تطبيق التغيير الالزامى يؤدي الى التحفظ فى تقريره فى حالة وجود حالات ترك الموظفين لاعمالهم لدى الشركة بسبب اوضاعها المالية

ولاختبار مدى معنوية الاتفاق تم اجراء اختبار t لعينة واحدة ويوضح الجدول رقم نتائج الاختبار

جدول رقم ١٤

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
q4.1	60.680	152	.000	4.078	3.95	4.21
q4.2	61.362	152	.000	4.131	4.00	4.26
q4.3	75.171	152	.000	4.242	4.13	4.35
q4.4	78.991	152	.000	4.222	4.12	4.33
q4.5	56.135	152	.000	3.863	3.73	4.00
q4.6	63.725	152	.000	4.16993	4.0407	4.2992
q4.7	71.789	152	.000	4.07843	3.9662	4.1907

ويتضح من الجدول رقم ١٤ معنوية جميع العبارات الخاصة بالفرض بمستوى اقل من ٥%، مما يؤكد اتفاق أفراد العينة بشكل اجمالى على ان التغيير الالزامى للمراجع يقود الى جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاوله النشاط

### اختبار الفرض الثامن

لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعى الجهاز المركزى ،اكاديميين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يزيد من جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاوله النشاط ويوضح الجدول رقم ١٤ نتائج اختبار الفروق باستخدام اختبار Kruskal Wallis

جدول رقم ( ١٥ )  
نتائج اختبار كروسكال واليز

	العمل طبيعية-1	N	Mean Rank		
q3.6	كبيرة مكاتب مراجعي	45	68.03	8.987	.069
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	68.82		
	مركزى جهاز مراجع	31	82.77		
	اكاديمي	37	89.64		
	Total	152			
q3.7	كبيرة مكاتب مراجعي	45	73.48	2.837	.417
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	75.40		
	مركزى جهاز مراجع	31	87.03		
	اكاديمي	37	72.51		
	Total	152			
q4.1	كبيرة مكاتب مراجعي	45	79.20	2.987	.394
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	67.21		
	مركزى جهاز مراجع	31	81.98		
	اكاديمي	37	78.42		
	Total	152			
q4.2	كبيرة مكاتب مراجعي	45	73.48	2.837	.417
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	75.40		
	مركزى جهاز مراجع	31	87.03		
	اكاديمي	37	72.51		
	Total	152			
q4.3	كبيرة مكاتب مراجعي	45	73.16	5.135	.162
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	77.53		
	مركزى جهاز مراجع	31	89.48		
	اكاديمي	37	68.61		
	Total	152			
q4.4	كبيرة مكاتب مراجعي	45	72.94	8.765	.033
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	72.94		
	مركزى جهاز مراجع	31	94.82		
	اكاديمي	37	69.23		
	Total	152			
q4.5	كبيرة مكاتب مراجعي	45	75.29	1.034	.793
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	72.00		
	مركزى جهاز مراجع	31	79.60		
	اكاديمي	37	80.12		
	Total	152			
q4.6	كبيرة مكاتب مراجعي	45	73.27	1.308	.727
	متوسطة مكاتب مراجعي	39	77.00		
	مركزى جهاز مراجع	31	73.26		
	اكاديمي	37	82.62		
	Total	152			

ومن الجدول السابق يتضح عدم معنوية جميع عبارات الفرض مما يؤكد صحة الفرض بعدم وجود فروق معنوية بين أفراد العينة بان التغيير الالزامى للمراجع يقود الى جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاوله النشاط

### الخلاصة والنتائج والتوصيات

#### نتائج الدراسة النظرية

#### توصلت الباحثة من هذا البحث الى مجموعه من النتائج اهمها

١. اتفقت العديد من الدراسات أن من أهم العوامل التي تفقد المراجع استقلاله هي طول أمد علاقته التعاقدية مع عميل المراجعة وأن التغيير الالزامى للمراجع يترتب عليه جودة كبيرة لعملية المراجعة لان المراجع إذا تعرض لمساومات للإبقاء عليه ، فإنه قد يستجيب لذلك ويتغاضى عن تجاوزات الإدارة في ممارسة الإستحقاق الإختياري مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة .أما إذا كان تغيير المراجع حتمي فإنه يحافظ على استقلاله ويحد من ممارسات الإدارة في التقارير المالية ,مما ينعكس على ارتفاع جودة عملية المراجعة.
٢. أن هناك العديد من العوامل لهاارتباط بعملية تغيير المراجعين، وأهم تلك العوامل وهي خصائص مكتب المراجعة حيث اوضحت النتائج ان مكتب المراجعة ذو الجودة العالية وذو السمعة والشهرة يكون اقل احتمالاً للتغيير من المكاتب الأخرى . وان مكاتب المراجعة لاتميل الى عملية التغيير بل تميل الى تغيير شريك المراجعة
٣. أن المراجعين ذو الشك المهني الاعلى سوف يكون لديهم قدرة كبيرة على تحديد عوامل التلاعب واجراءات اكتشافه كما انهم اقل ثقة فيما تقدمه الادارة من مبررات وتفسيرات ومزاعم واعتبار اى مستند مفقود دليل على وجود التحريف مما ينعكس على جودة عملية المراجعة والتقليل من الفشل فى عملية المراجعة وأن طول فترة العلاقة بين العميل والمراجعة تفقد المراجع أهم صفاته،وهي صفة الشك المهني

٤. توصلت بعض الدراسات الى معارضة الادارة ومكاتب المراجعة الكبرى لسياسة التغيير الالزامى للمراجع (مكتب المراجعة )، مع امكانية التغيير الالزامى لشريك المراجعة او التغيير الاختيارى للمكتب .واتفقت على تفعيل دور لجان المراجعة للحد من الانتقادات الموجهة للتغيير الالزامى لمكتب المراجعة (أشرف محمد إبراهيم ٢٠١٧

٥. توصلت بعض الدراسات الى انه كلما كان المراجع متشكك كلما زادت قدرته على الافصاح عن اى اخطاء او غش فى القوائم المالية وخصوصا فى ظل تطبيق سياسيه التغيير الالزامى وكسر حاجز الخوف من ادارة المنشأة .

٦. وجود اختلاف على المدة المناسبة لبقاء المراجع لدى عميل المراجعة من دراسة لآخرى ولم يحقق التغيير الالزامى للمراجع فائدته الكاملة لفتح السوق لشركات متوسطة الحجم وصغيرة الحجم. بالإضافة إلى ذلك اظهرت بعض النتائج وجود علاقة سلبية بين تغيير المراجع وجودة المراجعة. ونجد أن طول فترة المراجعة ليس له أي تأثير يذكر على مدى الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة التي يقدمها المراجع والتي تستخدم كدليل لاستقلاله ودعمت النتائج الرأي القائل بأنه يجب أن يعاد النظر في طرق تحسين استقلالية المراجع والمنافسة وجودة المراجعة وبالتالي معالجة المخاوف المستمرة وتعزيز مصداقية المراجعة

٧. نلاحظ الباحثة اختلاف وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض لسياسية التغيير الالزامى للمراجع وهنال أدلة مؤيده لكل منهما مما يتطلب ضرورة اجراء مزيد من البحوث .

### ثانيا نتائج الدراسة الميدانية

١- اوضحت النتائج وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والشك المهني ومن ثم جودة عملية المراجعة حيث اتفق أفراد العينة بمتوسط ٤,٠٥ على ان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى تقوية نزعة الشك المهني للمراجع و عدم وجود تفاوت فى الاجابات بين أفراد العينة .حيث يؤدي التغيير الالزامى لشركة المراجعة الى عدم الاعتماد على نزاهة الادارة وافترض عدم النزاهة الى ان يثبت العكس وان المراجع يبذل اقصى عناية فى حالة علمه بالتغيير الاجبارى للمحافظة على سمعته المهنية فى سوق المراجعة

٢- قبول فرض عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين أراء عينة الدراسة (مكاتب مراجعة كبيرة ، مكاتب مراجعة متوسطة وصغيرة ، مراجعي الجهاز المركزي ، اكايمييين ) حول ما إذا كان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يزيد من نزعة الشك المهني للمراجع فيما عدا فقره واحدة وهي المتعلقة بان تطبيق التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى تشجيع المراجع على تقييم مصدر الادلة والمعلومات لتقييم مدى نزاهتها حيث اتضح وجود فروق جوهرية فيما بين افراد العينة بمتوسط ترتيبي كالاتى ٩٢.٢٨ --٨٥.٦٢ ٧٠.٩٥ - ٥٢.٣٥ اما باقى الفقرات لاتوجد اى فروق لعدم معنوية الفقرات مما يؤيد الفرض و يؤكد اتفاق أفراد العينة بان التغيير الالزامى يزيد من نزعة الشك المهني

٣- اوضحت النتائج رفض الفرض عدم وقبول الفرض البديل وهو وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والاستقلال ومن ثم جودة عملية المراجعة حيث اتفاق أفراد العينة على ان التغيير الالزامى لشركة المراجعة يؤدي الى الاستقلال بمتوسط ٣,٩٦ كما يتضح عدم وجود فروق معنوية بين أفراد العينة (مراجعي مكاتب كبرى -مراجعي مكاتب متوسطة-مراجع جهاز مركزى-اكاديمي)،بخصوص ان تطبيق التغيير الالزامى للمراجع فى السوق المصرى يؤدي الى دعم الاستقلال الذى يعتبر العمود الفقرى لجودة المراجعة وتتفق مع نتائج دراسات كلا من Gietzman M. B. (2002): O. Okolie.and.Sen, P.K, (2009)

٤- اوضحت النتائج رفض الفرض عدم وقبول الفرض البديل وهو وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الالزامى لشركة المراجعة والحد من تركيز السوق ومن ثم جودة عملية المراجعة وبلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العبارات(٤) والانحراف المعياري الإجمالي للأسئلة من متوسطها الحسابي بمقدار (٠.٦٤٧).ويفسر ذلك اتفاق أفراد العينة على ان تطبيق التغيير الالزامى للمراجع يؤدي الى الحد من تركيز السوق وزيادة درجة المنافسة بين الشركات العاملة فى الواقع المصرى ،التي تتعكس فى الاجل الطويل الى خلق جيل ثانى من المكاتب الكبرى فى مجال المراجعة وعدم اقتنصارها على الارباع الكبار و بعدم وجود فروق معنوية بين أفراد العينة بان التغيير الالزامى للمراجع يقود الى الحد من تركيز السوق وزيادة المنافسة

٥- اتفاق أفراد العينة على ان تطبيق التغيير الالزامى للمراجع يؤدي الى جودة الحكم المهني المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاولة النشاط بمتوسط حسابى ٤,٢

د. ماجده عزت  
و بعدم وجود فروق معنوية بين أفراد العينة بان التغيير الالزامى للمراجع يقود الى جودة الحكم المهني  
المتعلق بالافصاح عن استمرارية المنشأة فى مزاولة النشاط

### التوصيات

١. السعى نحو اصدار قانون يلزم الشركات بضرورة التغيير الالزامى لشركه المراجعة وامكانية الرجوع  
مرة اخرى بعد فترة هدنه لا تقل عن ثلاث سنوات لما فى ذلك من آثار ايجابية على مهنة المراجعة  
ممثلة فى اتاحه الفرصة لشركات اخرى للدخول فى السوق وامتناب الخبرة وكذلك تدعيم الثقة فى  
المكاتب الكبيرة .

٢. ضرورة التحقق المستمر من الجهات الرقابية على منشآت المراجعة من التزامها بقواعد سوق المال  
ومعايير المراجعة عند ادائها لعملية المراجعة وذلك لكسب ثقة مستخدمى القوائم المالية

### مقترحات لاجتاه مستقبليه

١. اختبار العلاقة بين التغيير الالزامى لمراجع الحسابات والتحفظ المحاسبى فى القوائم المالية  
وانعكاس ذلك على جودة المحتوى الاعلامى للقوائم المالية

٢. دراسة العلاقة بين مستوى الشك المهني للمراجع الداخلى وقدرته على اكتشاف الاخطاء والتحريفات  
فى القوائم المالية

٣. دراسة اثر اختلاق تناوب المراجع الزامى او اختياري على مستوى الشك المهني للمراجع واثر ذلك  
على جودة عملية المراجعة

٤. العلاقة بين التغيير الالزامى لمراجع الحسابات واتعاب عملية المراجعة

٥. العلاقة بين دوران المراجع واستقلاله فى المنشآت غير الهادفة للربح دراسة ميدانية

## مراجع البحث

### المراجع العربية

- ١- أشرف منصور محمد إبراهيم ٢٠١٧ (رؤية تحليلية انتقادية لتغيير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية : دراسة ميدانية)، مجلة الفكر المحاسبي- مج 21 ع ١
- ٢- أحمد قطب، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - دراسة تحليلية ميدانية)، رسالة ماجستير، قطر، 2008
- ٣- أحمد عبدالقادر أحمد، (٢٠٠٤) "دراسة تحليلية للألزام بتناوب المراجعين كوسيلة لتحسين موضوعيتهم .واستقلالهم"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها
- آية الخزندار، (٢٠٠٧) (مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،
- ٤- علي مسواك، (٢٠٠٨) (العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي -دراسة نظرية ميدانية في الجمهورية اليمنية)، رسالة ماجستير، جامعة أسيوط، مصر .
- ٥- مدثر طه أبو الخير، (٢٠٠٦) "التغيير الإلزامي للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة-دراسة ميدانية في البيئة السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثلاثون، العدد الثاني .
- ٦- يوسف محمود جربوع، (٢٠٠٨) "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسن جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله) دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين" (، مجلة الجامعة الإسلامية) سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد السادس عشر، العدد الأول .
- ٧- وجدى حامد حجازي، د .بديع الدين ريشو، (٢٠٠٩) "تحليل قرار تغيير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المصرية (مع دراسة تطبيقية)"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الثاني .

### المراجع الاجنبية

-Ali Abedalqader Al-Thuneibat Ream Tawfiq Ibrahim Al Issa Rana Ahmad Ata Baker, (2011), "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan", Managerial Auditing Journal, Vol.26 Iss 4 pp. 317 – 334

- Ali R. Almutairi Kimberly A. Dunn Terrance Skantz, (2009), "**Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry**", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 Iss 7 pp. 600 – 623
- Al Nawaiseh, M.A.L. and Alnawaiseh, M. (2015) '**The Effects of the Threats on the Auditor's Independence**', *International Business Research*, 8(8), pp. 141-149.
- Brian Daugherty, Denise Dickins, Julia Higgs,( 2010 )"**Audit Partner Rotation: An Analysis of Benefits and Costs**, Paper Presented at Auditing Section/ American Accounting Association Meeting.
- Brian Daugherty, Denise Dickins, Julia Higgs,(2010). "**Audit Partner Rotation: An Analysis of Benefits and Costs**", Paper Presented at Auditing section American Accounting Association Meeting
- Carcello, J. V. & A. L. Nagy., (2004) , "**Audit Firm tenure and Fraudulent Financial Reporting.**" , *Auditing: A Journal of Practice and Theory* , 23 (2):, pp 55 - 70.
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y. and Xie, H. (2009) '**Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan**', *Contemporary Accounting Research*, 26(2), pp. 359-391.
- Dao, M., Mishra, S. and Raghunandan, K. (2008) 'Auditor tenure and shareholder ratification of the auditor', *Accounting Horizons*, 22(3), pp. 297-314. 24.
- Dopuch, N. & R.R. King, & R. Schwartz, (2001), **An experimental Investigation of retention and rotation requirements.** *Journal of Accounting Research*
- Daugherty, B.E., Dickins, D., Hatfield, R.C. and Higgs, J.L. (2012) '**An examination of Partner perceptions of Partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality**', *Auditing*, 31(1), pp. 97-114.
- EY (2013) **Point of view 'Q&A on mandatory firm rotation'** Available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-qa-on-mandatory-firm-rotation-march-2013/\\$FILE/EY-qa-on-mandatory-firm-rotation-march-2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-qa-on-mandatory-firm-rotation-march-2013/$FILE/EY-qa-on-mandatory-firm-rotation-march-2013.pdf) (Accessed on 14 February 2016)
- Geiger, M. A., & Raghunandan., (2002). **Auditor Tenure and audit reporting failures.** *Auditing: A Journal of Practice & Theory.* (March):, pp 67 – 78.
- Ghosh Alope & Moon Dooched:, (2005), "**Auditor Tenure And Perceptions of And Perception Audit Quality**", the *Accounting Review* , Vol. 80 , No 2:, P. P 585 – 613

- Gerakos, J. and Syverson, C. (2015) '**Competition in the Audit Market: Policy Implications**', *Journal of Accounting Research*, 53(4), pp. 725-775.
- Huang, T., Chang, H. and Chiou, J. (2015) '**Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China**', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*
- Harris, Dathleen, , (2012), **Mandatory Audit Rotation: An International Investigation**, research, Bauer college of Business, The University of Houston, April.
- Hurt, R. K., 2010, "**Development of a Scale to Measure Professional Skepticism** ", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No.1 , PP. 149-171.
- Hitchcock,C,(2011),**PCAOB Issues Concept Release on Auditor Independence and Auditor Firm Rotation**,Deloitte Development LLC,VOL.18,NO.(23) ,August.Available at <http://www.iaspuls.com/en/binary/usa/headsup1108pcaob.pdf>
- Hohenfels, D. ,(2016 ),**Auditor Tenure and Perceived Earnings Quality**, *International Journal of Auditing Int. J. Audit.* 20: 224–238
- Johnson, V.E.,Khurana,I.K.,&Reynolds,J.K(2002),**Audit-firm tenure and the quality of financial reports**, *Contemporary Accounting research* ,Vol.(19),No .(4),pp.637-675
- Harding, Noel,and Trotman Ken T. ,(2017),**The Effect of Partner Communications of Fraud Likelihood and Skeptical Orientation on Auditors' Professional Skepticism** *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY* May, Vol. 36, No. 2
- Joshi, P., ( 2009), **A Study of Auditor-Client Relationship and Problems in the Bahraini Audit Environment**. *Advance in Accounting.* Vol.25, Iss.2.
- Jackson, A.B., Moldrich, M. and Roebuck, P. (2008) '**Mandatory audit firm rotation and audit quality**', *Managerial Auditing Journal*, 23(5), pp. 420-437.
- Steven E. Kaplan, Elaine G. Mauldin. 2008 "**Auditor rotation and the appearance of independence:Evidence from non-professional investors**", *Journal of Accounting and Public Policy, Volume 27, Issue2, March-April, Pages 177-192*
- Khurana, I.K. and Raman, K.K. (2004) '**Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 versus Non-Big 4 Audits: Evidence from Anglo-American Countries**', *The Accounting Review*, 79(2), pp. 473-495.
- Kim, H., Lee, H. and Lee, J.E. (2015) '**Mandatory audit firm rotation and audit quality**', *Journal of Applied Business Research*, 31(3), pp. 1089-1106.

- Kim, H., Lee, H. and Lee, J.E. (2015) '**Mandatory audit firm rotation and audit quality**', *Journal of Applied Business Research*, 31(3), pp. 1089-1106.
- Kramer, S.T., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I. and Vasileiou, K.Z. (2011) '**Audit Firm Rotation, Audit Firm Tenure and Earnings Conservatism**', *International Journal of Business and Management*, 6(8), pp. 44-57. 26
- Knechel, W R, Ann Vanstraelen. "**The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions**", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Sarasota: May 2007 Vol. 26, Iss. 1; p. 113
- Li, Buxi, et al., "**The Empirical Research on Auditor Independence And Mandatory Auditor Rotation**", *Journal Of Modern Accounting And Auditing*, Vol.15, Oct 2005
- Myers. & Linda. Myers & Thomas. C.omer", (2003), **Exploring The term of the auditor – client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation ?** " , *The Accounting Review* ; vol. 78, no 3 (July);pp 779 – 799.
- Mustafa, Diana and Hussien, Magda, 2010, (**The Impact of Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study for Egypt**), working paper, Faculty of Management Technology, German University in Cairo–GUC-, November
- Nashwa ,George (2004), "**Auditor Rotation and the Quality of Audits**", *The CPA Journal*, (Dec. 2004), Vol. (74), No. (12), PP. 4-22.
- Nagy, A. L. (2005), **Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen**. *Accounting Horizons*: June 2005, Vol. 19, No. 2, pp. 51-68.
- Vanstraelen, A. (2000) '**Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality**', *The European accounting review*, 9(3), pp. 419; 419-442; 442.
- Popova, V. (2013), **Explora on of skep cism, Client-Specific and audit judgments**, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 02. No. 0 , experiences, pp.140-160
- Roush,P.B,et al(2011),**Commentary Auditor Rotation :The PCAQB Consider a New Direction.Current Issues in Auditing** ,*American Accounting Association Volume 5 ,N0 2*
- Odia J.O,(2015),**AUDITOR TENURE, AUDITOR ROTATION AND AUDIT QUALITY- A REVIEW**.*European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research* Vol.3, No.10, , October pp.76-96
- O. Okolie,(2014 ), **AUDITOR TENURE, AUDITOR INDEPENDENCE AND ACCRUAL – BASED EARNINGS MANAGEMENT OF QUOTED**

**COMPANIES IN NIGERIA** European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, April, Vol.2.No.2, pp.63-90

- Sylvia Veronica Siregar, Fitriany Amarullah, Arie Wibowo and Viska Anggraita ,(2012), **Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia** Asian Journal of Business and Accounting, , 5(1)August
- Yanyan Wang, Lisheng Yu, and Yuping Zhao(2015), "**The Association between Audit-Partner Quality and Engagement Quality: Evidence from Financial Report Misstatements**", Auditing: A Journal of Practice & Theory Vol. 34, No. 3 August
- Li, D. (2010) '**Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence**', *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3), pp. 226-241.
- Lu, T. (2006) '**Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality?**', *Journal of Accounting Research*, 44(3), pp. 561-583.
- Myers, L.A., Myers, J.N. and Omer, T.C. (2003) '**Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?**', *The Accounting Review*, 78(3), pp. 779-799.
- Nagy, A. L. (2005) **Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen.** *Accounting Horizons*: June, Vol. 19, No. 2, pp. 51-68.
- PwC (2012) Point of View '**Mandatory Audit Firm Rotation: why other changes would be better for investors**' Available at: <https://www.pwc.com/us/en/point-of-view/assets/mandatory-audit-firm-rotation.pdf> (Accessed on 12 January 2016)
- Peter Carey, Roger Simnett.(2006) "**Audit Partner Tenure and Audit Quality**", *The Accounting Review*. Sarasota: May. Vol. 81, Iss. 3; p. 653.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N. and Carrera, N. (2009) '**Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain**', *Auditing*, 28(1), pp. 113-135.
- Sikka, P. (2009) '**Financial crisis and the silence of the auditors**', *Accounting, Organizations and Society*, 34(6), pp. 868-873.
- Singh, H. (2013) '**Anticompetitive behaviour in the audit services market by the Big audit firms: Evidence over time**', *Corporate Ownership and Control*, 10(2 A), pp. 56-79.
- Su.L.N,el al ,(2016),**Auditor Tenure and Stock Price Idiosyncratic Volatility: The Moderating Role of Industry Specialization** , AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY May 2016 pp. 147–166