



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي

أثر التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات على
جودة المراجعة
دراسة ميدانية

تحت إشراف الأستاذ:

أ. صالح حميداتو

من إعداد الطالبات:

✓ ثريا دو

✓ خولة دقاشي

✓ صليحة بوزيد

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

د. حمزة بالي

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد ب بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

أ. صالح حميداتو

مساعد المشرف

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

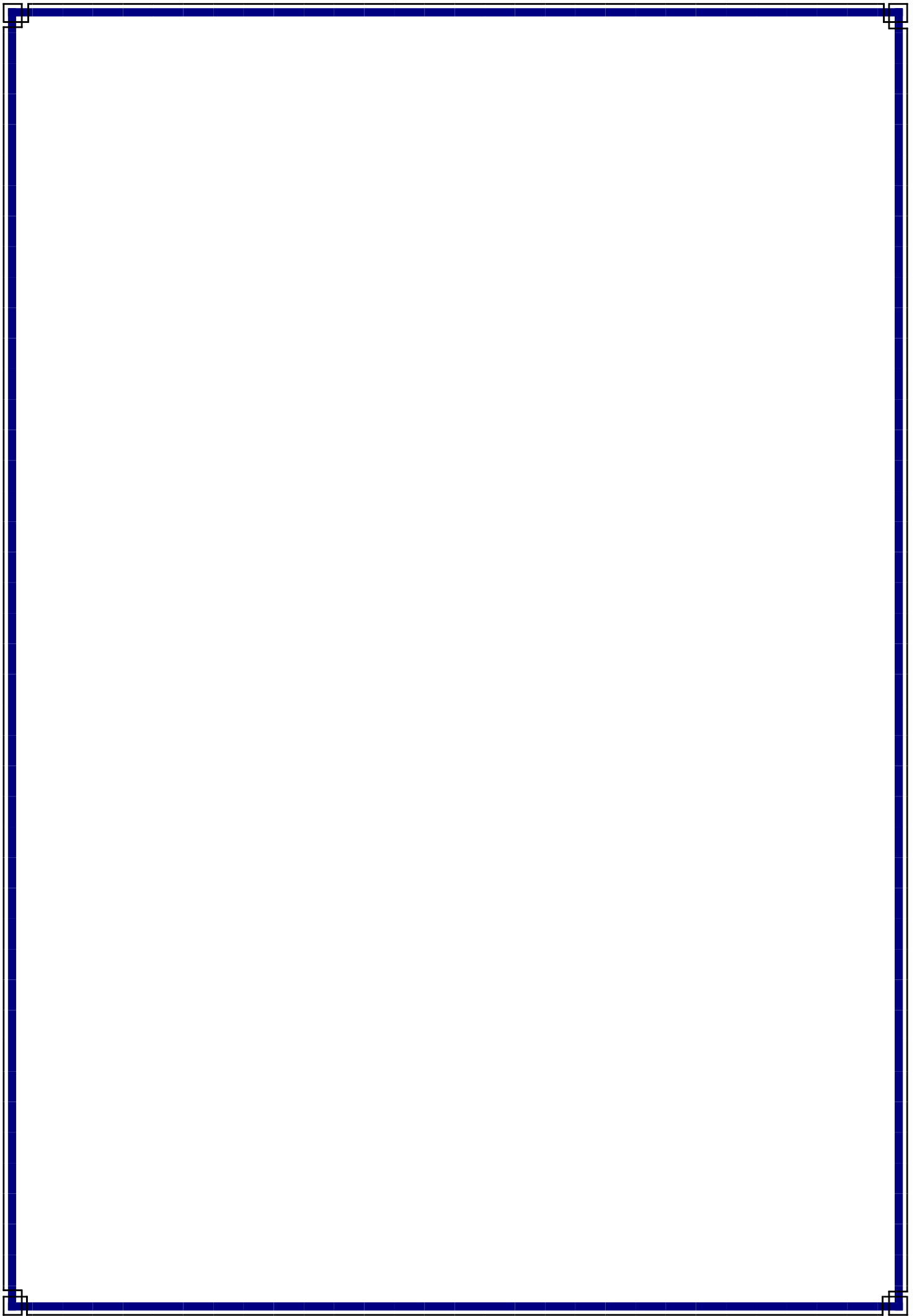
د. عقبة ريمي

ممتحننا

أستاذ مساعد أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

د. مفيد عبد اللاوي

السنة الجامعية: 2017/2016



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقُلْ اَحْمِلُوا فَسِيرِي اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَهُمْ سَتَرُونَ
إِلَى عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾

سورة التوبة الآية 104



الإهداء

الشكر لله على إتمام هذا العمل الذي أهديته:

إلى من قال فيهما عز وجل وبالوالدين إحساناً

ووصى بهما خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم

إلى أمي نبع الحنان الذي لا ينضب

إلى مروح والدي الطيبة الذي نمرع في نفسي حب العلم والمثابرة

إلى جميع إخوتي عائشة، نورة، صابر وفوزي وجميع الأهل والأحباء

إلى كل زملائي في العمل والدراسة، إلى كل من علمني حرفاً

إلى كل من ساهم في إرشادي إلى طريق الصواب

صليحة

الإهداء

الشكر لله على إتمام هذا العمل الذي أهديته:

إلى من قال فيهما عز وجل وبالوالدين إحساناً

ووصى بهما خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم

إلى أمي نبع الحنان الذي لا ينضب

إلى والدي الذي نرع في نفسي حب العلم والمثابرة

إلى جميع إخوتي وأخواتي وجميع الأهل والأحباء

إلى كل زملائي في العمل والدراسة، إلى كل من علمني حرفاً

إلى كل من ساهم في إرشادي إلى طريق الصواب

خولة



الإهداء

الشكر لله على إتمام هذا العمل الذي أهديته:

إلى من قال فيهما عز وجل وبالوالدين إحساناً

ووصى بهما خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم

إلى أمي نبع الحنان الذي لا ينضب

إلى والدي الذي نمرع في نفسي حب العلم والمثابرة

إلى جميع إخوتي وأخواتي وجميع الأهل والأحباء

إلى كل زملائي في العمل والدراسة، إلى كل من علمني حرفاً

إلى كل من ساهم في إرشادي إلى طريق الصواب

لها

الشكر والعرفان

أولاً وقبل كل شيء نشكر الله عز وجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، فالحمد لله أولاً وآخراً، ولا يسعنا ونحن
بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان والامتنان للأستاذ المشرف
صالح إحميداتو وإلى الدكتور مساعد المشرف مريمي عقبة على قبولهما الإشراف على هذه المذكرة وعلى
نصائحهما وتوجيهاتهما السديدة، وعلى جمال صبرهما، وكذا حرصهما الدائم لإتمام هذا العمل.
ويشرفنا أن تتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة والحكم عليها.
كما لا يفوتنا أن نرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى كل من ساهم في انجازه هذا العمل.

الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات على جودة المراجعة ولتحقيق هذا الهدف قد استخدم المنهج الوصفي التحليلي حيث استخدم المنهج الوصفي في الدراسة النظرية التي شملت التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي و جودة المراجعة أما التحليلي فقد استخدم في تحليل الاستبيان الذي وزع على عينة الدراسة و التي شملت مراجعي الحسابات الخارجيين و الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في المراجعة والمحاسبة، وقد توصلت الدراسة الى نتائج أهمها: يؤثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي إيجابيا على استقلاليته وذلك بإصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والشركة، كما أنه يؤثر ايجابيا على جودة المراجعة حيث يدفع مراجع الحسابات الخارجي لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات، ويؤثر سلبيا على جودة المراجعة لأنه يزيد من الجهد و الوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية. أما بقاء المراجع فترة طويلة مع الشركة يؤثر سلبا على جودة المراجعة حيث يفقد المراجع صفة الشك المهني، كما أن التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي يسبب انخفاض الاعتبار لتأثرها بالعرض و الطلب. أما التوصيات التي تم توصل إليها فيمكن أهمها في: إعادة النظر في المادة 27 من قانون 01/10 والتي تنص على تغيير مراجع الحسابات الخارجي إذا لم يصادق على تقرير لسنتين متتاليتين وهذا لكونه يشكل ضغط على مراجع الحسابات وعلى استقلاليته، وإعادة النظر في القوانين المتعلقة بطريقة تعيين مراجع الحسابات الخارجي والتي لا يجب أن تكون عن طريق المناقصة أو بشكل مباشر أي من طرف الشركة، وفي هذا الصدد يجب إنشاء هيئة محايدة حكومية مهمتها تعيين المراجعين للقيام بمهامهم لدى الشركات وفقا للخبرة وحجم والإمكانيات المتاحة لمكتب المراجعة، والتوزيع العادل لخدمات المراجعة بين مكاتب المراجعة، تفعيل سوق أوراق المالية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: التغيير الإلزامي - الاستقلالية - جودة المراجعة

Abstract

The objective of the study was to determine the effect of the mandatory change of the auditor on the quality of the review. To achieve this objective, the analytical descriptive method was used. The descriptive approach was used in the theoretical study which included the mandatory change of the external auditor and the quality of the audit. Which included the external auditors and academic professors. The study reached the following conclusions: The mandatory change of the external auditor positively affects his independence by issuing reports that reflect the true picture of the financial position D financial interests between the auditor and the company, as it positively affects the audit quality where he pays the External Auditor to use the latest and best techniques and methods of auditing, and adversely affect the audit quality because it increases the effort and time required to see the internal control system. The survival of the references for a long period with the company negatively affects the quality of the audit where the auditor loses the status of professional skepticism, and the mandatory change of the External Auditor causes reduced fees influenced by supply and demand. The recommendations that have been reached by the lies mainly in: revision of article 27 of the 01/10 Act, which provides for a change of the External Auditor if not ratified the report for two consecutive years, and this being a pressure on the auditor and its independence, and the revision of the laws on way appointment of external Auditor, which should not be by tender or directly either by the company, and in this regard must create a neutral government agency task assigned auditors to carry out their duties to the companies according to the experience, size and capabilities available to the Office of audit, and equitable distribution of audit services between Audit clerk, activating the financial securities market in Algeria

Keywords: Mandatory Change - Independence - Audit Quality.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
I	البسمة
II	الإهداء
V	شكر وعرفان
VI	الملخص
VIII	فهرس المحتويات
X	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
XII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
01	الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي
02	تمهيد الفصل
03	المبحث الأول: أساسيات مهنة المراجعة في الجزائر
03	المطلب الأول: تعريف المراجعة وأهدافها
05	المطلب الثاني: : المعايير الجزائرية للتدقيق
09	المطلب الثالث: الإطار القانوني لمراجع الحسابات في الجزائر
15	المبحث الثاني: جودة المراجعة الخارجية
15	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول جودة المراجعة الخارجية وأهميتها
18	المطلب الثاني: وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية
20	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية
29	المبحث الثالث: التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي
29	المطلب الأول: ماهية التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي
34	المطلب الثاني: عوامل تغيير مراجع الحسابات الخارجي
39	المطلب الثالث: الاقتراحات المؤيدة والمعارضة لتغيير المراجع الخارجي
42	المطلب الرابع: تكاليف تغيير مراجع الحسابات الخارجي
46	المبحث الرابع: الدراسات السابقة وخصوصية الدراسة الحالية

46	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
53	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
56	المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
59	خلاصة الفصل
60	الفصل الثاني: أثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات على جودة واستقلالية وأتعااب المراجعة -دراسة ميدانية-
61	تمهيد الفصل
61	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية والتحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
62	المطلب الأول: متغيرات ومجتمع الدراسة
63	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة
68	المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة
68	المطلب الأول: الاختبارات الإحصائية لمعامل الارتباط
69	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة
79	خلاصة الفصل
80	الخاتمة
84	قائمة المراجع
91	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
32	تغيير المراجع في الدول الأجنبية	1
34	تغيير المراجع في الدول العربية	2
63	مقياس ليكارت الخماسي	3
63	الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	4
63	قائمة محكمي الاستبيان	5
64	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	6
65	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	7
66	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	8
67	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات	9
68	توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين في مكتب المراجعة	10
69	تمثيل عينة الدراسة الإحصائية لمعامل الارتباط للمحاور	11
70	معامل ألفا كرونباخ	12
71	أطوال الفترات حسب مقياس ليكارت الخماسي	13
71	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير التغيير الإلزامي على استقلالية مراجع الحسابات.	14
73	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير التغيير الإلزامي على جودة مراجعة الحسابات.	15
77	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير التغيير الإلزامي على تكاليف وأتعاب مرجع الحسابات.	16

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	الرقم
23	العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات المتعلقة بمكتب المراجعة	1
26	العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات المتعلقة بالمراجع وفريق عمله	2
28	العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات المتعلقة بالشركة محل المراجعة	3
64	عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي	4
65	عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	5
66	عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	6
67	عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	7
68	عينة الدراسة حسب حجم مكتب المراجعة	8

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
92	استمارة الاستبيان	1
97	تحليل التخصص العلمي باستخدام برنامج SPSS	2
97	تحليل الوظيفة الحالية باستخدام برنامج SPSS	3
97	تحليل المؤهل العلمي باستخدام برنامج SPSS	4
98	تحليل الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات باستخدام برنامج SPSS	5
98	تحليل حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين باستخدام برنامج SPSS	6
98	عينة الدراسة الإحصائية لمعامل الارتباط باستخدام برنامج SPSS	7
99	معامل ألفا كرونباخ باستخدام برنامج SPSS	8
99	نتائج استبيان المحور الأول باستخدام برنامج SPSS	9
102	نتائج استبيان المحور الثاني باستخدام برنامج SPSS	10
108	نتائج استبيان المحور الثالث باستخدام برنامج SPSS	11

عرفت المراجعة منذ القدم وقد فصلت عن المحاسبة وعملية التسجيل في الدفاتر حيث عرفت أنها فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات الفعالة المالية وغير المالية لأي شركة وأن يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره .

وقد تطورت أهداف المراجعة مع تطورها حيث أنه لم يعد هدفها التأكد من صحة البيانات المحاسبة ومدى الاعتماد عليها واكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية إنما أصبح مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

وقد كان لاختيار شركة أنرون أثرا كبيرا على المراجعة والمعايير التي تحكم مراجع الحسابات الخارجي وهذا لتورط مكتب مراجعة الحسابات الشهير آثر وأندرسون في القضية، مما جعل معظم الدول تسن تشريعات لإحداث إصلاحات لمهنة المراجعة أهمها قاعدة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي للحفاظ على استقلاليته وجودة المراجعة .

وقد انقسمت الآراء إلى مؤيدة ومعارضة لتغيير مراجع الحسابات الخارجي حيث يقول المؤيدون أن طول فترة المراجعة قد تؤدي إلى تكوين علاقة شخصية بين مراجع الحسابات الخارجي وإدارة الشركة، مما يؤثر على استقلاليته أما المعارضون فيرون أن تواطئ مراجع الحسابات الخارجي مع الإدارة ليس له علاقة بطول فترة المراجعة فيمكن أن يحصل هذا التواطؤ من بداية المراجعة .

أما بالنسبة لتأثيره على جودة المراجعة فإن المؤيدين أكدوا على أن طول فترة المراجعة يؤدي بالمراجع إلى تراخي و الاستهتار بعملية المراجعة كونها أصبحت روتينية وبالتالي يقل اكتشاف الأخطاء سواء المتعمدة أو غير المتعمدة وهذا يقلل من جودة المراجعة أما المعارضين فكان لهم رأي مغاير حيث أن طول أمد المراجعة يؤدي إلى تكوين خبرة لدى المراجع و يحسن من كفاءته في المراجعة و يسهل اكتشاف الأخطاء و يحسن من جودة المراجعة

I- الإشكالية :

بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة لكثير من الشركات في العالم، وما صاحبها من انخيارات مالية وخاصة أزمة شركة أنرون في الولايات المتحدة الأمريكية 2001 والقوانين التي صاحبت ذلك من التغيير الإلزامي لمراجع حسابات الخارجي. ولمعرفة ما إذا كان لهذا التغيير أثر على جودة المراجعة فقد تمت صياغة الإشكالية في سؤال التالي :

* ما مدى تأثير التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة ؟

وقد تمت تجزئة إشكالية إلى تساؤلات فرعية :

- هل هناك علاقة بين التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي واستقلاليتيه ؟
- هل هناك علاقة بين التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة ؟
- مدى تأثير التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على التكاليف وأتعاب مراجع الحسابات الخارجي ؟

II- الفرضيات :

- 1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي واستقلاليتيه.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وجودة عملية المراجعة.
- 3- يؤثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على تكاليفه وأتعابه.

III- أهداف الدراسة : تهدف الدراسة إلى :

- معرفة أسباب تغيير مراجع الحسابات الخارجي.
- تكاليف التي يتكبدها مراجع الحسابات الخارجي والشركة نتيجة هذا التغيير.
- علاقة جودة المراجعة بالتغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي.
- تأثير جودة المراجعة على متخذي القرار.

IV- أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في مدى تأثير تغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة في الواقع وما إذا كانت الإصلاحات وتأثيرات المرجوة من سن هذا التشريع قد حصلت بالفعل، كما ستبين الآراء المؤيدة والمعارضة لهذا التغيير.

وبما أن الدراسة ستشمل استطلاع آراء مراجعي الحسابات الخارجيين والأساتذة الأكاديميين لذا ستقدم مادة إرشادية للعاملين في مجال مراجعة الحسابات و كذلك للطلبة.

V- حدود ومجال الدراسة :

حدود مكان الدراسة الميدانية عبارة عن استبيان موجه إلى عينة مكونة من مكاتب مراجعي الحسابات والأساتذة الأكاديميين مختصين في مجال المحاسبة والمراجعة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر .

VI- المنهج المستخدم في الدراسة :

لمعالجة هذه الإشكالية محل البحث معالجة عملية وموضوعية، سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي في الفصل الاول الذي يركز على الوصف الدقيق و التفصيلي للظاهرة موضوع الدراسة كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الفصل الثاني من أجل تحليل معطيات المتوفرة ببرنامج SPSS نسخة 21 عن الموضوع محل الدراسة.

VII- مبررات اختيار الموضوع :

لكل عمل وبحث عملي ممهّداته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت هناك عدة أسباب جعلتنا نختار هذا الموضوع وهي:

- توفر الرغبة الشخصية للطلّابات والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص (تدقيق محاسبي)
- الميول والاهتمام بالمحاسبة بصفة عامة ومهنة المراجعة بصفة خاصة.
- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع.
- حداثة الموضوع.

VIII- صعوبات الدراسة :

- لقد واجهت الطّالبات العديد من صعوبات أثناء عملية البحث منها :
- قلة المراجع التي تتناول التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات.
 - عدم وجود سوق أوراق مالية فعال في الجزائر مما أدى إلى إهمال تأثير جودة المراجعة في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
 - صعوبة الحصول على معلومات دقيقة عن الواقع الجزائري لعدم تطبيق قانون 01/10 من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين.
 - صعوبة استرداد استمارات الاستبيان من قبل المستجوبين.

IX- وسائل جمع المعلومات

- تم الاعتماد على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات وهي تلك الأكثر شيوعاً فنختصرها في:
- المسح المكتبي للوقوف على ما تناولناه في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له.

- البحوث و الدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديد في هذا الموضوع دون إغفال النقد والاستزادة كلما كان ذلك ممكنا.
- المقابلات الشخصية لاستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع.
- البيانات الممنوحة من طرف مصادر رسمية لمعالجتها وعرضها بشكل يمكننا من الحصول على استنتاجات لها علاقة مباشرة بالموضوع.
- البحث عبر شبكة الأنترنت لجعل البحث لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بالموضوع.

X- هيكل البحث:

قسم البحث إلى فصلين فصل نظري بعنوان مهمة المراجع، جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي، وتناولنا فيه أساسيات مهنة المراجع الحسابات الخارجي، جودة المراجعة الخارجية، التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي، الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع.

أما الفصل الثاني فهو فصل تطبيقي عنوانه أثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات على جودة المراجعة واستقلالية وأتاعاب المراجع وخصص فيه منهجية الدراسة الميدانية، التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة، وتحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة.

تمهيد:

أصبحت المراجعة الخارجية تحتل مكانة هامة في الحياة الاقتصادية للشركة، نظرا للحاجة المتزايدة لهذه الأخيرة لتسيير نشاطها بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهدافها واستمرارها، ويعتبر اعتماد عملية المراجعة الخارجية أمرا ضروريا ومهما لأنه يحقق الثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة الشركة، وهو الضمان لشرعية وصدق القوائم المالية، الأمر الذي يقتضي تحقيق جودة المراجعة الخارجية، إذ تعتبر هذه الأخيرة قضية محورية بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة، والممارسين والدارسين، وذلك باعتبارها محدد رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور المهنة بشكل عام.

لكن عقب أزمة شركة Enron و Worldcom اهتزت صورة مكاتب وشركات مراجعة الحسابات لتورطها في تلك الأزمات، نتيجة لإخلال بمهامها بأسلوب يتنافى مع آداب وسلوك المهنة، ومن هنا جاءت اقتراحات وحلول لتدعيم استقلال وموضوعية المراجع كونها من أهم دعائم جودة عملية المراجعة ومن بين تلك الحلول إلزام الشركات بتغيير مراجعيها في كل فترة محددة.

نهدف من خلال هذا الفصل عرض المباحث التالية:

المبحث الأول: أساسيات مهنة المراجعة في الجزائر

المبحث الثاني: جودة المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي

المبحث الرابع: الدراسات السابقة وخصوصية الدراسة الحالية

المبحث الأول: أساسيات مهنة المراجعة في الجزائر

قبل البدء بالحديث عن التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة كان لابد لنا من معرفة بعض المعلومات التي تخص المراجعة ومراجع الحسابات الخارجي وبعض القوانين الجزائرية التي تنظم هذه المهنة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف المراجعة وأهدافها

سنتطرق في هذا المطلب إلى عدة تعاريف للمراجعة و أهدافها التقليدية و الحديثة
أولا : تعريف المراجعة :

كلمة المراجعة مشتقة من الكلمة اللاتينية *audir* والتي تعني *to hear* يستمع، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب صاحب العمل ليستمع لما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل، لقد كان الإيطالي باشيليو أول من أوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494 وقام بالتنويه ووصف لواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات* وفصله عن عملية التسجيل في الدفاتر.

فقد عرفت المراجعة*:" بأنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.

كذلك عرفت المراجعة "بأنها عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة تحت المراجعة فحصا انتقائيا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".

والتعريف الحديث هو أن المراجعة "تمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ)، تعود إلى شركة معينة وذلك

* من خلال أدبيات الدراسة تعرضنا إلى مصطلحات منها مراقب الحسابات، مراجع الحسابات، محافظ الحسابات، ولقد اعتمدنا على مصطلح مراجع الحسابات في بحثنا هذا.

* من الشائع استخدام كلمة (المراجعة/مراجع) في أقطار المغرب العربي، وكلمة (التدقيق/مدقق) في بعض أقطار المشرق العربي. نقلا عن حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم

المراجعة والتدقيق-المراجعة نظريا-، الجزء الأول، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، 2003، ص36.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص13.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل الشركة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة¹.

كما عرفت المراجعة "بأنها فحص منظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات الفعالة المالية وغير المالية، لأي شركة وأن يقوم المراجع بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره". وكذلك عرفت المراجعة "بأنها فحص منظم من قبل شخص محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها"².

أما الجمعية المحاسبة الأمريكية فإنها تعرفها كما يلي "المراجعة هي عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات بموضوعية تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين"³، من التعريفات السابقة للمراجعة نجد أنها أكدت على ما يلي⁴:

1- معلومات تحت المراجعة ليست بالضرورة معلومات محاسبية لكن يجب أن تكون هناك قابلية لإثباتها.

2- يجب أن يكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات.

3- لا يكفي أن يكون الشخص مهني بل يجب أن يتصف بالاستقلالية.

وقد عرفت الذنبيات المراجعة⁵ "أنها عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة" ومما يلاحظ على هذا التعريف أنه يركز على الأمور الهامة التالية:

- أنها عملية منتظمة حيث أن المراجعة عملية مخططة ومنطقية تتكون من خطوات محددة وليست ارتجالية.

- الحصول على أدلة وتقييمها بطريقة موضوعية وهذا يعني أن عملية المراجعة يجب أن تتم .

¹ مصطفى يوسف كاتي، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن ، 2014، ص 16، 17 .

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

³ حامد طلبة محمد أبو هيب، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2012، ص 13.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁵ أحلام أحمد أبو رياش، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص 24.

ثانيا: أهداف المراجعة¹:

إن المراجعة رافقت الحضارات وتطورت بتطورها وكذلك أهدافها تطورت مع تطور المراجعة لذلك يمكن أن نقسم هذه الأهداف إلى قسمين أهداف تقليدية وأهداف حديثة .

1- أهداف تقليدية وتتمثل في التأكد من صحة البيانات المحاسبة ومدى الاعتماد عليها، وإبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين على عدالة القوائم المالية، واكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية وكذا التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة، مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة، مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.

2- أهداف الحديثة جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في الشركات تحت المراجعة، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه الشركة، وفي سبيل ذلك بُذلت محاولات عديدة من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علميا وعمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمي القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المراجعون من أحكام.

المطلب الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق*

قد تم وضع مقرر لتنفيذ المعايير الجزائرية للمراجعة وتستهدف هذه المعايير الكشف المالية وجميع أشكال مهام المراجعة القانونية كانت أو التعاقدية ومنها:

أولا: المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا للمقرر 2016/002²

1- المعيار 210 المتعلق باتفاق حول أحكام مهام التدقيق: يهدف هذا المعيار إلى قبول ومتابعة مهمة المراجعة فقط في الحالات التي تكون الشروط التي ستجرى المراجعة على أساسها قد تم الاتفاق عليها، منها ضمان أن الشروط المسبقة للمراجعة مجتمعة وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في الشركة على أحكام مهمة المراجعة يجب على المراجع أن يطلب من الشركة تأكيد موافقة على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة ويجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل .

¹الأخضر لقلبي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص21.

* لقد تعمدنا أن نبقي على كلمة تدقيق في عناوين المعايير الجزائرية وذلك للحفاظ على عنوانها كما وردت في المقررات.

²المقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

أما مجال نطاق تطبيق هذا المعيار فهو يعالج واجبات المراجع للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في الشركة حول أحكام مهمة المراجعة، ويخص كل مهام مراجعة الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقه مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعات المتكررة أو مراجعات الشركات الصغيرة .

2- المعيار 505 المتعلق بالتأكدات الخارجية: يهدف هذا المعيار تحديد إجراءات التأكيد الخارجي التي يلجأ إليها المراجع، ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية، وتشمل هذه الإجراءات:

أ- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب كذلك رصيد الحسابات ومكوناتها، آجال الاتفاقيات العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها الشركة مع طرف آخر، تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنية الذي ينص على وجوب توجيه الردود إلى المراجع مباشرة .

ب- اختيار الأشخاص المؤهلين للتأكد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي وفقا للمراجع على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.

ت- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى جهات المعنية وكذلك متابعتها.

3- المعيار 560 المتعلق بأحداث تقع بعد إقفال الحسابات الأحداث اللاحقة: يهدف المعيار إلى الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق، والمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن علم بها قبل التاريخ .

أما نطاق المعيار هو الالتزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة* لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية.

4- المعيار 580 المتعلق بالتصريحات الكتابية: يهدف هذا المعيار إلى الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمراجع، وتعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو

*الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المراجع والتي علم بها المراجع بعد تقريره.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المراجع ضروريا أو كان مطلوبا في إطار معايير مراجعة أخرى، والرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المراجع.

أما مجال تطبيق المعيار فهو إلزامية تحصل المراجع على التصريحات الكتابية* من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

ثانيا: المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا للمقرر 2016/150¹

1- المعيار 300 المتعلق بتخطيط تدقيق الكشوف المالية: يهدف المراجع في هذا المعيار إلى تخطيط المراجعة* حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار، يلزم المراجع بإعداد استراتيجية مراجعة وبرنامج عمل وفقا لحجم الشركة وحجم الأعمال التي يتعين إنجازها .

أما مجال تطبيق هذا المعيار فهو يدرس التزامات المراجع فيما يخص التخطيط لمراجعة الكشوف المالية يخص هذا المعيار المراجعات المتكررة ..

2- المعيار 500 المتعلق بالعناصر المقنعة: يهدف هذا المعيار إلى تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجعة والتي من شأنها تمكين المراجع من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المراجع في تأسيس رأيه.

أما مجال تطبيق المعيار فإنه يوضح مفهوم العناصر المقنعة* في إطار مراجعة الكشوف المالية، ويعالج واجبات المراجع فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ لإجراءات المراجع قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء المراجعة.

3- المعيار 510 المتعلق بمهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية: يهدف المعيار إلى أنه يجب على المراجع في إطار مهمة المراجعة الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه قد تم عند إعادة

*التصريحات الكتابية وهي تمثل العنصر المقنع حيث تشمل كل المعلومات الضرورية للمراجع في إطار مراجعة الكشوف المالية وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا، وبالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

¹المقرر رقم 150، المؤرخ في أوت 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

*تخطيط المراجعة يشمل تخطيط مهمة المراجعة في توقع والمنهج العام للأعمال لإجراءات المراجعة التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة المراجعة وطبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق المراجعة ومراجعة أعمالهم وطبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الشركة في إطار دمجها إن أمكن ذلك.

*العناصر المقنعة وهي المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالتقارير المحاسبية القاعدية ووثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية، تحديد الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية وقد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية، التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق .

4- المعيار 700 المتعلق بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية: يهدف المعيار إلى تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي .

أما نطاق المعيار فيعالج التزام المراجع بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، أي شكل ومضمون تقرير المراجع عندما تتم المراجعة وفق المعايير الجزائرية للمراجعة تؤدي إلى صياغة رأي غير معدل.

ثالثا: المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا للمقرر 2017/23¹

1- المعيار 520 المتعلق بالإجراءات التحليلية: يهدف المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية* المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال المراجعة للتأكد من التناسق في المحمل بين معرفته المكتسبة للشركة وكشوفها المالية.

أما نطاق المعيار يعالج استخدام المراجع للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المراجع لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق محمل الحسابات الذي يتم في نهاية المراجعة، تسمح هذه الإجراءات بتقييم المخاطر وتحديد العمليات أو الأحداث غير الاعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية رزنامة وامتداد وإجراءات المراجعة التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

2- المعيار 570 المتعلق باستمرارية الاستغلال: يهدف هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، واستخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر ولا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الشركة على مواصلة استغلالها وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك تقرير المراجع .

¹المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

*الإجراءات التحليلية تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة وتقديرية للشركة أو مع شركات مشابهة وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

أما مجال تطبيقه فهو يعالج التزامات المراجع في مراجعة الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية .

3-المعيار 610 المتعلق باستخدام أعمال المدققين الداخليين: يهدف المعيار أنه إذا وجد لدى الشركة وظيفة المراجعة الداخلية وخلص المراجع الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات المراجعة، فإن أهدافه تكمن في تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين، وفي حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة .

بمجال تطبيق المعيار فإنه يعالج شروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية إذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار 315 أن وظيفة المراجعة الداخلية بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته .

4-المعيار 620 المتعلق باستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق: يهدف هذا المعيار إلى تحديد الحالات أين يقدر المراجع ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، وتحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المراجعة .

كما يحدد مجال تطبيق هذا المعيار في أنه يعالج واجبات المراجع عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والمراجعة إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير .

ولا يعالج المعيار الحالات عندما يتكون فريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة والتي تمت معالجتها في المعيار 220، وكذلك عندما يستخدم المراجع أعمالاً لشخص طبيعي أو هيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو المراجعة تستغل من طرف الشركة لمساعدتها في إعداد كشوفها المالية (خبير معين من طرف الإدارة) التي تمت معالجتها في المعيار 500.

المطلب الثالث: الإطار القانوني لمراجع الحسابات في الجزائر

دائماً ما كان هناك تعارض مصالح بين مجلس إدارة الشركة والمساهمين حيث أن أعضاء مجلس الإدارة يودون الاحتفاظ بدخلهم ومكافآتهم، فالربح الذي تحققه الشركة يؤثر على مستوى دخلهم بما يضطرهم أحياناً إلى عدم إظهار نتائج الشركة بشكل عادل بينما يهتم المساهمين بإظهار النتائج بصورة عادلة لمساعدتهم على اتخاذ القرار المناسب.

لذا كان من الضروري وجود شخص حيادي ومستقل يقوم بمهمة مراجعة حسابات الشركة حيث أن مراجع الحسابات يسهر على حماية استثمار المساهمين، كما يقوم بإعطاء ثقة في القوائم المالية ونتائج الشركة وبالتالي تشجيع مستثمرين على الاستثمار في الشركة.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

أولا - تعريف مراجع الحسابات الخارجي: يعرف مراجع الحسابات الخارجي حسب قانون 10-01:

يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة مراجع الحسابات الخارجي أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون، يعد مراجع حسابات الخارجي في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، كما يمكن للخبير المحاسبي أن يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة مراجع الحسابات الخارجي¹.

كما تعرفه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري "بأنه الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة ويراقب انتظام حساباتها وصحتها، كما يراجع صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسله إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة، كما أنه يصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها، فمراجع الحسابات إذا هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للشركات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها"².

ثانيا- ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي

سنتحدث في هذا الجزء على شروط ممارسة المهنة و بعض تنظيماتها

1- شروط ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي³: لممارسة مهنة مراجع الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

أ- أن يكون جزائري الجنسية، وأن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمراجع الحسابات الخارجي أو شهادة معترفا بمعادلتها حيث تمنح هذه الشهادة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 2 22، 18، ص 4، 6، 7.

² خيرة بن عباس، دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الإثبات، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 15.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 8 10، 12، ص 5، 6.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

ب- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .

ت- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات الخارجيين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون، وأن يؤدي اليمين.

ث- لا يمكن لأي مراجع حسابات خارجي أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص، يسند لكل مراجع حسابات خارجي مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع، ويجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم، يمكن للوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.

2- بعض تنظيمات ممارسة مهنة مراجع الحسابات الخارجي¹: عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من مراجع حسابات خارجي، فإن كل منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون، وتحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم.

يتعين على مراجع الحسابات الخارجي أو مسير شركة أو تجمع مراجعي حسابات الخارجيين، إبلاغ لجنة المراقبة النوعية، بتعيينه بصفة مراجع للحسابات الخارجي عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.

يمكن مراجع الحسابات الخارجي أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بشركات المرتبطة بها أو شركات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

ويقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل، لمراجع الحسابات الخارجي كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون، كما يعلم مراجع الحسابات الخارجي كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري، مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، ويحدد مراجع الحسابات الخارجي مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيروورها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.

يحضر مراجع الحسابات الخارجي الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته، كما تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب مراجع الحسابات الخارجي في بداية مهمته، لا يمكن مراجع الحسابات الخارجي أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما كان

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 29، 30، 32، 33، 34، 35، 36، 37، 40، ص ص 7، 8.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية، كما يتعين على مراجع الحسابات الخارجي الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

ثالثا- مسؤولية ومهام مراجع الحسابات الخارجي

سنتناول مسؤولية المراجع الاجتماعي والمهنية والقانونية ومن وجهة نظر القانون 10-01 وكذلك مهامه في هذا القانون

1- مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي: إن إخلال المراجع بواجباته يجعله مسؤولا عن النتائج أو الأضرار الناجمة عن ذلك مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلة المراجع أمام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر¹.

أ- المسؤولية الاجتماعية: تعبر المسؤولية الاجتماعية لمراجع الحسابات الخارجي عن التزاماته وواجباته نحو المجتمع الذي يمارس فيه مهنة المراجعة، حيث أن الدور الذي أناطه المجتمع بمراجع الحسابات الخارجي يجعله ضمير المجتمع وحارسه بحسب المعايير الأخلاقية التي يتبناها المجتمع، ولذلك نجد المجتمع ينظر إلى مراجع الحسابات الخارجي أو المنظمة المهنية التي ينتمي إليها بمزيد من الاحترام والتقدير ولا شك في أن هذه الحالة التي يتمتع بها المراجع سوف تنهار إذا مارس المراجع عملا لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية التي يحترمها المجتمع في مجال عمله، وأن سكوته عن مخالفات وعدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لأغراض الإدارة يعرضه إلى فقدان هذا المركز الاجتماعي.

ب- المسؤولية المهنية: تعبر المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات الخارجي عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام وتجاه زملائه في المهنة، حيث أن القبول الاجتماعي لدور مراجعي الحسابات الخارجي، وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة، وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية.

ت- المسؤولية القانونية: إن أهمية الدور الذي يضطلع به مراجع الحسابات الخارجي، جعل الدول المختلفة لا تترك أمر مسؤوليته لقرارها ضميره المسلوكي، أو نظرة المجتمع، أو المهنة، بل تدخلت بها لتقرها بتشريعات قانونية².

¹ حسين يوسف القاضي، حسين احمد دحود، مراجعة الحسابات المتقدمة، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص183.

² المرجع نفسه، ص ص186، 188.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

أما مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي حسب القانون 01-10 كما يلي ¹:

- يتحمل مراجع الحسابات الخارجي المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- يعد مراجع الحسابات الخارجي مسؤولاً تجاه الشركة المراقبة، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الشركة أو تجاه أشخاص آخرين عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات، التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه **بلغ** مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاناة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.
- يتحمل مراجع الحسابات الخارجي المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.
- يتحمل مراجع الحسابات الخارجي المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها تحدد درجة الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

2- مهام مراجع الحسابات الخارجي: ² يضطلع مراجع الحسابات الخارجي بالمهام الآتية :

- أ- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات .
- ب- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص، كما يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 59، 61، 62، 63، ص 10.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 23، 25، ص 7.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

ت- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة، يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة .

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير .

ث- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق مراجع الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير مراجعي الحسابات لدى الفروع أو الشركات التابعة لنفس مركز القرار .

ويترتب عن مهمة مراجع الحسابات الخارجي إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر، إضافة إلى تقارير خاصة حول الاتفاقيات المنظمة، تفاصيل أعلى خمس تعويضات، الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، إجراءات الرقابة الداخلية، وتقرير في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .

المبحث الثاني: جودة المراجعة الخارجية

إن أهمية مهنة المراجعة الخارجية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها الشركة محل المراجعة وكافة المستفيدين من خدمات المراجع، وهذا يتطلب من المراجع الالتزام بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بعملية مراجعة القوائم المالية المقدمة له من أجل تحقيق الإطار العام لجودة المراجعة الخارجية .

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول جودة المراجعة الخارجية وأهميتها

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة الخارجية، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل متفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، سنعرض في هذا المطلب مفهوم الجودة بصفة عامة، وجودة المراجعة كما يلي:

أولاً: مفاهيم أساسية حول الجودة وجودة المراجعة الخارجية:

1- مفهوم الجودة: يعتبر المعنى اللغوي في اللغة العربية كما جاء في لسان العرب لابن منظور، بأن كلمة الجودة في أصله اللغوي "جود" والجيد نقيض الرديء، وجاد الشيء جوداً، أي صار جيداً، كما أن معنى الجودة في اللغة الإنجليزية، فهو لا يختلف كثيراً عن معناها في اللغة العربية، فهذا قاموس "ويستر الجديد" يعرفها على صفة أو درجة تفوق يمتلكها شيء ما، كما تعني درجة الامتياز لنوعية معينة من المنتج، وأيضاً في المعاجم الإنجليزية، فقد إليه البعض بأنها الامتياز¹.

2- مفهوم جودة المراجعة: ظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة Audit Quality، رقابة الجودة Qualite control، تأكيد (ضمان) الجودة Quality Assurance، ولكن من لهذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين هونغ كونغ إلى تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة².

¹ إبراهيم حسين إبراهيم أبو جرد، علاقة جودة تدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين، 2011، ص17.

² عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية ميدانية، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة، جامعة أسيوط، مصر، 2008، ص3.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة مراجعة الحسابات وعرفها بأنها "احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للتعامل، والقيام بتسجيل ذلك في تعريف التقرير الذي يصدره"¹.

وقد عرفا (Schipper and Vincent) في عام 2003 جودة المراجعة "بأنها قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها"². كما عُرفت على "أنها درجة الثقة (Assurance) التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، فالمعروف أن الهدف من المراجعة هو إعطاء الثقة في القوائم المالية لذا فإن جودة المراجعة هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، وفي الحقيقة أن التعريف اعتمد على نتائج المراجعة -والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها- لتعكس جودة عملية المراجعة"³.

وتعني جودة المراجعة أيضا "قيام المراجع الحسابات بتخفيض خطر الاكتشاف ومن ثم تدنيه الخطر الكلي لعملية المراجعة، حيث يتمثل الخطر الكلي لعملية المراجعة في محصلة الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف"⁴. ونرى في هذا الصدد أن أفضل تعريف لمفهوم جودة المراجعة هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة على أنها تمثل التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. إن تعريف جودة المراجعة على أنها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات يركز على إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. ومن جهة أخرى فإن تعريف جودة المراجعة على أنها تمثل تخفيض الخطر الكلي للمراجعة تنقصه الدقة إلى حد ما لأن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مراجع الحسابات⁵. ومن العرض السابق يمكن الوصول إلى التعريف التالي لجودة المراجعة هي مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتزامه بالمعايير المهنية وتقليل الخطر الكلي للمراجعة.

2- أهمية جودة المراجعة الخارجية: تكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ

¹ محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18 و19 ماي 2010، ص 12، 13.

² سامح محمد رضا، رياض أحمد، أثر جودة المراجع في جودة الأرباح و انعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 04، الأردن، 2012، ص 743.

³ سمير كامل عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، مصر، 2008، ص 6.

⁴ حسين أحمد عبيد، شحاته سيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 10.

⁵ أحمد محمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص 10، 11.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة 1994 ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي¹:

أ- مراجع الحسابات: يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

ب- إدارة الشركة: تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

ت- البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

ث- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية التي تم مراجعتها من قبل المراجع في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

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

بالإضافة إلى ما سبق، فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.

- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.

- يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

¹ محمد على جبران، مرجع سبق ذكره، ص 14، 15.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

- إن ارتفاع مستوى المصدقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.

- إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب الشركة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة الشركة.

المطلب الثاني: وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية

توجد العديد من الوسائل التي يضمن وجودها الارتقاء بمستوى جودة أداء خدمات المراجعة الخارجية، ومن أهمها الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة، الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، الالتزام بدعم إستقلالية المراجع الخارجي، تفعيل دور لجان المراجعة* لتحسين جودة المراجعة الخارجية، تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، نوضح هذه الوسائل كما يلي:

أولاً- الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة:

إن قيام المراجع بالالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة يقود بالتأكيد لتحسين ورفع جودة المراجعة الخارجية، ويعود ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي تتم به ممارسة مهنة المراجعة وبذلك تشكل مقياساً لجودة المراجعة الخارجي¹.

ثانياً- الرقابة على جودة المراجعة الخارجية:

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وإن الغرض من سياسات وإجراءات الرقابة هو تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند أداء مهمة المراجعة، وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة².

وتتم ذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام.

* لجنة المراجعة (Audit Committee) وتمثل في عدد من أعضاء غير تنفيذيين مجلس إدارة الشركة محل المراجعة ممن تتوفر فيهم الخبرة المالية و المحاسبية حيث يحملون مسؤولية مساعدة المراجعين (ضمن مسؤوليات أخرى) على الحفاظ على الحياد عن الإدارة، نقلاً عن نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات على مبدأ الاستقلالية دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص7.

¹ أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة لأراء خبراء المحاسبين و محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2014/2015، ص72.

² إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص79.

ثالثاً- تدعيم إستقلالية المراجع الخارجي:

حرصاً على دعم استقلال وحياد المراجع الخارجي وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقاريره ورفع جودة أدائه، وعدم ممارسة إدارة الشركة الضغط على المراجع للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله، يتوجب تكاثف جهود ثلاثة أطراف تتمثل في مراجع المالي الخارجي، والهيئات التنظيمية لمهنة المراجعة، ومساهمي الشركة، وتكون أدوارهم كالتالي¹:

1- يتوجب على المراجع الخارجي أن يتمتع بمظهر المستقل وتعكس تصرفاته الظاهرة هذا الاستقلال، والمظهر الخارجي قد يكون له الأثر الكبير لأنه الجانب الملموس الذي بموجبه يستطيع مستخدمو القوائم المالية الحكم من خلاله على تصرفات المراجع إما أن يكون مستقلاً وإما أنه لا يتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال، وكذلك عليه أن يتمتع بالاستقلال في الحقيقة، ويتمثل الاستقلال الحقيقي في الأمانة الفكرية.

2- زيادة وعي المساهمين بتفعيل دور الجمعية العامة للشركة بتقرير تعيين وعزل المراجع الخارجي لتدعيم استقلاله، وبالرغم أن معظم قوانين دول العالم تفرض هذا الدور، إلا أن الواقع العملي يظهر تقاعس المساهمين عن ممارسة دورهم في ذلك، ومن ثم انفردت الإدارة بممارسة هذا الدور، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة من التأثير على المراجع ومن ثم يفقد استقلاله .

3- يتوجب على الهيئات والتنظيمات لمهنة للمراجعة العمل على تدعيم استقلال المراجع وتطوير الوسائل الكفيلة بذلك مثل لجان المراجعة والتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي .

4- كذلك يتوجب على الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة تحديد الأنشطة الأخرى التي يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي، وتحديد علاقتها بعملية المراجعة ومدى تأثيرها على استقلاليتها .

رابعا - تفعيل دور لجان المراجعة لتحسين جودة المراجعة الخارجية²

تتمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالشركة فيما يقوم بإنتاجه من تقارير مالية يعتمد مختلف مستخدميها على ما تتضمنه من معلومات تستهدف ترشيد القرارات المختلفة، ولزيادة درجة فاعلية هذه القرارات فإن ذلك يستلزم الاعتماد على معلومات جيدة وإدراك متخذيها لدرجة وثوقية هذه المعلومات، ومن هنا تظهر أهمية البحث عن كيفية تحقيق جودة التقارير المالية، وقد ازدادت أهمية تحقيق جودة التقارير المالية بعد حدوث الأزمة المالية العالمية في الآونة الأخيرة وما نجم عنها من انهيار بعض الشركات الكبرى في الدول المتقدمة مما تسبب في اهتزاز

¹ محمود شعبان حسن أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مرجعي الحسابات وسبل تصنيفها-دراسة تحليلية للآراء:مرجعي الحسابات مدراء البنوك موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص مالية وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص34.

² أحمد حايي، مرجع سبق ذكره، ص 73، 74.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

الثقة لدى المتعاملين والمستثمرين، نتيجة لما تتضمنه التقارير المالية من معلومات مضللة، فمن الآليات التي يمكن أن تضبط جودة التقارير المالية لجان المراجعة، حيث أن تفعيل دورها بالشركة قد يضيف الثقة على جودة التقارير المالية، ولأداء مهامها بكفاءة وفاعلية يجب توافر عدة خصائص مثل استقلال لجان المراجعة، والخبرة المالية أو المحاسبية وحجم هذه اللجان، ودورية اجتماعاتها، يمكن للجان المراجعة أن تؤدي دورا فعالا في تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال مجموعة من الأنشطة وتتمثل في ما يلي :

- 1- الأنشطة المتعلقة بتعزيز إستقلالية المراجع الخارجي، كونها مرتبطة بمجلس الإدارة وتستمد سلطتها من أعلى مستوى هرم في الشركة، حيث أنه من خلالها يتم التوصية باختيار المراجع الخارجي وتغييره وتحديد أتعابه.
- 2- القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الماليين الداخليين، وكذا فحص التقارير المالية للشركة.

خامسًا - تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي

تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مراجع الحسابات في اتخاذ قرارات المرتبطة بالشركة محل المراجعة، نظرا لما تتوقعه تلك الأطراف من الأداء الحيادي للمراجع، سواء لمعدي القوائم المالية أو مستخدميهما، والمعرفة الجيدة للمراجع بطبيعة نشاط الشركة والصناعة التي تنتمي إليها والنظم المحاسبية والإدارية المستخدمة فيها، وأن المراجع يبذل العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ اختبارات المراجعة في جميع مراحلها وفي مقابل الثقة التي يمنحها العميل والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية لتقرير المراجع، تنشأ مسؤولية على المراجع في الوفاء باحتياجات تلك الأطراف حيث تزيد من حرص المراجع على تحسين أدائه لمهام المراجعة وتمتعه بالحياد أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة، وبما يضمن تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

تأثرت مهنة المراجعة الخارجية في الفترة الأخيرة بعدة عوامل تناولها العديد من الباحثين والمهتمين في مجال المراجعة لدراسة أثرها على مستقبل مهنة المراجعة وجودة عمل المراجع، وكانت تلك العوامل من أهم أسباب دراسة جودة المراجعة الخارجية، وأكثرها شيوعا ما ورد في مجموعة من الدراسات ومن أهمها:

أولاً: العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة

الهدف من خلاله عرض أهم العوامل الأكثر تأثيرا على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة، وتتمثل فيما يلي:

- 1-حجم مكتب المراجعة: عرف حجم المكتب بأنه عبارة عن عدد الأعضاء المهنيين بالمكتب، وحجم العملاء بالمكتب، وعدد العملاء المرتبطة بصناعة معينة بالإضافة إلى مقدار الأتعاب التي يتحصل عليها المكتب، أشارت

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، فقد توصلت الباحثة (De.anglo) في دراسة أجرتها إلى أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بمقارنتها بقيام مكاتب مراجعة أخرى أقل حجماً، وقد برزت الدراسة تلك بأن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك إمكانية تقنية كبيرة ولها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة أكبر من مكاتب المراجعة أقل حجماً، مما ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة المنجزة بواسطة المكاتب الكبيرة¹.

2- السمعة الجيدة لمكتب المراجعة: يقصد بسمعة المكتب (الشهرة) تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، كما أنه هناك علاقة تبادلية بين كل من جودة المراجعة وحسن سمعة المكتب، فجودة أداء المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والمحافظة على حسن سمعته تقود إلى جودة الأداء²، ترغب الشركات بالتعامل مع المكاتب المشهورة وذو السمعة الجيدة، وتسعى للتعامل معها في سبيل تعزيز الثقة في القوائم المالية والتوقيع عليها، إذ سيساعدها ذلك على الحصول على أعلى سعر ممكن للأسهم، حيث أن رأي مثل هذا المراجع يعد بمثابة دليل على صحة ودقة البيانات في القوائم المالية، ونظراً لأن مثل تلك المكاتب تمتلك جودة أعلى في أداء عمله³.

3- المنافسة بين مكاتب المراجعة: تعمل مهنة المراجعة كأية مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خصوصاً مع زيادة عدد مكاتب المراجعة، وعدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمعة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة، ويعد العمل على توافر المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة، وأن انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب، تعتبر من التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المراجعة⁴.

4 - أتعاب عملية المراجعة: يعد تحديد أتعاب المراجعة مسألة ذات أهمية كبيرة للمراجع القائم بعملية المراجعة وللعميل طالب الخدمة، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، بما يحقق للمراجع أتعاباً معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب، كما

¹ نبيل علال، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة ماستر تخصص التدقيق المحاسبي غير منشورة، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2013، ص 60.

² سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 46.

³ أحمد جابي، مرجع سبق ذكره، ص 87.

⁴ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 13، 14.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

أن البحث عن معايير لتحديد الأتعاب يعد من أهم المشكلات التي يتعرض لها المراجع وذلك لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات المراجعة¹.

5- تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين: يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، كما أن أهمية هذا العامل يعود بالمنافع منها²:

أ- تخفيض تكاليف المراجعة، وذلك من خلال معرفة وخبرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشاكل التي تواجههم.

ب- الفائدة التي تعود إلى كل من العميل والمراجع، بنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل، ويحسن من جودة المراجعة.

6- تقديم الخدمات الإستشارية: يقصد بها تلك الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لعملائها في غير مجال مهنة المراجعة، كذلك يمكن تعرفها هي الممارسة المهنية بتقديم المشورة والمعونة لإدارة الشركة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد الشركة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز، والاتصال وقياس مستويات الإنجاز واستخدام الموارد البشرية والمادية، كما أنها تحتوي على العوامل الفنية التي تتعلق بفاعلية الإدارة وكفاءتها

7- مدة إرتباط مكتب المراجعة مع الشركة محل المراجعة: يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة مع الشركة محل المراجعة هي عدد السنوات التي يقضيها المراجع في مراجعة الشركة معينة طول فترة ارتباطه بالشركة محل المراجعة، ولا شك أن طول مدة تولى المراجع عملية المراجعة بالشركة سوف يكون له تأثير على استقلال المراجع إما أن يكون تأثيراً سلبياً أو إيجابياً ولم تحسم هذه القضية بعد بصورة جازمة³.

8- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة: من المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، ومن ناحية أخرى فإن

¹ المرجع نفسه، ص 22، 23 .

² نبيل علال، مرجع سبق ذكره، ص 63.

³ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

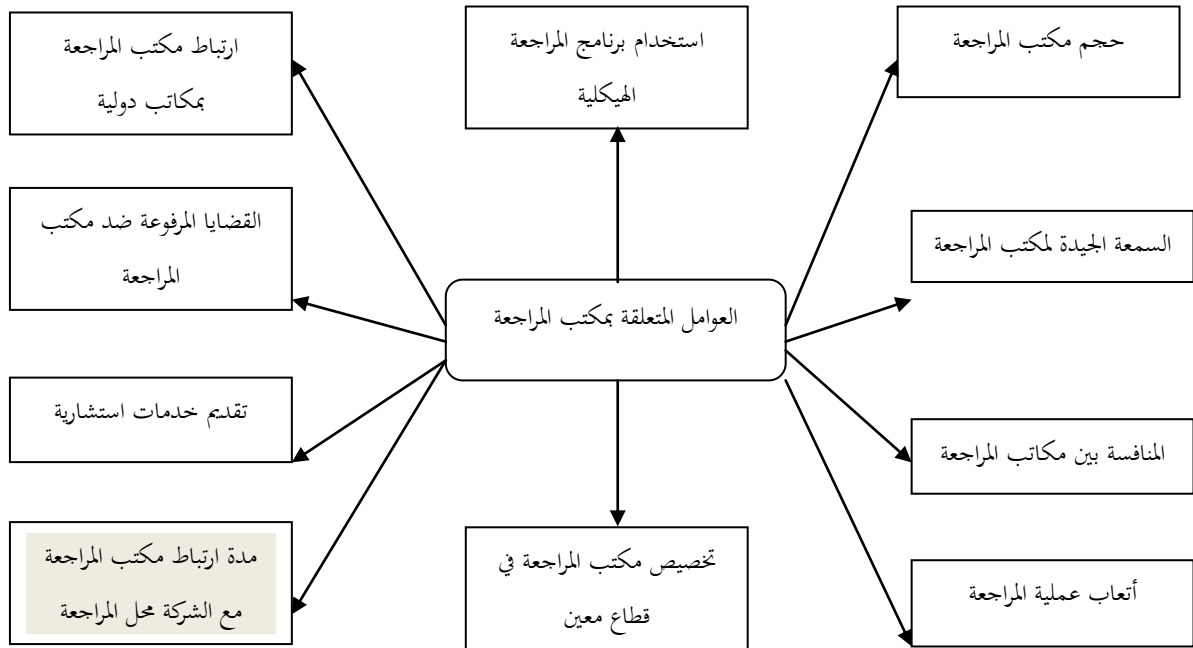
فشل المراجع الخارجي في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته فشل المراجع الخارجي في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته¹

9 - ارتباط مكتب المراجعة بمكاتب دولية: يساهم ارتباط مكتب المراجعة المحلية بإحدى مكاتب المراجعة الدولية (كبيرة الحجم) في رفع جودة عملية المراجعة، نظراً لحرص مكاتب المراجعة الدولية على الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، مما يقلل من احتمالات فشل عملية المراجعة².

10- استخدام برنامج المراجعة المهيكل: تعددت تعريفات مفهوم برامج المراجعة المهيكلية، حيث عرفت على أنها "مدخل المراجعة المنتظم والذي يتصف بالتسلسل المنطقي للإجراءات والقرارات وخطوات التوثيق والتي تطبق بواسطة مجموعة شاملة ومتكاملة من السياسات وأدوات المراجعة المصممة لمساعدة المراجع على إكمال المراجعة"³، كذلك عرفت بأنها "البرامج سابقة الإعداد والتجهيز والهادفة إلى تخفيض التكلفة من ناحية وتخفيض الوقت المستخدم في عملية المراجعة من ناحية أخرى"⁴.

الشكل رقم(01): العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات

المتعلقة بمكتب المراجعة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على المفاهيم و المعلومات السابقة.

¹ أحمد محمد نور و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² أحمد جاني، مرجع سبق ذكره، ص 103.

³ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 25.

⁴ المرجع نفسه، ص 104.

ثانيا: العوامل المتعلقة بالمراجع وفريق عمله

وهي عوامل تنبع من مكتب المراجعة، بالإضافة إلى ذلك يوجد مجموعة أخرى من العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة وهي ترجع إلى خصائص العنصر البشري المشارك في عملية المراجعة.

1- إستقلالية المراجع وفريق عمله: يعتبر موضوع إستقلالية المراجع الخارجي من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية، حيث تتمثل الإستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المراجع وفريق عمله وتمتعهم بكامل حقوقهم المدنية وعدم تعرضهم لعقوبات سابقة¹. فهناك مفهومين للإستقلال المراجع وهما²:

أ- الإستقلال الذهني: ويعني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، كما أن الإستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

ب- الإستقلال الظاهري: يقصد به أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصلحه مع إدارة الشركة.

2- التزام المراجع وفريق عمله بالمعايير المهنية للمراجع: إن قيام المراجع وفريق عمله بالالتزام بتطبيق المعايير المهنية يقود بالتأكيد لرفع جودة المراجعة، ويعود ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي تتم به ممارسة مهنة المراجعة وبذلك يكون لها تأثيراً على جودة المراجعة، ولذلك ينبغي على المراجع وفريق عمله الالتزام بهذه المعايير للرفع من جودة أدائه³.

3- خبرة المراجع وفريق عمله: هناك العديد من الدراسات التي توصلت إلى أن المراجعين الأكثر خبرة يكونوا ذوي أداء أفضل من المراجعين الأقل خبرة، حيث توصلت هذه الدراسات إلى أن الشركات ومديري المراجعة في المكاتب الكبيرة أكثر قدرة على صياغة وعرض مشاكل تخطيط المراجعة من المراجعين الأوائل وأن مرد هذا الاختلاف هو عامل الخبرة الذي يعني وجود ارتباط إيجابي بين مدة ممارسة عملية المراجعة أو مدة الخبرة المهنية وجودة المراجعة، كما أكدت هذه الدراسات على أن توفر الخبرة المهنية الكافية لفريق عمل المراجعة من أهم عوامل جودة المراجعة.

4- اتصال المراجع وفريق عمله بالشركة محل المراجعة: يساعد هذا العامل في الحصول على المعلومات المهمة التي تساعد المراجع وفريق عمله على فهم طبيعة نشاط الشركة محل المراجعة، والحصول على أدلة التي يصعب

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص26.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص39.

³ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص105.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر وحتى يتحقق الغرض من هذا الاتصال فلا بد أن يكون له هدف محدد لتحقيق الاتصال الجيد بين المراجع وفريق عمله وإدارة الشركة محل المراجعة¹.

5- عدد الساعات المستنفذة في عملية المراجعة: لقد لفت انتباه واهتمام العديد من الباحثين في مجال المراجعة دراسة أثر عدد الساعات المستنفذة في عملية المراجعة وما يتم بذله من وقت وجهد خلال هذا المقياس وأثره على جودة المراجعة، حيث تم قياس الجهد المبذول في عملية المراجعة بناء على ساعات عمل المراجع لما لها من أثر على جودة المراجعة وأعمالها، وهذا من المفاهيم الحديثة التي بدأ طرحها في الدول المتقدمة مثل أمريكا وفرنسا وإيطاليا وكندا قضية ضرورية حيث يتم احتساب أتعاب المراجعة في هذه الدول بناء على الأجر بالساعة أي على كل ساعة عمل مراجعة تؤثر تلك إيجاباً وتحسن من جودة عملية المراجعة، وكانت من الأسباب التي دعمت هذا الرأي هو انخيار العديد من الشركات بسبب انخفاض الجودة².

6- الإشراف الجيد على المساعدين: تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية المراجعة، وفي حقيقة الأمر يعتبر عدم المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية المراجعة، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة أعمال فريق العمل، وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الانجاز مراجعة ما تم أدائه من مهام، وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق، ونظراً لأهمية أعمال المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين وتأثير ذلك على جودة المراجعة أولت لها المنظمات المهنية لتلك المهمة اهتماماً كبيراً، وذلك ضمن تخصيصها ضمن معايير المراجعة³.

7- التكوين المستمر للمراجع وفريق العمل: تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطور المهني الذي يساعد على تمتع المراجع وفريق عمله بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية المراجعة بصورة تحقق جودتها، إنه من الضروري أن يقوم المراجع وفريق عمله بتطوير أسلوب أدائهم لعملهم ذاتياً من خلال مواكبتهم للتطورات السريعة في مجال مهنة المراجعة. وذلك من خلال برنامج التعليم المستمر⁴.

¹ نبيل حمادي ، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ليل شهادة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبية غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2012 ، ص 63، 64.

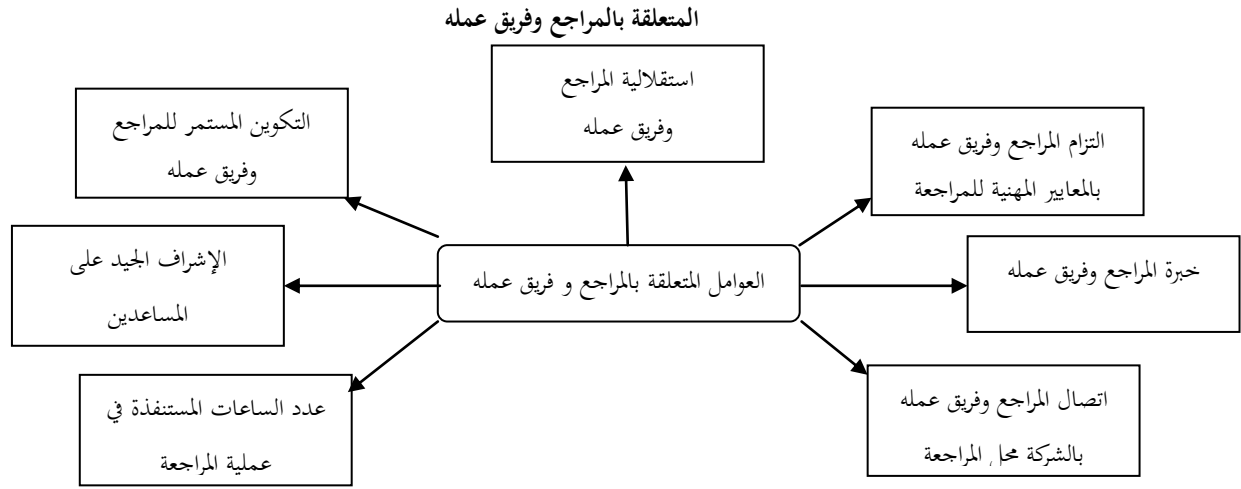
² أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 106.

³ أحمد محمد عبد النور و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 33، 34.

⁴ المرجع نفسه، ص 27.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

الشكل رقم(02): العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على المفاهيم و المعلومات السابقة.

ثالثا: العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة

وهي أهم العوامل الأكثر تأثيرا على جودة المراجعة والمرتبطة بالشركة محل المراجعة، وتتمثل في أربعة عوامل كالاتي:

1- حجم الشركة محل المراجعة: تختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع المختلفة لحجم الشركات ، فيعتبر حجم هذه الأخيرة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك الشركات الفردية و تتميز أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها¹.

فالشركات محل المراجعة صغيرة الحجم، والتي تنفذ عدد محدود من التعاقدات والصفقات، وتتعامل مع عدد محدود من العملاء تتسم عادة بمحدودية الأطراف المستفيدة من قوائمها المالية، ولذلك يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة بما يتلائم مع حجم تعاملاتها والمسؤولية القانونية التي قد يتعرض لها، حيث يقوم المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة، وفحص نظام الرقابة الداخلية وتنفيذ اختبارات المراجعة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وتزيد من مقدرة على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية، ويزداد مستوى الجهد الذي يبذله المراجع عند الارتباط بإحدى الشركات محل المراجعة كبيرة الحجم، وذلك من خلال التخصيص الجيد للمراجعين المساعدين على مهام المراجعة المختلفة في ضوء خبرتهم المهنية بطبيعة نشاط الشركة والصناعة التي تنتمي إليها، وتخصيص فترة زمنية كافية لتمكين المراجعين من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من مقدراتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية .

¹ عبد السلام سليمان قاسم الأهمل ، مرجع سبق ذكره، ص34.

2- مخاطر نشاط الشركة محل المراجعة: تنشط الشركة في بيئة متقلبة وهذا ما يهدد استقرارها ويجعلها عرضة لمختلف المخاطر التي تهدد إنجاز أهدافها، وقد تؤثر سلبا على استمرارية الشركة الهادفة إلى تحقيق رسالتها، ومع مرور الزمن ازدادت حدة المنافسة وتشابكت بشدة ارتباطات الشركة مع محيطها القريب والبعيد، كما زادت التقلبات والمفاجآت مما سمح بتعاظم الأخطار وتعددتها وتنوعها واستمرارها وتجديدها، إضافة إلى ذلك فإن عدم استقرار المحيط واحتدام المنافسة في محيط يتسم بحالة عدم التأكد جعل من الصعب إجراءات تقديرات دقيقة أو التحكم في تسييرها¹.

3 - نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة: نظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، ومساعدة المراجع على تحديد توقيت وإجراءات المراجعة، كما أكد أحد عملاء المراجعة على أهمية فهم سياسات وإجراءات الرقابة من قبل المراجعين كأحد عناصر منع وقوع الأخطاء والغش التي تحقق جودة المراجعة².

4- كفاية الإفصاح في القوائم المالية للشركة محل المراجعة: يعتبر الإفصاح في القوائم المالية هو دعامة لإظهار المعلومات المحاسبية لضمان العدالة والنزاهة، والثقة في إجراءات إدارة الشركة واتخاذ القرارات الرشيدة حيث تؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة بنشاط الشركة، حيث كلما ازدادت درجة الإفصاح في القوائم المالية كلما ازدادت درجة الثقة بها، وبالتالي تؤدي لإرضاء الأطراف ذات المصلحة بنشاط الشركة، ويساهم المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ويرفقه بالقوائم المالية، لذلك فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهريا وفعال في مجال الإفصاح في القوائم المالية لأنه يحد من التعارض بين الأطراف ذات المصلحة بالشركة³.

¹ لطيفة عبدلي، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته ECIS سعيدة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص إدارة الأفراد وحوكمة الشركات غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011، ص 24.

² نبيل حمادي، مرجع سبق ذكره، ص 144.

³ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 110.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

الشكل رقم (03): العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات

المتعلقة بالشركة محل المراجعة



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على المفاهيم والمعلومات السابقة.

المبحث الثالث: التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي

بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم، وما صاحبها من اختيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، وأزمة شركة Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وكذلك أزمة شركة Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002، حيث يتحمل المحاسبون القانونيون جزءًا كبيرًا من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية والالتزام بأداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة¹، كثر الحديث في الولايات المتحدة وغيرها في دول العالم حول ضرورة إلزام الشركات المساهمة بتطبيق التغيير الإلزامي* للمراجع الخارجي كل فترة محددة وذلك لتعزيز موضوعيتهم واستقلالهم، وهو الأمر الذي لقي اهتمامًا دوليًا على المستوى الدول العربية و الأجنبية².

المطلب الأول: ماهية التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم عهدة المراجع والتغيير الإلزامي لمراجع الحسابات، وسياسة التغيير الإلزامي من منظور بعض الدول.

أولاً: عهدة مراجع الحسابات الخارجي

ويشمل مفهوم العهدة لغة واصطلاحاً الآتي:

لغة: حسب معجم المعاني الجامع فجمعها عُهْدَات وعُهْدَات وهي تعني ما يوكل حفظه من أشياء إلى المسؤول: عهدة موظف، ونقول في عهده: تحت مسؤوليته، في رعايته، كما تعني العهدة: كتاب المحالفة والمبايعة، أما العهدة في البيع فهي ضمان صحة البيع وسلامة المبيع، وتعني أيضاً ضمان صحة الخبر فنقول عهدة الخبر على راويه³.

اصطلاحاً: تحدد عهدة مراجع الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث لا يمكن تعيين نفس مراجع الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات

¹ محمد علي جبران، مرجع سبق ذكره، ص 3.

* من خلال أدبيات الدراسة تعرضنا إلى مصطلحات مختلفة منها تدوير المراجع، دوران المراجع، تناوب المراجع، التغيير الإلزامي للمراجع ولقد اعتمدنا على هذا الأخير في دراستنا.

² يوسف محمود جريوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، جانفي 2008، ص 766.

³ تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/11 بتوقيت 21:30 ar-ar dict/ ar-ar/ www.almaany.com

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة مراجع الحسابات¹.

ثانيا: مفهوم التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي

عُرف تغيير المراجع بأنه "اتخاذ الجمعية العمومية للشركة قرار بإنهاء العلاقة مع المراجع الحالي، واختيار مراجعاً آخرًا للتعاقد معه، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم، وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة والتزامه بشروط التعاقد ويكون قرار تغيير المراجع إما إلزامي وذلك بسبب وجود لوائح تلزم تغيير المراجعين، حيث تقوم العديد من الدول والهيئات المحلية بوضع قوانين ولوائح تلزم تغيير شركة المراجعة أو الشريك المسؤول عن عملية المراجعة، أو اختياري حيث يكون باختيار أحد طرفي عملية المراجعة وذلك إما بإقالة المراجع الخارجي من قبل الشركة محل المراجعة، أو أن يقدم المراجع استقالته"².

كما أوضح قانون التدوير* التابع لهيئة سوق رأس المال الأمريكية أن "التغيير الإلزامي للمراجع هو عبارة عن تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالمراجعة والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في المراجعة".

كما عرفه قانون Sarbanes Oxley* بأنه "فترة محددة من السنوات التي تقضيها شركة المراجعة في العمل لدى العميل ما قبل تركها لمدة معينة -فترة تهدئة- ومن ثم الرجوع لمراجعة حسابات هذه الشركة"³. إذن مما سبق يمكن تعريف التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي هو الفترة أو العهدة التي يحددها القانون للمراجع الخارجي في الشركة موضوع المراجعة للقيام بمهامه وعند انتهائها لا يُسمح له بمراجعتها إلا بعد مضي فترة الراحة أو التهدئة*.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 27، ص 7، 8.

² عبد الله ممتاز محمود، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص 24، 25.

* تم الاحتفاظ بمصطلح التدوير حفاظاً على الأمانة العلمية، نقلاً عن نسرين محمد منصور، مرجع سبق ذكره، ص 39.

* Sarbanes Oxley أو باختصار SOX وهو القانون الاتحادي للولايات المتحدة الأمريكية صدر في تموز 2002 يتضمن معايير جديدة أو محسنة لجميع لوحات الشركات الأمريكية العامة، وإدارة الشركات والمحاسبة العامة، وقد جاءت أهداف ومتطلبات هذا القانون متفقة تماماً مع التقارير والأطر الرقابية المشتركة التي أصدرتها المنظمات المهنية الدولية والتي تتضمن منع التزوير بالقوائم المالية وتقديم تقارير مالية أكثر شفافية، وتعزيز الرقابة الداخلية في الشركات العامة وحماية المستثمرين، نقلاً عن محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، تقويم فاعلية الرقابة على أداء الحكومات المحلية في ضوء بعض متطلبات قانون SOX دراسات تطبيقية في عينة من المحافظات العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 03، 2016، ص 222.

³ نسرين محمد منصور، مرجع سبق ذكره، ص 39.

* فترة الراحة أو التهدئة هي الفترة التي تقع بين ترك المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة ورجوعه لهذه الشركة وقد حددها المشرع الجزائري بثلاث سنوات وفقاً للمادة 27 من القانون 01-10.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

ثالثاً: تغيير مراجع الحسابات الخارجي من منظور تجارب الدولية

- في عام 1939 ظهر أول اقتراح بإلزام الشركات بتغيير مراجعيها بسبب التلاعب الذي حدث في حسابات شركة Mckesson & Robbins الذي مثل فشلاً كبيراً لمهنة المراجعة في ذلك الوقت وهو ما دعى هيئة بورصة الأوراق المالية (SEC)* إلى اختبار زيادة احتمال تغيير شركات المراجعة حتى يكون هناك نظرة متجددة تجاه إجراءات وسياسات المراجعة¹.
- في الولايات المتحدة الأمريكية جاء في القسم رقم 203 لقانون Sarbanes Oxley الصادر عام 2002، بضرورة تغيير المراجع الخارجي الذي يقوم بعملية المراجعة لإحدى الشركات محل المراجعة، وذلك بعد مرور خمس سنوات، كما قرر القسم رقم 207 لنفس القانون، على ضرورة تغيير شركة -مكتب- المراجعة الخارجية، بعد مرور سبع سنوات من تاريخ بداية تقديم خدمة المراجعة الخارجية لنفس شركة الأعمال محل المراجعة².
- وفي ألمانيا ألزم القانون التجاري الألماني (الجزء 319 الفقرة الثالثة) بضرورة تغيير الشركاء المسؤولين عن المراجعة كل سبع سنوات، أما في إسبانيا فقد تم إصدار قانون في العام 1988 يلزم بضرورة تغيير شركات المراجعة بعد فترة أقصاها تسعة سنوات مع منع شركات المراجعة من أن تتعاقد مرة أخرى مع نفس العميل قبل مرور ثلاثة سنوات على الأقل، وفي العام 1995 تم إصدار قانون آخر من خلاله تم إلغاء الالتزام بتغيير شركات المراجعة، وفي هولندا لا يوجد هناك لوائح تلزم تغيير مكتب المراجعة على الرغم من توصية العديد من الدراسات بتطبيق إلزامية التغيير خاصة بعد الأزمة المالية العالمية³.
- وفي الصين صدر قانون في هذا الشأن حيث دخل حيز التنفيذ نهاية عام 2003، يحظر على المراجع الحسابات للشركات المدرجة في البورصة بمراجعة الحسابات لنفس العميل أكثر من خمس سنوات متتالية بحيث تكون فترة التهيئة مدتها سنتان على الأقل.
- أما بريطانيا، فقد أسست الحكومة المجموعة المنسقة لأعمال المراجعة والمحاسبة (CGAA)*، وقد أوصت (CGAA) في يناير 2003 بضرورة تغيير الشريك الرئيسي في عملية المراجعة كل خمس سنوات، ولكن التغيير

* (SEC) Securities and Exchange Commission.

¹ يوسف محمود جبروع، مرجع سبق ذكره، ص 765.

² محمود رجب يس غنيم، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، بحث مقدم من مدرس محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، بدون سنة نشر، ص 3، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/15 بتوقيع 21:57، www.bu.edu.eg/.../Mahmoud%20Ragab%20Yaseen%20Gohnim.

³ عبد الله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص 31.

* (CGAA) Coordinator Group Audit and Accounting.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

الدوري لشركات المراجعة لا يعد خطوة ضرورية. وفي استراليا، طالب قانون الشركات الصادر عام 2001 بتغيير الأفراد الذين يلعبون دورا مهما في عملية المراجعة كل خمس سنوات¹.

- ولقد انفردت الأمم المتحدة وبرنامج الأغذية العالمي وحدهما حتى الآن، في نطاق منظومة الأمم المتحدة، بتطبيق تقييد على مدة منصب المراجع الخارجي لديهما. والجمعية العامة للأمم المتحدة أدخلت بموجب القرار 248/55 بتاريخ 2001/4/12 حدا مدته ست سنوات متتالية لكل من الأعضاء الثلاثة في مجلس المراجعين للأمم المتحدة²، وتتراوح عموما فترة الانتداب بين عامين في بعض المنظمات (الوكالة الدولية للطاقة الذرية واليونيدو) وست سنوات في منظمات أخرى (برنامج الأغذية العالمي والمنظمة العالمية للملكية الفكرية) وفي بضعة حالات يجوز تحديد فترة الانتداب مرة واحدة (منظمة الطيران المدني الدولي والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية). وفي الأمم المتحدة، لا تجوز إعادة تعيين عضو بمجلس مراجعي الحسابات إلا بعد انقطاعه عن العضوية لمدة تعادل فترة ولاية واحدة³.

فقد تفاوتت سياسة بعض الدول حول تغيير المراجع الخارجي، فهناك من تبني التغيير الإلزامي لشركات المراجعة، وهناك من تبني التغيير الإلزامي للشريك المسؤول عن عملية المراجعة دون تغيير شركة المراجعة، وفيما يلي جدول يوضح واقع تغيير المراجع في بعض الدول الأجنبية من خلال إلزامية التغيير لشركات المراجعة وشريك المراجعة*.

الجدول رقم 01: تغيير المراجع في الدول الأجنبية

الرقم	الدولة	لوائح تغيير شركة المراجعة	لوائح تغيير شريك المراجعة
1	فرنسا	لا يوجد	شركات الائتمان والتأمين المدرجة في البورصة (6) سنوات
2	ألمانيا	لا يوجد	(7) سنوات
3	إيطاليا	للشركات المدرجة في البورصة والهيئات ذات المصالح العامة (9) سنوات	لا يوجد
4	الدنمارك	لا يوجد	(7) سنوات
5	كرواتيا	لقطاع البنوك 7 سنوات أما لشركات التأمين والتأجير (4) سنوات	لا يوجد
6	قبرص	لا يوجد	(7) سنوات
7	اليونان	لا يوجد (إلغاء القانون في العام 1994)	(7) سنوات

¹ صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين معدل الدوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 02، غزة، فلسطين، يونيو 2014، ص 235.

² نسرين محمد منصور، مرجع سبق ذكره، ص 42.

³ م. منير زهران، نيكولاي ف. شولكوف، تادانوري إينوماتا، وظيفة مراجعة الحسابات في المنظومة الأمم المتحدة، الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2010، ص 55، 56، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/26 بتوقيت 22:46، https://www.unjiu.org/ar/reports-notes/.../JIU_REP_2010_5_ARABIC.pdf

* شريك المراجعة وهو الشريك المسؤول عن عملية المراجعة وهو عضو عمل المراجعة المسؤول عن اتخاذ القرارات في المسائل الهامة المتعلقة بالحاسبة والمراجعة، وإعداد التقارير التي تؤثر على القوائم المالية، نقلا عن عبد الله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص 8.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

8	أيسلندا	للمؤسسات المالية وشركات التأمين (5) سنوات	لا يوجد
9	فنلندا	لا يوجد	(7) سنوات
10	مالطا	لا يوجد	(7) سنوات
11	هولندا	لا يوجد	(7) سنوات
12	انجلترا	لا يوجد	للشركات المدرجة (5) سنوات
13	أوكرانيا	للبنوك المحلية (7) سنوات/للبنوك الدولية (5) سنوات	نعم يوجد
14	تركيا	لا يوجد (إلغاء القانون في العام 2011)	نعم يوجد
15	اسبانيا	لا يوجد (إلغاء القانون في العام 1995)	(7) سنوات
16	البرازيل	للشركات المدرجة في البورصة (باستثناء المصارف) (5) سنوات للشركات التي تخضع للجنة مراجعة قانونية (10) سنوات	لا يوجد
17	استراليا	لا يوجد	بدأت منذ عام (2001)
18	الصين	للجهات المملوكة للدولة و للمؤسسات المالية (5) سنوات	نعم يوجد
19	الهند	للبنوك ولشركات التأمين (4) سنوات شركات القطاع العام (4) أو (5) سنوات	إلزامية تغيير شريك المراجعة و (50%) من فريق المراجعة
20	اليابان	لا يوجد	لا يوجد
21	اندونيسيا	للبنك المركزي (5) سنوات للشركات العامة والخاصة (6) سنوات	لا يوجد

La Source: Ewelt-Knauer, Corinna, Anna Gold, and Christiane Pott. "What do we know about mandatory audit firm rotation." Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS), Edinburgh, 2012. Available at: icas.org.uk/MAFR, pdf (accessed 10/03/2017) (بالتصرف)

- كما قامت المملكة العربية السعودية بدعم مهنة المراجعة بتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، من خلال القرار الوزاري رقم 903 الذي يلزم الشركات المساهمة بتغيير مكتب المراجعة كل ثلاثة سنوات ويمكن أن يستمر سنتين إضافيتين إذا دخل معه مكتب آخر كشريك، أي يكون هناك مكتبين للمراجعة في السنتين الرابعة والخامسة¹، وفي 2008 صدر قرار وزاري رقم (266/ق) معدل للقرار السابق حيث نص بأنه يجب ألا تزيد مدة المراجعة لشركات المساهمة عن خمس سنوات متصلة، ويجب أن يتم انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها من قبل نفس مكتب المراجعة².

- أما في مصر تم إنشاء الهيئة العامة للرقابة المالية بموجب القانون رقم 10 لعام 2009، لتقوم بالعديد من المهام³، منها ما جاء في القسم السابع تحت عنوان (قواعد حوكمة الشركات) الذي يؤكد على ضرورة تعيين مراجع خارجي من بين المقيدين بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية، يجدد له سنوياً بحد أقصى (6) سنوات، على

¹ محمود رجب يس غنيم، مرجع سبق ذكره، ص3.

² عبد الله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص35.

³ الجريدة الرسمية لجمهورية مصر العربية، العدد9 (مكرر)، بتاريخ 01 مارس 2009، القانون رقم 10 لسنة 2009 المتعلق بتنظيم الرقابة على الأسواق والأدوات المالية غير مصرفية، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/02/01 بتوقيت 15:45، متاح على موقع الهيئة العامة للرقابة المالية https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/cma.../cma_hawkama.htm

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

أن يتم تغييره بعد ذلك، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاثة سنوات، ويجوز للهيئة شطب المراجع الخارجي من سجل المراجعين الخارجيين بالهيئة¹.

- وفي فلسطين، لا يوجد حتى الآن إلزام بضرورة التغيير الدوري لشركات المراجعة أو الشركاء المسؤولين عن عملية المراجعة، حيث تقوم غالبية شركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة باختيار المراجع الخارجي ضمن جمعيتها العمومية، ويستمر هذا المراجع في أداء مهامه لفترة طويلة دون وجود حد أقصى لذلك².

ويبين الجدول التالي واقع تغيير المراجع في الدول العربية، حسب اللوائح الملزمة لتغيير الشريك المسؤول عن عملية المراجعة أو شركة المراجعة:

الجدول رقم 02: تغيير المراجع في الدول العربية

الرقم	الدولة	لوائح تغيير شركة المراجعة	لوائح تغيير شريك المراجعة
1	السعودية	جميع الشركات المساهمة فيما عدا البنوك والهيئات ذات المصالح العامة (5) سنوات أما بالنسبة للبنوك بناء على طلب من البنك المركزي	نعم يوجد
2	البحرين	لا يوجد	للمؤسسة المالية (5) سنوات
3	سلطنة عمان	للشركات المدرجة في البورصة والشركات التي تسيطر عليها الحكومة والشركات المساهمة الخاصة (4) سنوات	لا يوجد
4	قطر	للبنوك و الشركات المساهمة سواء كانت مدرجة في البورصة أم لا (5) سنوات (موصى بثلاثة سنوات)	لا يوجد
5	المغرب	لا يوجد	للبنوك (6) سنوات و للشركات المدرجة (12) سنة
6	اليمن	لا يوجد	لا يوجد

La Source: Ewelt-Knauer, Corinna, Anna Gold, and Christiane Pott, **Op.Cit.** (بالصرف)

المطلب الثاني: عوامل تغيير مراجع الحسابات الخارجي

إن تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الشركات قد يكون اختياريا أو إجباريا، فالتغيير يكون اختياريا حيث يمكن لمراجع الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة³، وقد يكون التغيير إجباريا يفرض على المراجع من قبل إدارة الشركة أو الهيئة العامة للمساهمين، وفي هذا السياق يمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات منها:

¹ الهيئة العامة للرقابة المالية، أمانة مجلس الإدارة، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (107) لسنة 2012 بتاريخ 25 سبتمبر 2012، المتعلق بقواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، ص15، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/02/01 بتوقيت 15:47، https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/cma.../cma_hawkama.htm

² صبري ماهر مشتهى، مرجع سبق ذكره، ص235.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 38، ص8.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

أولاً: عوامل التغيير المرتبطة بالشركة موضوع المراجعة

هي العوامل التي تعتبر فيها الشركة أو إدارتها المحرك الأساسي وهي الطرف المسبب في عملية تغيير المراجع الخارجي و من هذه العوامل ما يأتي:

1- تغيير إدارة الشركة: يعتبر تغيير الإدارة العليا إشارة واضحة للأطراف المهمة بأن الشركة جادة في محاولات التطوير، مما يؤدي إلى تحسن في صورة الشركة وتجديد الثقة فيها وزيادة دعم الملاك لها، هذا الأمر قد يدفع الإدارة الجديدة إلى القيام ببعض التغييرات حتى تشعر الأطراف المهمة بجديتها وقدرتها على تحمل مسؤولية تحسين الأداء، ومن ضمن تلك التغييرات تغيير المراجع الحالي وذلك لعدة اعتبارات :

أ-عدم رضا الإدارة الجديدة عن تكاليف خدمات المراجعة الحالية.

ب-العلاقة الحميمة بين المراجع الحالي والإدارة السابقة.

ت-حدوث تغيير في التنظيم الداخلي والمالي والمحاسبي للشركة محل المراجعة، لذلك ترى الإدارة الجديدة ضرورة أن يلزم ذلك تغيير في المراجع الحالي.

2- نمو حجم الشركة محل المراجعة: إن نمو حجم الشركة محل المراجعة سيصاحبها الزيادة في الاتجاه نحو الفصل بين الملكية والإدارة، وبالتالي سيزيد الطلب على تعزيز استقلالية المراجعة، وذلك لتخفيض تكاليف الوكالة كنتيجة لنمو حجم الشركة، كما أن نمو حجم الشركات يتطلب ساعات مراجعة أكثر وجهداً كبيراً في تنفيذ إجراءات المراجعة لتجميع أدلة الإثبات والتحقق من العمليات المعقدة. إذن نمو حجم الشركة محل المراجعة من بين المتغيرات الأكثر أهمية والمؤدية إلى تغيير المراجع الخارجي بسبب تعقد أنشطتها بدرجة تفوق إمكانيات المراجع الحالي.

3- التعثر في الوضع المالي للشركة محل المراجعة: وفي هذه الحالة لا تكون للشركة القدرة على سداد أتعاب مكتب المراجعة، مما سيؤدي إلى نشوب خلاف بين الطرفين قد يؤدي إلى احتمال تغيير مكتب المراجعة، فقد توصلت دراسة Schwartz & Menon عام 1985 أجريت على 122 شركة مفلسة مع مجموعة منظار غير مفلسة إلى أن الشركات المتعثرة ماليا لديها ميولا واضحة لتغيير المراجع بدرجة أكبر مما لدى الشركات غير المتعثرة ماليا، ويكمن تفسير ذلك بأن مديري الشركات المتعثرة ماليا يهدفون إلى عدم إظهار أو تجنب المعلومات السلبية، وإذا لم يتجاوب المراجع القانوني معهم في ذلك فإنه في الغالب يتم تغييره.

4- ضعف أو عدم وجود لجان المراجعة : حيث يتم اختيار لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة، ومهمتها مساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه الرقابية، كما تلعب دورا مهما في تعزيز استقلالية المراجع، وتخفيف

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

الضغوط التي تمارسها الإدارة عليه، خاصة في الأمور التي تتعلق بالمعايير المهنية والواجب تطبيقها، والتي تكون موضوع خلاف مع الإدارة كما لديها صلاحية ترشيح المراجع الذي سيتم تعيينه ومناقشة اقتراح تغييره¹.

5- سياسة التغيير المنتظم للمراجعين الخارجيين: إن تغيير المراجع قد يتم بسبب الخلافات بين المراجع الخارجي وبين الشركة محل المراجعة أو قد يتم فرضه من خلال لوائح وسياسات تصدرها الدولة، أو قد يتم فرضها من خلال سياسات داخلية للشركة محل المراجعة حيث ترغب الهيئة العامة للمساهمين للشركات المساهمة بتعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتحسين جودة عملية المراجعة وذلك من خلال فرض عمر زمني لعملية المراجعة فيها. فيمكن للمراجع الجديد أن يوضح بعض نقاط الضعف والقصور في الإدارة، والتي غابت عن المراجع السابق مما يعزز من تطبيق قواعد الرقابة ومبادئ الحوكمة.

6- رغبة الشركة في كسب الثقة: مع اقتراب موعد إصدار الشركات أسهم أو سندات جديدة أو رغبتها في الحصول على اقتراض، فإنها تقوم بالتحول من مكاتب المراجعة الصغيرة إلى مكاتب مراجعة الكبيرة، فالشائع هو أن استخدام مكتب مراجعة معروف على النطاق القومي سوف يؤدي إلى زيادة سعر إصدار الأوراق المالية أي أن الشهرة والسمعة الطيبة لمكتب المراجعة تؤدي إلى زيادة ثقة الممولين الجدد، وهذا يؤدي إلى إقبال على شراء أسهم الشركة في أول إصدار لها بسعر مرتفع نسبياً.

7- العلاقة الشخصية بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي: بالرغم من أن أغلب التشريعات في دول العالم أعطت الحق في تعيين وعزل المراجع الخارجي بيد الهيئة العامة للمساهمين إلا أنه في الواقع العملي فإن الإدارة هي التي تقوم بذلك، حيث أكدت أغلب الدراسات والتي أجريت في الدول النامية بأن تعيين المراجع يتم بناء على اقتراح من إدارة الشركة، ويندر ألاً توافق الجمعية العامة العادية على مثل هذا الاقتراح، كما أن إدارات بعض الشركات تقوم بتعيين المراجع بناء على العلاقات الاجتماعية التي تربطها به حتى تستطيع أن تملّي رغباتها عليه، وبالتالي تضمن عدم قيام المراجع بالتحفظ في رأيه على القوائم المالية التي تعدّها.

8- اندماج الشركات محل المراجعة: وقد يؤدي اندماج الشركات محل المراجعة إلى الكثير من المشاكل المحاسبية خاصة المتعلقة بتقويم الأصول، وهو ما يستلزم توافر خبرات وإمكانيات معينة في المراجع الخارجي من المحتمل أن تكون غير متوفرة لدى المراجع الحالي للشركة الداجمة، وبالتالي يكون ذلك سبباً في تغييره².

¹ عبد الله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص 74، 78.

² المرجع نفسه، ص 78، 82.

ثانيا: عوامل التغيير المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة و قواعد السلوك المهني

وهي العوامل المرتبطة بالتطبيق العملي لعملية المراجعة، والقائم بهذه المهمة وهو المراجع الخارجي وأنها ترتبط بالمعايير الواجب على المراجعين إتباعها في أداءهم لعملهم المهني، ومن هذه العوامل ما يلي:

1- نطاق وإجراءات عمل المراجع: لقد أعطى قانون رقم 10-01 لسنة 2010 الصلاحيات الكاملة للمراجع بأن يطلب ويطلع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية وعلى كافة الوثائق والكتابات التابعة للشركة¹، في حين قد تتدخل بعض إدارات الشركات في تحديد نطاق عمل المراجع أو في إجراءات العمل التي يضعها لنفسه ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها، فالمراجع يعمل للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة في إجراءات الفحص التي يراها مناسبة لإنجاح عمله وبالتالي فإن هذا التدخل قد يفقد حياده ويكون سببا في تغييره بمراجع آخر.

2- طرق العرض والإفصاح المحاسبي: تحاول إدارات الشركات إخفاء بعض البيانات المالية أو التلاعب بطريقة عرضها والإفصاح عنها، بهدف خداع قارئ هذه البيانات في سبيل تحسين صورة الشركة ووضعها المالي، وإذا لم يقتنع المراجع الخارجي والمكلف من قبل الهيئة العامة للمساهمين بأساليب الإدارة في العرض والإفصاح المحاسبي عليه أن يبين رأيه بصراحة في هذه الأساليب، وأن يذكر ويوضح أساليب العرض المناسبة وأن يذكر ذلك في تقريره، وهذا قد تؤدي إلى الخلاف مع الشركة وبالتالي تعمل الشركة على عزله وتغييره.

3- الخلاف حول تفسير أو تطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية: قد يحدث خلاف بين المراجع وإدارة الشركة حول تفسير المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحكم تطبيقات العمليات المحاسبية ومنها تقييم الأصول الثابتة، تقييم المطلوبات، توقيت الاعتراف بالإيراد، توقيت الاعتراف بالمصاريف، أسس تقييم المخزون. فإذا لم يقتنع المراجع بتطبيق أو تفسير العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها سوف يقوم بإظهار ذلك على أنه هناك تحفظات في تقريره بهذا الخصوص، مما يكون سببا في تغيير المراجع.

4- إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي: إن المراجع الذي يقوم بإصدار تقرير متحفظ أكثر عرضة لخطر التغيير من قبل إدارة الشركة، فالمراجع الذي لا تستطيع الإدارة التوصل معه إلى حل مرضي لمعالجة التحفظات حول البيانات المالية للشركة لابد من أن يقوم المراجع بإظهار هذه التحفظات في تقريره وهذا ما لا ترغب به إدارة الشركة وبالتالي تسعى إلى عزله وتغييره.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، بتاريخ 2010/07/11، المتضمن القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 31، ص 8.

5- **عدم الإتفاق حول أتعاب المراجعين:** تسعى بعض الشركات إلى التفاوض مع المراجع حول أتعابه ومحاوله الحصول على مراجع ذي أتعاب أقل وهذا ما يؤثر على استقلاليته، فإذا رفض المراجع الحالي تخفيض أتعابه قد يؤدي إلى تغييره¹.

6- **الخلاف حول تقدير الدخل الخاضع للضريبة:** إن تقدير الدخل الخاضع للضريبة من الأمور الهامة والتي تحاول إدارات الشركات تخفيضها، وذلك لتخفيض قيمة الضريبة المستحقة للجهات الحكومية، وفي مثل هذه الحالات على المراجع إبلاغ إدارة الشركة بالتعديلات حتى يكون الدخل الخاضع للضريبة مطابقاً للواقع، وفي حالة رفض إدارة الشركة التعديل فعلى المراجع إصدار تقرير متحفظ بتحفظات ضريبية، مما يؤدي إلى نشوب خلاف مع الإدارة والذي قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي².

ثالثاً: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

وتمثل العوامل المحيطة بظروف مكتب المراجعة وقدرته على تغطية حاجات العملاء ومن هذه العوامل³:

1- **جودة أعمال مكتب المراجعة:** إن جودة أعمال المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة والسرعة في إنجازها لخدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يستطيع المكتب توفيرها تقلل من خطر تغييره، وعلى مكتب المراجعة أن يقنع العميل بأهمية الخدمات التي يقدمها له حتى يحافظ على بقاءه واستقراره في الشركة.

2- **حجم مكتب المراجعة:** يتم إسناد مهمة المراجعة من قبل العملاء إلى مكاتب المراجعة الكبيرة بسبب قدرتها على توفير الخدمات المراجعة والاستشارات والخدمات الأخرى المرافقة أكثر من المكاتب الصغيرة، وعادة ما تقوم المكاتب الكبيرة بمراجعة الشركات الكبيرة والتي تتصف بالاستقرار والثبات، ولذلك يتعرض أصحاب مكاتب المراجعة الصغيرة لخطر التغيير بصورة أكبر من مكاتب المراجعة الكبيرة.

3- **شهرة مكتب المراجعة:** ترغب بعض الشركات في التعامل مع مكاتب المراجعة المشهورة وذات السمعة الطيبة وتسعى للإبقاء في التعامل معها لأنه مجرد التعامل مع هذا المكتب يعطي المصداقية ويعزز الثقة بالشركة وإدارتها وهذا بالتالي يعطي مصداقية للقوائم المالية الخاصة بالشركة في سوق المال.

4- **طول فترة مكتب المراجعة مع الشركة:** إن بقاء مراجع الحسابات لمدة طويلة مع الشركة يولد معرفة عميقة في معلوماتها وأسرارها، فإذا أرادت الشركة أن تبتعد عن التطبيق السليم لمسك دفاتها فمن السهل على المراجع

¹ هشام حسن حسين، تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية-دراسة ميدانية-، دراسة مقدمة من رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية، الجامعة الأهلية، كلية دجلة، العراق، 2008، ص 14، 17.

² عبد الله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ هشام حسن حسين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

اكتشاف ذلك وهذا ما يدفع في بعض الأحيان الشركات لتغيير مراجعيها.

المطلب الثالث: الاقتراحات المؤيدة والمعارضة لتغيير المراجع الخارجي

على الرغم من اختلاف وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض لوضع سياسة محددة للتغيير الإلزامي للمراجعين، إلا أن الأدلة المدعمة لكل وجهة نظر قد تكون غير قاطعة، فما زالت القضية مطروحة للبحث وتلقى في الوقت الحالي جدل علمي.

أولاً: الاقتراحات المؤيدة للإلزام بتغيير المراجع الخارجي

توجد العديد من الاقتراحات والدراسات منذ أكثر من أربعة عقود من القرن العشرين الماضي والعقد الأول من القرن الحادي والعشرين الحالي، التي ناقشت فكرة إلزام الشركات بتغيير المراجع الخارجي لديها كل فترة محددة من الزمن على أساس أن طول أمد احتفاظ المراجع بعمله يقل معها مقدرته على المحافظة على استقلاله وموضوعيته.

إن الألفة بين المراجع وإدارة الشركة التي يراجع حساباتها التي تنتج من طول أمد العلاقة معه تجعل المراجع أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية التي تراها الإدارة، فهو يكون أكثر توافقاً مع إدارة الشركة بشأن القرارات الهامة المرتبطة بإعداد التقارير المالية كلما طال أمد إرباطه بمراجعة حسابات الشركة.

كما أن تحسب المراجع بفقد عميله الذي يراجع حساباته وبالتالي فقد مكاسبه وإيراداته يشكل ضغطاً عليه ويؤدي إلى عدم تمتعه بموضوعيته واستقلاله، وفي هذه الحالة قد يضطر إلى الموافقة على السياسات المحاسبية التي تراها الإدارة، لأن العمل على خلاف ذلك قد يترتب عليه تغييره بمراجع آخر، وهو ما يعني فقد لمكاسب اقتصادية والتي كان يحصل عليها كأتعاب من الشركة سواء لأعمال المراجعة أو مقابل الخدمات الاستشارية الأخرى¹.

وقد أوصت هيئة تنظيم تداول سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في تقرير صدر عنها بضرورة تغيير المراجع الخارجي دورياً وذلك لتدعيم استقلاله عن العميل، مبررة ذلك بأن طول الفترة الزمنية بين المراجع والعميل يمكن أن يخلق بينهما نوعاً من العلاقة الشخصية التي تفسد استقلال المراجع².

¹ يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 767.

² آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 24.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

وبهذا يرى المؤيدون لتغيير المراجع الخارجي ضرورة إلزام الشركات بتغيير مراجعيها لمعالجة الأثر السلبي على استقلال وموضوعية المراجع الناتجة عن طول أمد علاقته التعاقدية مع عميل المراجعة، فتغيير المراجعين بعد كل فترة محددة من العلاقة التعاقدية مع عملائهم يجعلهم في وضع أفضل لمواجهة الضغوط التي تشكلها الإدارة عليهم مما يتيح لهم أداء عملهم بحرية وموضوعية.

ثانياً: الاقتراحات المعارضة لتغيير المراجع الخارجي

إن معارضي فكرة الإلزام بتغيير المراجع الخارجي لا يرون في ذلك أدلة كافية وملائمة على أنها سوف تؤدي إلى تحسين موضوعيته واستقلاله، بل على العكس من ذلك فقد يؤدي تغيير المراجع الخارجي إلى فساد استقلاله وموضوعيته أكثر من تعزيزها، إن حاجة المراجع الخارجي للاحتفاظ بعميل المراجعة الجديد لفترة كافية لتغطية خسارته في الأعوام الأولى للمراجعة ربما يفسد استقلاله وحياده وموضوعيته في تلك السنوات الأولى من علاقته بعميل المراجعة، فالتهديد بالعزل الذي قد يتعرض له المراجع في السنوات الأولى للارتباط بعميله قد يشجعه على أن يكون تقريره محايياً للوضع المالي للعميل بهدف استمرار العلاقة والحصول على الأتعاب العادلة من عميل المراجعة مستقبلاً¹.

وفي العام 1992 أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين* (AICPA) بياناً بالموقف اتجاه الإلزام بتغيير شركات المراجعة أوضح فيه أن الإلزام بتغيير شركات المراجعة لا يحقق جودة المراجعة ولا يزيد من ثقة المستثمرين تجاه موضوعية المراجعة².

كما دعم هذا الرأي دراسة الرفاعي إبراهيم مبارك حيث ذكر أن سياسية التغيير الإلزامي للمراجعين التي تتبناها المنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية لم تقضي على احتكار بعض المكاتب لسوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة³.

وفي هذا الحال إنتهت إحدى الدراسات التي تناولت اختبار فرضية أن طول أمد العلاقة بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة قد تفسد موضوعيته واستقلاله إلى أن الإلزام بتغيير المراجعين ربما يفسد ويضر بموضوعيتهم واستقلالهم وذلك اعتماداً على النتائج التالية⁴:

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص768.

* (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants

² عبد الله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره، ص30.

³ الرفاعي إبراهيم مبارك، التغيير الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد72، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر، 2009، ص522.

⁴ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص768.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

1- تواطؤ المراجع الخارجي مع إدارة عميل المراجعة ربما ينشأ في المدى القصير وليس بالضرورة أن يكون بسبب طول أمد العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله، ومن ثم فإن الإلزام بتغيير المراجع بعد كل فترة محددة من الزمن لن يزيل هذا الخطر.

2- طول أمد علاقة المراجع الخارجي بعميل المراجعة تزيد من احتمال اكتشافه لأي مخالفة يقوم بها عميله.

3- الإلزام بتغيير المراجع الخارجي يقلل الحافز الاقتصادي الذي ينتج من الشهرة والسمعة اللتان تشجعانه على أن يكون موضوعيًا ومستقلًا.

ثالثًا: أثر طول أمد العلاقة التعاقدية بين المراجع الخارجي وعميله على جودة المراجعة

لا شك أن طول مدة تولي المراجع عملية المراجعة بالشركة سوف يكون له تأثير على استقلال المراجع، إما أن يكون تأثيراً سلبياً أو إيجابياً ولم تحسم هذه القضية بعد بصورة جازمة، هل طول مدة تولي المراجع عملية المراجعة بالشركة تدعم الاستقلال أم تهدده؟

فقد توصل البعض إلى أن زيادة مدة تولي المراجع لعملية المراجعة بالشركة يتبعها الحصول على شبه ريع محدد من العميل، مما يؤدي إلى ارتباط المصلحة المالية للمراجع بالشركة، كما قد يؤدي إلى زيادة الثقة في العميل، وفقد المدى الصحيح من الشك المهني اللازم لأداء مهمة المراجعة وهذا كفيل بالشك في استقلال المراجع ومن ثم حدوث فجوة التوقعات¹.

وهكذا يرى من يؤيد ضرورة تغيير المراجع الخارجي، أن طول فترة علاقة المراجع بعميله تسهم في زيادة إدارة الأرباح من قبل إدارة العميل كما تسهم في توجه المراجع نحو إصدار رأي نظيف بغض النظر عن جودة عملية المراجعة²، كما أن طول هذه العلاقة تجعل المراجع يؤدي عمله بتراخي وعدم اكتشافه للأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وأن الإلزام بتغيير المراجع هو ما يتغلب على ذلك حيث يعزز من فاعلية وجودة عملية المراجعة.

وأما وجهة النظر الثانية ترى أن الاستمرار طويل الأجل في مراجعة عميل معين، يؤدي إلى فهم ومعرفة أكثر بشركة العميل نتيجة لتكرار المراجعة، مما قد يساعد على زيادة كفاءة تنفيذ المراجعة وتخفيض تكلفتها. وقد يترتب على ذلك تأثير إيجابي فيما يتعلق باستقلال المراجع نظراً لزيادة اعتماد العميل عليه وبالتالي تزداد قدرة

¹ إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر دراسة ميدانية، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة، جامعة بنها، مصر، 2011، ص 52.

² صبري ماهر مشتهى، مرجع سبق ذكره، ص 231.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

المراجع على مقاومة أي ضغط من جانبه، كما أن ذلك قد يؤدي إلى تخفيض التناوب الوظيفي لمراجعي الشركة المراجعة، وبالتالي عدم إرهاق شركة العميل بهذا الصدد¹.

مما سبق يتبين أن هناك من يؤيد أن طول علاقة المراجع بالعميل تؤدي إلى فشل عملية المراجعة، وهناك من يتعارض مع هذا القول بأن زيادة الخبرة الناتجة من طول أمد العلاقة التعاقدية تزيد من القدرة على اكتشاف الأخطاء وتعزز جودة عملية المراجعة، كما أن معارضي التغيير الإلزامي يعتمدون على أن التغيير الإلزامي يؤثر على عامل الخبرة المكتسبة مع طول المدة وبالتالي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي، بينما أعتمد مؤيدو التغيير الإلزامي في تأييدهم على ضرورة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لما في ذلك ضمناً لاستقلال المراجع الخارجي والتي قد تتأثر بتولد علاقات شخصية مع العميل كلما طالت مدة التعاقد.

المطلب الرابع: تكاليف تغيير مراجع الحسابات الخارجي

إن كثرة تعاقب مراجعي الحسابات يثير التساؤلات والشكوك حول سياسة الإدارة تجاه المراجعين مما يدفع البحث عن الأسباب الكامنة وراء تغيير مراجع الحسابات والعمل على الحد من آثار هذه الأسباب على **استقلال** وحياد المراجع، كما أن اتخاذ قرار تغيير المراجع في الشركات المساهمة في الواقع العملي ليس بالأمر السهل حيث يتوجب على إدارة الشركة أن تقارن بين المنافع التي ستجنيها من وراء هذا التغيير وبين التكاليف التي ستكبدها نتيجة لهذا التغيير، فالتكاليف المرتبطة بقرار التغيير ليست بالقليلة في معظم الحالات.

أولاً: التكاليف المرتبطة بتغيير المراجع

وتتمثل في التكاليف المرتبطة بالجوانب التالية²:

1- **الفائدة الاقتصادية:** وهي الفائدة التي ستحققها الشركة من خلال استمرار المراجع الخارجي في عمله وتتمثل

في التكاليف الابتدائية اللازمة للبدء في عملية المراجعة الجديدة من قبل المراجع الجديد والذي سيضطر إلى القيام بعملية المراجعة من بدايتها وخاصة فيما يتعلق بالميزانية الافتتاحية والتخطيط لعملية المراجعة، وعليه فإن بقاء المراجع القديم سيوفر على الشركة هذه التكاليف.

2- **تكاليف الإجراءات:** وتشمل التكاليف المرتبطة بالبحث عن المراجع الجديد وتكاليف الإفصاح عن العوامل

والملازمات المحيطة بعملية تغيير المراجع الخارجي، فإذا ما قامت الإدارة بتغيير المراجع بعد استلامها لتقرير متحفظ أو بعد خلافاتها معه على أحد المبادئ المحاسبية العامة، فإن ذلك يجعلها تواجه مشكلة في البحث

¹ آية جار الله نعمان الخزندار، مرجع سبق ذكره، ص27.

² هاشم حسن حسين، مرجع سبق ذكره، ص13.

عن مراجع جديد لديه القابلية للتعامل معها بتحفظ أقل وخاصة في ظل تمسك المراجعين بقواعد السلوك المهني وتعتمد هذه التكاليف بصورة أساسية على أهمية العوامل الكافية وراء عملية التغيير.

3- تكاليف الإفصاح عن التغيير: وترتبط هذه التكاليف بالمتطلبات الثانوية للأنظمة والتعليمات التي تتطلب الإفصاح عن عوامل وأسباب تغيير المراجع، فالقانون الانجليزي على سبيل المثال ألزم الشركات بتقديم مذكرة لمراقب الشركات باقتراح التغيير والأسباب الداعية له والذي بدوره سيفرض تكاليف إدارية إضافية على الشركات التي لا تقتنع بأسباب تغيير مراجعيها بالإضافة إلى التكاليف الإضافية التي ستكبدتها الشركة من انعقاد الهيئة العامة للمساهمين والتي تستطيع الشركة توفيرها إذا ما أبقى على التعامل مع نفس المراجع. كما يمكن أن نميز بين نوعين من التكاليف التي من شأنها أن تؤثر سلباً على تكرار تغيير المراجع¹:

1- التكاليف الصريحة: وهي التكاليف التي يمكن تقديرها حسابياً عند تطبيق قاعدة التغيير من خلال تكلفة المراجعة والأتعاب، وتعتبر هذه التكاليف في حقيقة الأمر بمثابة خسارة لأنواع معينة من الأصول التي تكون ذات أهمية كبيرة في عملية المراجعة، وهي تلك التكاليف المحددة بالعلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل فقط إذا ما استمرت تلك العلاقة، وأكثر المظاهر الملموسة لهذه الخسارة هي تكلفة المراجعة الأولية التي يجب أن يتحملها العميل عندما يبدأ المراجع عمله، وتقسم التكاليف الصريحة بدورها إلى:

أ- التكاليف الأولية: وهي التكاليف التي تولد مبدئياً مع بداية عملية المراجعة بسبب ضرورة فهم واستيعاب الإجراءات والمبادئ المحاسبية للعميل وفحص حسابات الميزانية، بالإضافة إلى الخطوات التقنية التي يجب على المراجع أن يؤديها بصورة صحيحة والمقصود بها فهم حسابات العميل، استمرارية الإجراءات، فحص الحسابات التاريخية، مراقبة المخزون، فحص وضع الضرائب وخلق أوراق عمل دائمة.

ب- من وجهة نظر العميل: تغيير المراجع الحالي وتعيين مراجع جديد سوف يكلف تكاليف صريحة إذ يجب عليه أن يوفر له سهولة الوصول إلى مصادر المعلومات بالإضافة إلى الاتفاق على الأتعاب وشروط التعاقد، ويتوجب أن يكون ملائماً وجيداً للمهمة التي سيقوم بها ويتطلب تعيينه انتخاباً من مجلس إدارة الشركة، بالإضافة إلى ما سبق في السنة الأولى للمراجعة قد يعاني المراجع من بعض التضاربات المالية خاصة إذا لم يكن لدى العميل نظام رقابة داخلي فعال.

¹ نسرين محمد منصور، مرجع سبق ذكره، ص 54، 55.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

2- التكاليف الضمنية: هناك ثلاثة أنواع من التكاليف الضمنية:

أ- أهم نوع يظهر بسبب تغيير المراجع هو خسارة أنواع محددة من الأصول التي ليس لها علاقة بنشاطات المراجعة الأولية (المعلومات السرية، الثقة، خلافات الرضا بينهما، المعرفة للصناعة، زيادة تكلفة المنتج للوحدة لاستخدام مصادر محددة، خسارة الوقت....)

ب- على نقيض التغيير الطوعي فإن تطبيق قانون التغيير الإلزامي يخلق تكلفة غير مباشرة في توفير الأمن والأمان للعميل.

ت- يتضمن تغيير المراجع تكلفة فرصة بديلة - mismatch is an opportunity cost -

يواجه مراجع الحسابات مشكلة حقيقية في الحفاظ على السمعة الجيدة له، إضافة إلى التكلفة العالية التي سيتحملها كل من المراجع والعميل، وعملياً فقد وجد GAO* بأن تكلفة المراجعة التي تقدر بـ 17% من إجمالي أتعاب تكون في السنة الأولى.

وبشكل عام بينت الدراسات السابقة أجريت مع شركاء شركات المراجعة بأن عملية المراجعة ليست فعالة تماماً في أول عامين من العمل، كما أنها لا تكون فعالة في السنة الأخيرة، وعليه فإن العميل سوف يتحمل تكلفة إضافية بسبب اختلافات قد تحدث في تكنولوجيا المعلومات ونظم معالجة أخرى، وموظفي العميل وخصائص حوكمة الشركات وخصوصاً قوة وخبرة فريق المراجعة، والوقت الذي يستغرقه لكسب ثقة العميل في مستويات الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ورأى عدد من شركات المراجعة خاصة بعد SOX أن زيادة التكاليف بسبب عدم الكفاءة المتأصلة وتكاليف الانتقال والوقت قد تكلف العميل وقتاً أطول لإطفاء هذه التكاليف المتزايدة، ولكن قد يكون يستحق هذه التكلفة وذلك لظهور الاستقلال المتزايد¹.

وهكذا يترتب على تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع ارتفاع التكاليف الأولية لعملية المراجعة، نتيجة ارتفاع الجهد المبذول في تخطيط عملية المراجعة في حالة التعاقدات الجديدة، بهدف إكتساب المعرفة المرتبطة بالشركة محل المراجعة، ومن ثم يؤدي ذلك إلى ارتفاع عدد ساعات التعاقد المخططة، في مقابل انخفاض هذه الساعات في الأجل الطويل².

المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية (GAO) Government Accountability Office *

¹ المرجع نفسه، ص 55.

² محمود رجب يس غنيم، مرجع سبق ذكره، ص 23.

ثانياً: تكاليف تغيير المراجع المرتبطة بأتعابه

تعرف أتعاب المراجع بأنها المبالغ أو الأجور التي يتقاضاها المراجع نظير قيامه بعملية المراجعة لحسابات شركة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين الشركة محل الفحص وبين المراجع وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدین.

ويتطلب القيام بعملية المراجعة بذل جهد ووقت من قبل المراجع وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف إنجاز هذه الخدمة بكل جزئياتها من فحص ومخاطرة والتقرير عنها، ولا شك أن هذه التكاليف تدخل في شكل سعر خدمة المراجعة في سوق خدمات المراجعة مثلها مثل بقية السلع والخدمات في السوق، ولذا يمكن القول بأن خدمة المراجعة تمثل سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعاب عمليات المراجعة مصدر الإيراد الأساسي لمكاتب المراجعة بل وسبباً لوجود هذه المكاتب، وعليه أصبحت أتعاب المراجعة الهدف الذي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقه بغية الوصول إلى أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تمثل أتعاب المراجعة عبئاً مالياً على الشركات الخاضعة للمراجعة، تتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد¹.

إن موضوع أتعاب مراجع الحسابات الخارجي ذو أهمية بالغة في عملية تقدير تكاليف عملية المراجعة خاصة أن هذه الأتعاب تختلف من مراجع لآخر تبعاً لمتطلبات معينة كالوقت والكفاءة، وفي ظل غياب سلم أتعاب متعارف عليه مما يُصعب تبيين الجهود المبذولة من قبل المراجعين ويجعل مقاييس الأتعاب غير واضحة.

¹ نسرین محمد منصور، مرجع سبق ذكره، ص56.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة وخصوصية الدراسة الحالية

بعد استقراء ما توفر من الدراسات السابقة والمتمثلة في رسائل جامعية وبحوث حول موضوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على دعم موضوعية واستقلال عملية المراجعة، ومن ثم الإرتقاء بجودة المراجعة، لاحظنا قلت الدراسات العربية في هذا الصدد خاصة منها في الجزائر، في الحين أن هذا الموضوع لقي إقبال كبير من قبل الباحثين الأجانب لما يكتسبه من أهمية بالغة منذ عقود من الزمن، فتعددت وتنوعت الدراسات الأجنبية، وفيما يلي سنورد هذه الدراسات وفقا لتسلسلها الزمني التصاعدي.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

تناولت هذه الدراسات هذا الموضوع حديثا بعد انهيار شركة إنرون عام 2001 نذكر أهمها:

أولا: دراسة (يوسف محمود جربوع، 2007) بعنوان: "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين"¹.

هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته مكونة من ثلاث أجزاء اعتمادا على الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، بلغ عددها (86) استبانته، وبلغت الردود (68) استبانته صالحة للتحليل، وهي تمثل نسبة مئوية قدرها (80 %).

ولقد بينت نتائج الدراسة أن موضوع استقلال وحياد المراجع الخارجي وموضوعيته يعتبر من الأمور الهامة التي يجب على المنظمات المهنية والأكاديمية في الجامعات الاهتمام بها، وأن فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي، وأن طول الفترة التعاقدية بين المراجع وعميلة سوف تنقص من موضوعيته واستقلاله، وكذلك من العوامل التي تفقد المراجع الخارجي حياده هي عدم ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة، وفي هذه الحالة يصبح ذو نظرة غير متجددة.

من أهم التوصيات التي قدمها الباحث هي ضرورة أن يمارس المراجع الخارجي الشك المهني عند مراجعة حسابات عميله ويتطلب ذلك استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها، وضرورة التزام الشركات المساهمة في قطاع غزة بتغيير مراجعيها بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

وذلك بهدف الابتعاد بخدمات المراجعة عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المراجع إلى تخفيض أتعابه مما قد ينعكس سلباً على جودة عملية المراجعة.

ثانياً: دراسة (آية جار الله نعمان الخزندار، 2008): بعنوان "مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله"¹.

تهدف الدراسة إلى توضيح مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته مكونة من (6) أجزاء، اعتماداً على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، وزعت على المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة وعددها (186) استبانته، وبلغت الردود (141) أي نسبة إرجاع (76%).

ولقد بينت نتائج الدراسة أنه توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على **تخصيص** المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل وبين جودة المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، كما توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على جودة وتكلفة وأتعاب عملية المراجعة وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله.

ومن أهم التوصيات التي قدمتها الباحثة هي التزام الشركات في قطاع غزة بتغيير مراجعيها بعد مرور فترة زمنية محددة بخمس سنوات كحد أقصى، وذلك من أجل الابتعاد بخدمات المراجعة عن سوق المنافسة التي قد يضطر معها المراجع على انخفاض أتعابه بدرجة غير معقولة للحصول على عملاء جدد، وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة عملية المراجعة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية.

ثالثاً: دراسة (عبد السلام سليمان الأهل، 2008): بعنوان العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية - ميدانية -"².

تهدف الدراسة إلى توضيح أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إعداد قائمة استقصاء، وزعت على الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية وهم المراجعين، المدراء، الماليين، موظفي الائتمان في البنوك العامة بالجمهورية اليمنية، وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة، ولقد بينت نتائج الدراسة أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة توافق على أن

¹ آية جار الله نعمان الخزندار، مرجع سبق ذكره.

² عبد السلام سليمان قاسم الأهل، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة، وكانت خبرة فريق عمل المراجعة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

ومن أهم التوصيات التي قدمها الباحث هي سرعة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة المراجعة خاصة بالجمهورية اليمنية نظرا لأهميتها في تحقيق جودة المراجعة، والعمل على توعية بأهميتها وجعلها المعيار الأول عند اختيار المراجعين، بالإضافة إلى إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها ساعات معينة من التعليم المهني المستمر، والتزام الشركات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة لما حققته من فوائد في العديد من الدول.

رابعا: دراسة (الرفاعي إبراهيم مبارك، 2009) بعنوان: "التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"¹.

تناول البحث دراسة تأثير طول المدة التعامل بين المراجع والشركة التي يراجع حساباتها على جودة عملية المراجعة، استخدم الباحث جودة رقم الأرباح كمؤشر على جودة عملية المراجعة، كما استخدم القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر كمتغير تابع يعبر عن جودة عملية المراجعة، أما المتغيرات المستقلة فتمثلت في أربع متغيرات هي: طول فترة التعامل بين المراجع والشركة، وحجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة محل المراجعة، و الحالة المالية للشركة محل المراجعة. تشمل عينة الدراسة على الشركات المسجلة بالسوق ولها تقارير مالية متوفرة على الموقع الرسمي للسوق السعودية عن الفترة من عام 2001 إلى 2009، ولإجراء التحليل الإحصائي تم استخدام برنامج SPSS. وقد خلصت النتائج التحليل الإحصائي إلى انه لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعامل بين المراجع والشركة. كما توصلت الدراسة إلى نتائج أخرى هي: (74%) تقريبا من خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية تتركز في (7) مكاتب فقط تمثل (18%) من عدد مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة، (18%) تقريبا من خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية تتركز في مكتب واحد، وتسيطر المكاتب الأربعة الكبرى على (46%) من سوق خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية، وهذا ما يؤكد أن سياسية التغيير الإلزامي للمراجعين التي تتبناها المنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية لم تقضي على احتكار بعض المكاتب لسوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة.

¹ الرفاعي إبراهيم مبارك، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

أوصى الباحث بإجراء المزيد من البحوث على العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة في المملكة العربية السعودية، كما يوصي بإجراء بحوث على أساليب كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة السعودية، وإجراء بحوث مماثلة على تأثير سياسة التغيير الإلزامي للمرجعين على احتكار مهنة المحاسبة والمراجعة.

خامسا:دراسة (محمد علي جبران، 2010) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"¹.

تهدف الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن ولتحقيق أهداف الدراسة توصل إلى صياغة بعض الفرضيات، وقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقام بتصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة، والذي يتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية. ولقد بينت النتائج الدراسة أنه يوجد تأثير إيجابي كبير على جودة مراجعة الحسابات وبين كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل. ولقد أظهرت أيضا بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعا للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات.

ومن أهم التوصيات التي قدمها الباحث الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العلمية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة، مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، ومحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها. كما يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعاب مراجعي الحسابات، مع فرض نظاما مناسباً وعلمياً في تحديد تلك الأتعاب، كما أوصى الباحث الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في الجمهورية اليمنية تبني المعايير المحاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة.

سادسا:دراسة (خالد بن ناصر الخاطر وصفاء هادي، 2010) بعنوان: "تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة القطرية"².

¹ محمد علي جبران، مرجع سبق ذكره.

² خالد بن ناصر الخاطر وصفاء هادي، تغيير مدقق الخارجي في الشركات المساهمة القطرية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 72، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر،

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

يهدف هذا البحث إلى التعرف على العوامل التي تؤدي إلى تغيير مراجع الحسابات الخارجي في دولة قطر من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين، وما إذا كانت هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية في وجهات نظرهم، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم توزيع استبيان على (82) مراجع حسابات في جميع مكاتب المحاسبة في دولة قطر استرجع منها (62) استبانة صالحة حيث بلغت نسبة الاستجابة (76%). وقد تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار كروسكال والس.

وكانت أهم نتائج الدراسة أن أبرز العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة المؤثرة على تغيير المراجع الحسابات الخارجي تتمثل في عدم رضا الإدارة الحالية على جودة أداء المراجعين، ورغبة الشركات المساهمة في استخدام مكاتب ذات سمعة وشهرة عالمية، ومن العوامل ذات الصلة بالمراجع ومكتب المحاسبة المؤثرة على تغيير مراجع الحسابات الخارجي تتمثل في سمعة وتصرف المراجعين والعاملين غير المرن، وانخفاض مستوى المؤهلات والخبرة لدى العاملين في مكاتب المحاسبة.

أما توصيات الباحث فتتمثل في ضرورة تطوير التعليم المحاسبي من خلال قيام أقسام المحاسبة بالجامعات القطرية بتطوير خططها الدراسية، وضرورة تعديل التشريعات والقوانين ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بما يضمن حماية المراجع والمحافظة على حياده واستقلاله، وإدخال مواد جديدة في التشريعات القطرية لمنع تغييره جزافاً، وفي حالة التغيير يجب على الشركات بيان أسباب تغيير المراجع ومناقشة هذه الأسباب.

سابعا: دراسة (فهيم سلطان محمد الحاج، 2012) بعنوان "آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات المراجعة في الشركات المساهمة السودانية"¹.

تناولت الدراسة مشكلة وجود فجوة التوقعات في المراجعة بين مراجعي الحسابات الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة السودانية، وهدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم حوكمة الشركات ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق تلك الفجوة. تم إتباع كلا من المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي لغرض جمع البيانات ميدانياً تم إعداد وتوزيع استبانة للفئة المستهدفة من المراجعين والشركات المساهمة وخضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

¹ فهيم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 01، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، يوليو 2012.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

وتوصلت الدراسة إلى أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وتأهيل وتدريب العاملين فيها والتزام إدارة الشركة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة واستقلال مراجع الحسابات في الشركة ساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

وأوصت الدراسة بنشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة الاستقلال التام في جميع الشركات العامة المساهمة، وأن يتم تعيين وعزل مراجع الحسابات الخارجي من قبل الجمعية العمومية للمساهمون والاستعانة بجهات إشرافية خارجية، وكذا ضرورة تعديل وتحديث القوانين و التشريعات المحلية لتلبية متطلبات مبادئ و معايير الحوكمة.

ثامنا: دراسة(صبري ماهر مشتهى 2014) بعنوان "تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"¹.

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير معدل تغيير المراجع على جودة المراجعة الخارجية في شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين وتحليل أثر هذه العلاقة على رأي مراجع الحسابات الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة قدرت العلاقة من خلال اختبار *logistic Regression*، حيث أن بيانات الدراسة عبارة عن *Pooled Data Regression*، وهي عبارة عن بيانات مقطعية لـ (38) شركة، خلال سلسلة زمنية ممتدة من عام 2006 حتى العام 2011، كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية الملائمة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين معدل تغيير المراجع وجودة المراجعة الخارجية في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين، بمعنى أن طول الفترة التعاقدية بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات، كما تبين أيضا أن طول الفترة التعاقدية للمراجع الخارجي مع الشركة محل المراجعة تسهم في توجه المراجع نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف) بغض النظر عن جودة عملية المراجعة، باعتبار أن تقارير المراجع مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة الخدمة المقدمة، وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على إصدار تشريعات ملزمة من قبل هيئة سوق رأس المال تلزم بها الشركات المساهمة العامة المدرجة على التغيير الإجباري للمراجع الخارجي كل فترة زمنية معينة، لما لذلك من أثر على تحسين استقلاليته وجودة الخدمات المؤداة.

¹ صبري ماهر مشتهى، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

تاسعا:دراسة (أحمد حابي، 2015/2014) بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر"¹.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين و مراجعي الحسابات في الجزائر، وتحديد العوامل الأكثر أهمية، والخروج بنتائج ومقترحات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجزائر، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي لغرض جمع البيانات ميدانيا حيث تم إعداد وتوزيع استبيان للفئة المستهدفة من الخبراء ومراجع الحسابات وخضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

ولقد بينت نتائج الدراسة أن استقلالية المراجع الخارجي من العوامل التي لها تأثير كبير على جودة المراجعة الخارجية، حيث تعتبر استقلالية المراجع الخارجي بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجع بصفة عامة، وبالتالي أصبحت حاجة ماسة لتدعيمها و الحفاظ عليها.

ومن أهم التوصيات التي قدمها الباحث أنه يجب على المراجع الخارجي المحافظة على استقلالية التامة، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي تمنع من التأثير عليها، كما اقترح ضرورة إدخال موضوع جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها ضمن المناهج الدراسية للتعليم العالي لأقسام المحاسبة والمراجعة والعلوم المالية في الجامعات الجزائرية لتكوين الخريجين من هذه الأقسام وإدراكهم بأهمية وضمان مساهمتهم الفاعلة في تطبيقه في مكاتب المراجعة مستقبلا.

عاشرا:دراسة (عبد الله ممتاز محمود، 2015) بعنوان "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين"².

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي وكذا قياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر إدارات الشركات من جهة والمراجعين من جهة أخرى، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وفي هذا الصدد تم توزيع (81) استبانة على عينة المراجعين حيث تم تحليل (69) استبانة أي ما نسبته (85%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، كما تم توزيع (40) استبانة على إدارات الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين استرد منها (32) استبانة أي (80%) من إجمالي الاستبانات الموزعة.

¹ أحمد حابي، مرجع سبق ذكره.

² عبد الله ممتاز محمود، مرجع سبق ذكره.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة هي أكثر العوامل تأثير في التغيير المراجع الخارجي وخاصة ما يرتبط بجودة مكتب المراجعة، فيما كانت أقل العوامل تأثير في تغيير المراجع هي العوامل المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية، وأنه توجد فروق جوهرية بين آراء إدارات الشركات المساهمة من جهة وبين المراجعين من جهة أخرى حول الأهمية النسبية لجميع العوامل المرتبطة بتغيير المراجع الخارجي فيما عدا العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة التي كان هناك اتفاق فئتي عينة الدراسة حول أهميتها.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة توفير الحماية القانونية للمراجع الخارجي حتى يحافظ على حياده واستقلاله، وإلزام جميع الشركات المساهمة في فلسطين بإنشاء لجان للمراجعة تضم أعضاء من خارج الشركة، وضرورة الإفصاح عن الأسباب والعوامل التي أدت إلى تغيير المراجع الخارجي من خلال تعبئة نموذج نمطي يتم الإفصاح فيه عن أية خلافات مع المراجع القديم وتقديمه لهيئة مستقلة، والإعلان عنه في إحدى الصحف المحلية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

تعد هذه الدراسات الأسبق في تناول هذا الموضوع نذكر بعضها:

أولاً: دراسة (R.A.Shockey, 1981) بعنوان: "Perception of Auditors Independence an Empirical Analysis"¹

"تصور استقلالية مراجعي الحسابات تحليل تجريبي" هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير بعض المتغيرات من وجهة نظر كل من المراجعين ومستخدمي المعلومات المحاسبية على استقلال مراجع الحسابات، والمتغيرات هي درجة المنافسة في سوق المراجعة، تقدم المراجع لخدمات استشارية لعميل المراجعة، حجم مكتب المراجعة، فترة الارتباط بين المراجع و العميل، تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد أثر العوامل السابقة من وجهة نظر كل من المراجعين ومستخدمي المعلومات على استقلال مراجع الحسابات، استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن مكاتب المراجعة التي تعمل في ظل منافسة مرتفعة في سوق المراجعة و كذلك التي تقدم خدمات استشارية لعميل المراجعة، ومكاتب المراجعة الصغيرة تكون عرضة لفقد استقلالهم، أما بالنسبة لطول مدة الارتباط الزمني بين المراجع وعميله فأشارت النتائج على تأثيرها السلبي على

¹ R.A. Shockley, Perception of Auditors Independence an Empirical Analysis,(The Accounting Review, Vol.56,No.4, 1981).

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

استقلال المراجع كونها تؤدي إلى التقليل من إجراءات المراجعة، وبالتالي عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، وأوصت الدراسة بضرورة محافظة المراجع على استقلاله وموضوعيته.

ثانيا: دراسة (Kunitake Walter, 1983) بعنوان: "Auditor changes by Audit Committees and Outside Directors"¹.

"تغيير المراجع الخارجي عن طريق لجان المراجعة والمدراء الخارجيين" لقد بينت الدراسة في العقد الأخير (1970-1980) مدى مسؤولية وتحكم الإدارة في أعمال الشركات المساهمة قد أضاف إليها ضرورة الإفصاح لكافة الأطراف عن السياسات غير القانونية والدفعات غير العادية التي تتدفق إلى المسؤولين الأجانب للحصول على عقود لمشاريع اقتصادية هامة في قيمتها.

وتمثلت مشكلة الدراسة في مدى قيام لجان المراجعة والمدراء الخارجيين بمراقبة تصرفات إدارات الشركات المساهمة بفاعلية، وهدفت الدراسة إلى تحديد فيما إذا قامت لجان المراجعة بتغيير المراجعين في فترات قصيرة من الزمن للتحقق من استقلالهم وفيما إذا قام المدراء الخارجيين بتغيير المراجعين سواء شركات المراجعة الكبيرة بجانب شركات المراجعة الصغيرة وخلال الأعوام (1965-1978) أظهرت النتائج بأن المدراء الخارجيين ليس لديهم ميل لتغيير شركات المراجعة الصغيرة، كما أن الشركات التي لديها لجان مراجعة لا تغير مراجعيها زيادة أو اقل من ذلك عن الشركات التي لا توجد بها لجان مراجعة.

ثالثا: دراسة (Kemp.et.al, 1983) بعنوان: "Bank Credibility is the Need to Rotate Auditors"².

"مصدقية البنك تتمثل في الحاجة إلى تغيير المراجعين الخارجيين" لقد بينت الدراسة ثقة الجمهور تجاه البنك تنشأ بصفة أساسية عن أسباب عديدة والتي من أهمها تغيير المراجع الخارجي كل فترة زمنية محددة، وأن دور المراجع هو تقديم الحقائق المالية التي تهم إدارة الشركة، والمساهمين والمودعين، تمثلت مشكلة الدراسة في أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي كان سببه النقص في استقلال المراجعين وحيادهم وموضوعيتهم، ونقص في جودة الإجراءات التي تم إعدادها لاكتشاف الأخطاء على مرور الوقت طول مدة عمل المراجع الخارجي.

¹ Kunitake Walter, **Auditor Changes by Audit Committees and Outside Directors** (Business and Economic Review, Vol. 14 , No. 3, 1983).

² Kemp, Robert S., Reckers, Jr, Philip, M. J. and Arrington, C.E, **Bank Credibility is the Need to Rotate Auditors**, (Journal of Retail Banking, Vol. 5, No. 1, 1983).

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي أن المراجعة تنخفض إلى أدنى حد ممكن عندما يكون لدى المراجع الخارجي خبرة طويلة بالعمليات التشغيلية لعميل المراجعة، ويوصي الباحث بضرورة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

رابعاً: دراسة (Walker et al, 2001) بعنوان: "Mandatory auditor rotation Arguments and current evidence"¹.

"التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الحجج والأدلة الحالية" هدفت الدراسة للتوصل إلى دليل تجريبي يربط طول مدة ارتباط المراجع مع العميل وفشل عملية المراجعة، لهذا الغرض تم استخدام عينة من (110) شركة في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تم دراسة العلاقة بين الحالات الفشل خلال (10) سنوات وعلاقتها بمدة خدمة المراجع في الشركات التي فشلت أثناء الفترة (1980-1991)، حيث تم احتساب عدد مرات الفشل التي تعرضت إليه الشركة إلى عدد مرات المراجعة لكل عينة لفهم أفضل لمدى الخطورة ومعدل فترة الفشل.

وأشارت النتائج أن معظم حالات الفشل تحدث خلال مدة الخدمة الطويلة الأمد ولكن أعلى نسب فشل حدثت أثناء مدة الخدمة القصيرة، زيادة على ذلك يزيد الخطر في مراحل مبكرة في علاقة المراجع مع عميله بعد ذلك تتناقص الخطورة، ونظراً لأن نسب الفشل في الارتباطات طويلة الأمد تكون منخفضة أوصى المؤلفون بعدم ضرورة التغيير الإلزامي للمراجع.

خامساً: دراسة (Stephen A.Zeff, 2003) بعنوان: "Du pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms"².

"السياسة المبكرة لشركة دو بونتس الأمريكية في تغيير شركات المراجعة" قام الباحث بدراسة تتبعية تحليلية لسياسة شركة دوبونتس الأمريكية في تغيير شركات المراجعة، وقد بينت الدراسة أن هذه الشركة قد دأبت باستمرار منذ عام 1911 على تغيير المراجعين لديها، واستمرار ذلك حتى عام 1954 اقتناعاً منها أن النتائج تكون أكثر جودة مع تغيير المراجع الخارجي سنوياً، بعد عام 1954 توقفت هذه الشركة عن سياسة التغيير الإجباري للمراجعين واستمرت بالعمل مع شركة Price water house cooper كمراجع خارجي والتي تميزت أعمالها بالانتشار والتعقيد، واضعة بذلك نهاية لسياسة التغيير التي كانت تتبعها ومؤكدة بأن جودة المراجعة تكون أفضل كلما طالت فترة التعاون مع المراجع.

¹ Walker, P.L., Lewis B.L. and Casterella J.R., **Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence**, Accounting Enquiries, Vol .10,No(2), pp 209-242 (2001).

² Zeff, S. A., **Du Pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms**, Journal of Accounting and Public Policy, Vol .22, pp 3-5 (2003).

سادسا:دراسة (Li and Wang, 2005) بعنوان:

"The Empirical Research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation"¹.

"البحوث التجريبية حول استقلالية المراجع والتغيير الإلزامي للمراجع" هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مدة خدمة المراجعة في التقرير السنوي، وبالتالي دراسة مدى تأثير مدة الخدمة المراجع على استقلال المراجع الذي يستعمل بيانات سوق الأسهم المالية الصينية، وقد تم اعتبار مدة خدمة المراجع متغير يؤثر على استقلال المراجع ورأي المراجع المتغير المعتمد، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى جودة خدمة المراجع تؤثر على استقلال المراجع بشكل خاص، وأن استقلال المراجع الذي مدة خدمته قصيرة أعلى من المراجع الذي مدة خدمته طويلة، وكذلك أوصى الباحثان بضرورة التغيير الإجباري للمراجع.

سابعا:دراسة (Sandra K. Gates, D. Jordan Lowe, Philip M.J. Reckers, 2007)

بعنوان: "Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation"²

"استعادة الثقة العامة في أسواق رأس المال من خلال تناوب المراجعين" هدفت الدراسة إلى الوقوف على أثر التغيير للمراجع وشريك مكتب المراجعة على ثقة العميل في نوعية البيانات المالية المراجعة، اتبع المؤلفون دراستان سلوكية منفصلتان تم إجراءهما مع المشاركين الذين يمثلوا رجال الأعمال والقانون من طلاب المحاسبة وطلاب القانون، في كل دراسة تم استخدام تحليل أحادي الاتجاه من التباين لدراسة وجهة النظر تبعا للموضوع، حيث استخدم التغيير الإلزامي للمراجع كمتغير مستقل، والمتغير التابع كان ردود المشاركين على الأسئلة بخصوص الأرباح الشركة، بالإضافة لم يُحملوا مسؤولية قراراتهم، ولم يكن أي حافز لردودهم.

أشارت النتائج إلى الثقة في التقارير المالية تتزايد مع تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع ولم تظهر نفس الزيادة في الثقة عند تغيير الشريك المراجع.

المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة موضوع التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي في بيئات مختلفة من أنحاء العالم منها العربية والأجنبية، ومن أجل بلوغ الأهداف المرجوة اعتمدت أغلب الدراسات الأسلوب الوصفي

¹ Li, B. and Wang P, **The Empirical Research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol 1, No(5), pp 72-80 (2005).

² Gates, S. K., Lowe, J. D, Reckers, P. M., **Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation**, Managerial Auditing Journal, Vol 22, No(1), pp 5-17(2007).

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

والتحليلي، حيث تم تصميم استبيان وتم توزيعه على أفراد عينة الدراسة، ومن أجل تحليل المعلومات المتحصل عليها استخدمت معظم الدراسات برنامج SPSS الإحصائي واختبارات الإحصائية المناسبة بغية الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم الموضوع.

أما فيما يتعلق بالنتائج المتوصل إليها فيمكن أن نقسمها إلى:

- **الدراسات المؤيدة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي:** معظم الدراسات أجمعت على الدور الإيجابي للتغيير الإلزامي في دعم استقلال وجودة عملية المراجعة، حيث توصلت دراسة (آية جار الله الخزندار، 2008) على أنه توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على جودة وتكلفة وأتعب عملية المراجعة وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله كما اتفق مع هذا الرأي كل من دراسة (يوسف محمود جربوع، 2007) ودراسة (صبري ماهر مشتهى، 2014)، كما خلصت دراسة (عبد الله ممتاز محمود، 2015) على أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة هي أكثر العوامل تأثير في التغيير المراجع الخارجي وخاصة ما يرتبط بجودة مكتب المراجعة، وأوصت الدراسة بضرورة توفير الحماية القانونية للمراجع الخارجي حتى يحافظ على حياده واستقلاله وهو ما توصلت إليه دراسة (خالد بن ناصر الخاطر وصفاء هادي، 2010)، كما برر (Kemp.et.al, 1983) (Li and Wang, 2005) أن طول مدة المراجعة يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة وأن استقلال المراجع الذي مدة خدمته قصيرة أعلى، فكلما طالت مدة العقد بين المراجع والعميل تولد عليها نظرة غير متجددة للمرجع مما يفقد عملية المراجعة أهم ميزة ألا وهي الشك المهني اللازم لأداء مهمة المراجعة.

- **الدراسات المعارضة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي:** وفي المقابل هناك دراسات توصلت إلى أنه لا ضرورة للتغيير الإلزامي للمرجع الخارجي ومنها دراسة (الرفاعي إبراهيم مبارك، 2009) والتي خلصت أن سياسية التغيير الإلزامي للمراجعين التي تتبناها المنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية لم تقضي على احتكار بعض المكاتب لسوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة أما (Stephen A.Zeff, 2003) فتوصل إلى أن طول علاقة المراجع التعاقدية مع عميله تجعله على معرفة بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وأنها تقلل من اعتماده على تقديرات عميله كما يترتب عن التغيير الإلزامي للمراجع زيادة في تكاليف وأتعب عملية المراجعة وإلغاء فائدة الخبرة الكبيرة التي اكتسبها المراجع من خلال فهم نظام العميل خلال فترة المراجعة الطويلة، وتوصلت دراسة (Walker et al, 2001) أن الخطر يزداد في مراحل مبكرة في علاقة

الفصل الأول: مهمة المراجعة جودتها وعلاقتها بالتغيير الإلزامي

المراجع مع عميله بعد ذلك تتناقص الخطورة، ونظرا لان نسب الفشل في الارتباطات طويلة الأمد تكون منخفضة أوصى المؤلفون بعدم ضرورة التغيير الإلزامي للمراجع.

مما سبق يمكن التوصل إلى أهم ما يميز هذه الدراسة كونها تُعنى بالبيئة الجزائرية حيث تنطرق إلى موضوع التغيير الإلزامي ومدى أثره على جودة عملية المراجعة، كما أننا لا نتفق مع من يؤيد التغيير الإلزامي بحجة أن طول فترة التعاقد تُضعف الشك المهني لدى المراجع وتفقد استقلاليتة، كما لا نؤيد الرفضون للفكرة بداعي أنها سترفع من التكاليف الأولية بشكل خاص لعملية المراجعة، فنحن نؤيد الإلزام بتغيير المراجع الخارجي عن طريق جهة مستقلة عن أطراف العلاقة (المراجع الخارجي وعميل المراجعة) ونقترح أن يتم تعيين المراجع عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وذلك لتحقيق الاستقلالية والتأثير بشكل ايجابي على أتعاب المراجعة دون اضطراب المراجع إلى خفض أتعابه إلى مستوى غير معقول للحصول على عملاء وهذا ما سيؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة، ويقف حائلا أمام تحقيق أهداف المراجعة والمتمثلة في حماية حقوق المساهمين وتطبيق المعايير الدولية للمراجعة ومن ثم الإعلام صادق لمستخدمي القوائم المالية، لذا تناولت الدراسة الحالية تأثير وجود فترة التهدئة في تغيير المراجع على استقلالية، ومدى إمكانية مساهمة التغيير الإلزامي في رفع مستوى جودة عملية مراجعة الحسابات، كما وركزت الدراسة الحالية على أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على كل من الأتعاب والتكاليف ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة اعتمدنا في سبيل ذلك على استبيان موجه إلى مراجعي الحسابات وأساتذة أكاديميين على مستوي ولاية الوادي .

خلاصة

لقد تطرقنا إلى مفهوم المراجعة حيث توصلنا على أنها ذلك الفحص أالانتقادي المنتظم لأدلة قرائن الإثبات لما تحتويه دفاتر وسجلات الشركة من بيانات في إطار المبادئ المحاسبية متعارف عليها بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية كما تعرضنا لأهدافها التقليدية والحديثة والتي تشمل مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء والفاعلية في الشركة تحت المراقبة ثم انتقلنا إلى المعايير الجزائرية للتدقيق والقانون 01-10 وما يتضمنه من أحكام حيث يعد مراجع حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

كما استعرضنا جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها، وتوصلنا في ضوء ذلك إلى أنه بالرغم من الأهمية الكبيرة التي أوليت لها إلا أنه لم يجد لها تعريف وضحا ومتفق عليه، وهذا راجع إلى أن المراجعة خدمة وبالتالي يصعب قياسها وتحديدها، وتعرضنا أيضا إلى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة و المتمثلة فيما يلي: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، عوامل مرتبطة بفريق المراجعة، العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة .

كما تطرقنا إلى مفهوم التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وكذا سياسة التغيير في عدد من الدول وعوامل تغيير المراجع الخارجي وكذا الآراء المؤيدة و المعارضة في هذا الصدد حيث لازال الجدل قائما إذ تستند كل فئة على مجموعة من الحجج مدعمة بدراسات واقعية، بالإضافة إلى هذا تعرضنا إلى تكاليف تغيير المراجع الخارجي والتي تشمل التكاليف المرتبطة بالبحث عن المراجع الجديد و تكاليف الإفصاح عن الملاحظات المحيطة بعملية تغيير المراجع الخارجي.

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من الإطار النظري للتغيير الإلزامي وأثره على الاستقلالية وجودة المراجعة وأتعب المراجع، فلا بد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية لذلك ارتأت الطالبات استقراء الجوانب الميدانية للموضوع من خلال توزيع استبيان بعد ما تم تحكيم من طرف أساتذة متخصصة في المحاسبة والمراجعة والإحصاء، وتهدف هذه الدراسة إلى اختيار جملة من الفرضيات التي تقوم عليها وقمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي statistical package for social science (spss) رقم 21، وفي ما يلي تم تقسيم الدراسة الميدانية إلى مبحثين متمثلة في:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية والتحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية والتحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والوقوف على دلالتها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها كما تم الحصول على بيانات والمعلومات الأولية عن طريق الاستبيان التي تم إعدادها لهذا الغرض مستعملين في ذلك برنامج spss.

المطلب الأول: متغيرات ومجتمع أداة الدراسة

أولاً: متغيرات الدراسة

بالاعتماد على الجانب النظري للموضوع وفرضيات الدراسة تتمثل هذه التغيرات في:

- المتغير الأول: تتمثل في التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي.
- المتغير الثاني: تتمثل في جودة المراجعة التي تؤثر في التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

ثانياً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي حسابات وخبراء المحاسبة باعتبارهم الطرف المستخدم والمنتج للقوائم المالية، وأساتذة متخصصة في المحاسبة والمراجعة والإحصاء.

ثالثاً: أداة الدراسة

استخدمت الباحثات في هذه الدراسة بيانات ثانوية متمثلة في الجانب النظري للدراسة التي تم الحصول عليها من الكتب والدراسات السابقة و المجلات وغيرها من المنشورات المتعلقة بالموضوع، أما البيانات الأولية فتتمثل الجانب الميداني للدراسة متمثلة في إجابات عن أسئلة الاستبيان.

1- تصميم أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كأحدى أدوات الدراسة، وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين:

القسم الأول: يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع على خمس فقرات هي التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات، حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين.

القسم الثاني: انقسمت إلى ثلاثة محاور و كل محور يضم مجموعة من الفقرات أنظر للملحق رقم (01):

المحور الأول: يبين أثر التغيير الإلزامي على إستقلالية مراجع الحسابات وتتكون من (06) فقرات.

المحور الثاني: يبين أثر التغيير الإلزامي على جودة مراجعة الحسابات وتتكون من (12) فقرة.

المحور الثالث: يبين أثر التغيير الإلزامي على تكاليف وأتاعاب المراجع الخارجي وتتكون من (06) فقرات.

وبغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقياس للإجابات باستخدام ليكارت خماسي الدرجات لقياس رأي الأفراد بخصوص الأسئلة التي تناولها الاستبيان يسهل عملية ترميز الإجابات وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

2- عرض أداة الدراسة

تم توزيع (60) استمارة على عينة الدراسة وكان عدد الردود (56) وعدد الاستمارات غير المستلمة (4) وبعد تفحص الاستبيانات تم استبعاد (3) استمارات لعدم جدية الإجابة، وعدم استيفاء الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة (53) استبان.

الجدول رقم (4): الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	فئة مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة		فئة أساتذة الجامعة		إجمالي العينة	
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
الاستمارات الموزعة	100%	49	100%	11	100%	60
الاستمارات الملغاة	6.12%	3	0%	0	5%	3
الاستمارات غير المستعملة	4.08%	2	18.18%	2	6.67%	4
الاستمارات الصالحة	89.79%	44	81.81%	9	88.33%	53

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات الاستبيان

رابعاً: اختبار سلامة الاستبيان

قامت الباحثات بتحكيم الاستبيان قبل توزيعه على مجموعة من المحكمين تألفت من أساتذة متخصصين في المحاسبة والمراجعة وقد طلبت الباحثات من المحكمين إبداء آرائهم ومقترحاتهم، حول مناسبة المحاور الرئيسية للاستبيان وكذلك مناسبة الفقرات لكل محور من محاور الاستبيان وبناء على ذلك تم تعديل بعض الأسئلة وحذف بعضها انسجاماً مع ملاحظات المحكمين كما تمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

الجدول رقم (5): قائمة محكمي الاستبيان

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة
1- بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر-ب-	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
2- فيصل مايدة	أستاذ محاضر-أ-	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
3- محمد الدينوري سالمي	أستاذ محاضر-أ-	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

المصدر: من إعداد الطالبات

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

بعدما تم حصر مجتمع الدراسة في مجموعة معينة قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة وأساتذة الجامعة وذلك بتوزيعها حسب كل من التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات، حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين باستخدام البرنامج التحليلي الإحصائي SPSS.

أولاً: تحليل التخصص العلمي

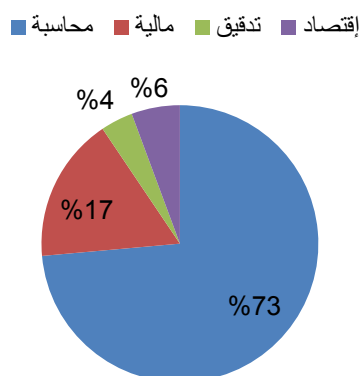
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي (أنظر للملحق رقم 02):

الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة الكلية	التكرار الكلي	فئة أساتذة الجامعة		فئة مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة		التخصص العلمي
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
73.58%	39	37.73%	6	62.26%	33	محاسبة
16.98%	9	22.22%	2	77.77%	7	مالية
3.77%	2	50%	1	50%	1	تدقيق
5.67%	3	0%	0	100%	3	اقتصاد
0%	0	0%	0	0%	0	تخصصات أخرى
100%	53	100%	9	100%	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات وفقاً لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج SPSS

الشكل رقم (4): تمثل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات وفقاً لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج SPSS

تحليل جدول التخصص العلمي

يتضح من خلال الجدول أن نسبة الغالبة على التخصص العلمي هي المحاسبة حيث بلغت 73.58 %، وذلك لأن قانون الجزائر كان يمنع اعتماد لفتح مكاتب مراجع حسابات وخبراء المحاسبة بعد نجاح في امتحان الخبراء تخصص محاسبة، أما تخصص المالية لذلك يأتي في الدرجة الثانية بنسبة 16.98% بينما تخصص الاقتصاد فكانت النسبة ضئيلة تقدر بـ 6% وكذلك التدقيق بنسبة 4%، وذلك يمنح اعتماد مراجع حسابات فقط، وذلك بسبب منع قانون ذلك إلا لتخصصات معينة في الاقتصاد.

ثانيا: تحليل خاصية المؤهل العلمي

يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي (أنظر للملحق رقم 03):

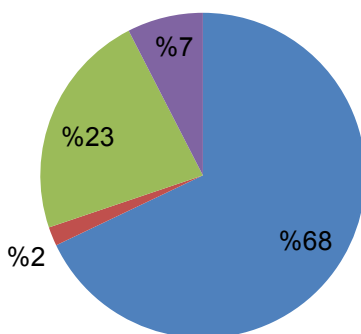
الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	فئة مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة		فئة أساتذة الجامعة		التكرار الكلي	النسبة الكلية
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
ليسانس	36	100%	0	0%	36	67.92
ماجستير	1	100%	0	0%	1	1.88
دكتوراه	4	33.33%	8	66.67%	12	22.64
ماستر	3	75%	1	25%	4	7.54
المجموع	44	83.01%	9	16.99%	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبات وفقا لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

الشكل رقم (5): تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

■ ليسانس ■ ماجستير ■ دكتوراه ■ ماستر



المصدر: من إعداد الطالبات وفقا لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

تحليل جدول المؤهل العلمي

يتضح من الجدول أن غالبية العينة لفئة مراجعي الحسابات تملك شهادة ليسانس بنسبة 67.92% وذلك لأن معظم من تحصل على شهادة أكثر اتجه إلى مجال التدريس في الجامعة وفضلها على مهنة مراجع حسابات وذلك بسبب منع القانون ازدواجية المهنة. بسبب حالة التنافي المنصوص عليها بالمادة 64 من قانون 01/10، وأيضا شهادة الماستر موجودة بنسبة قليلة وذلك لحدثة هذه الشهادة في الجزائر.

ثالثا: تحليل خاصية الوظيفة الحالية

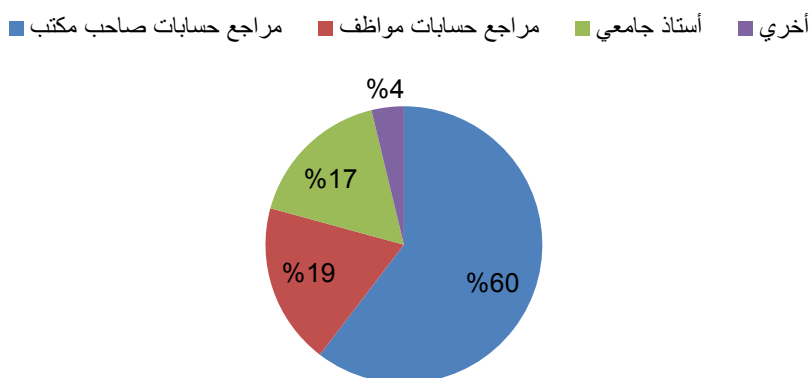
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة (أنظر للملحق رقم 04):

الجدول رقم (8) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

النسبة الكلية	التكرار الكلي	فئة أساتذة الجامعة		فئة مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة		الوظيفة الحالية
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
60.37%	32	0%	0	100%	32	مراجع حسابات صاحب مكتب مراجعة
18.86%	10	50%	5	50%	5	مراجع حسابات موظف لدى مكتب مراجعة
16.98%	9	100%	9		/	أستاذ جامعي
3.77%	2	/	/	100%	2	أخرى
100%	53	16.98%	9	83.02%	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات وفقا لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

الشكل رقم (6): تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبات وفقا لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

تحليل جدول الوظيفة الحالية

أكثرية العينة كانت مراجعي حسابات الذين يملكون مكاتب مراجعة خاصة بهم بنسبة 60.37% ذلك لأن المشكلة المدروسة في البحث تخصهم أكثر من أي فئة أخرى، كما أن نسبة مراجعي الحسابات الذين لا يملكون مكتب وإنما يعملون لدى مكتب مراجعة كانت 18.86%، وما لاحظناه خلال الدراسة أن من لا يملكون مكتب مراجعة، وإنما يعمل لدى مكتب مراجعة أنهم تربطهم علاقة قرابة أو صداقة مع صاحب المكتب أو أنه كان شريك مع صاحب المكتب وسحب اعتماده لأسباب قانونية، أما فئة الأساتذة فقد اخترنا أن تكون العينة من أساتذة محاسبة والمراجعة لأنهم أثر دراية بموضوع الدراسة.

رابعاً: تحليل خاصية الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات

يبين الجدول التالي تحليل خاصية الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات (أنظر للملحق رقم 05):

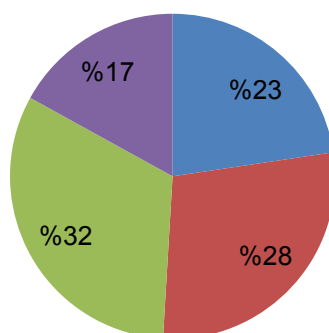
الجدول رقم (9) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات

النسبة الكلية	التكرار الكلي	فئة أساتذة الجامعة		فئة مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة		الخبرة المهنية
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
22.64%	12	25%	3	75%	9	أقل من 5 سنوات
28.30%	15	33.33%	5	66.67%	10	من 5 إلى 10 سنوات
32.07%	17	5.88%	1	94.11%	16	من 10 إلى 15 سنة
16.98%	9	0%	0	100%	9	أكثر من 15 سنة
100%	53	16.99%	9	83.01%	44	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبات وفقاً لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

الشكل رقم (7): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

■ أقل من 5 سنوات ■ من 5 إلى 10 ■ من 10 إلى 15 ■ أكثر من 15 سنة



المصدر: من إعداد الطالبات وفقاً لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

تحليل جدول الخبرة المهنية

لقد طغت الخبرة المهنية ما بين 10-15 سنة بنسبة 32.07% وتأتي بعدها أكثر من 15 سنة بنسبة 16.98% أما بالنسبة للخبرة المهنية الأقل من 5 سنوات فكانت نسبة 22.64% وهي نسبة ضئيلة، وذلك لكون مجلس الوطني للمحاسبة أوقف منح الاعتمادات بسبب إصدار قوانين جديدة ومنها قانون 01/10 الذي أصدر منذ سنة 2010 ولم يتم تطبيقه لحد الآن.

خامسا: تحليل خاصية الخبرة حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين

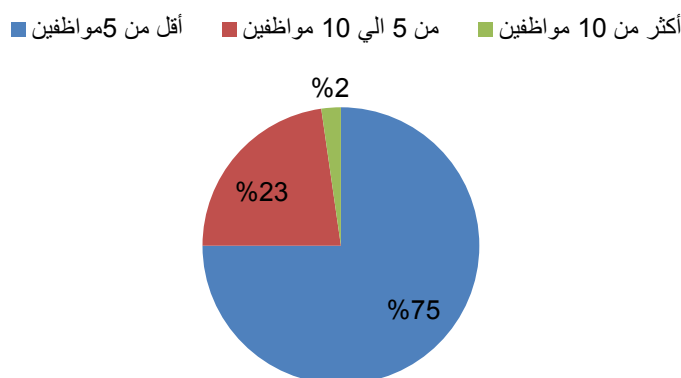
يبين الجدول التالي تحليل خاصية الخبرة حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين (أنظر للملحق رقم 06):

الجدول رقم (10) توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين في مكتب المراجعة

حجم المكتب		فئة مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة
النسبة	التكرار	
75%	33	أقل من 5 موظفين
22.72%	10	من 5 إلى 10 موظفين
2.27%	01	أكثر من 10 موظفين
100%	44	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات وفقا لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

الشكل رقم (8): تمثيل عينة الدراسة حسب حجم مكتب المراجعة



المصدر: من إعداد الطالبات وفقا لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

تحليل جدول حجم مكتب المراجعة

نلاحظ أن معظم مكاتب المراجعة تحتوي أقل من خمسة موظفين، وذلك بنسبة 75% وذلك لعدم وجود شركات مراجعة، كما أن الشركات محل المراجعة لدى مكاتب ليست بشركات كبيرة فمعظمها شركات صغيرة وخاصة لذلك لا يتطلب مراجعتها وجود عدد كبير من الموظفين.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة

المطلب الأول: الاختبارات الإحصائية لمعامل الارتباط

تطرقنا في هذا المطلب إلى حساب كل من معامل الارتباط وتحليل الانحدار وفي الأخير مناقشة وتفسير النتائج، كما قمنا بوضع الجدول التالي لتوضيح العلاقة بين المحاور الثلاثة.

أولاً: معامل الارتباط

يبين الجدول التالي عينة الدراسة الإحصائية لمعامل الارتباط للمحاور الثلاثة (أنظر للملحق رقم 07):

الشكل رقم (11): تمثيل عينة الدراسة الإحصائية لمعامل الارتباط للمحاور

المحاور	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	1.000	0.541	0.212
المحور الثاني	0.541	1.000	0.392
المحور الثالث	0.212	0.392	1.000

المصدر: من إعداد الطالبات وفقاً لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن كل من المحور الأول والثاني وكذلك بين المحورين الثاني والثالث وكذلك الأول والثالث علاقة طردية بدلالة إحصائية معنوية عالية عند دلالة 1%.

وستتطرق فيما يلي إلى كل الارتباطات بالتفصيل:

1- الارتباط بين المحورين الأول والثاني قدرت بـ 54.1 %.

2- الارتباط بين محورين الأول والثالث قدرت بـ 21.2 %.

3- الارتباط بين محورين الثاني والثالث قدرت بـ 39.2 %.

ثانياً: معامل ألفا كرونباخ

يبين الجدول التالي معامل ألفا كرونباخ للمحاور الثلاثة (أنظر للملحق رقم 08):

الجدول رقم (12): يمثل معامل ألفا كرونباخ

المحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول	6	0.486
المحور الثاني	12	0.728
المحور الثالث	6	0.732
محاور الإستبيان	24	0.742

المصدر: من إعداد الطالبات وفقا لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

تحليل معامل ألفا كرونباخ للمحاور الثلاثة

- تقدر قيمة ألفا كرونباخ في المحور الأول بـ 0.486.
- تقدر قيمة ألفا كرونباخ في المحور الثاني بـ 0.728.
- تقدر قيمة ألفا كرونباخ في المحور الثالث بـ 0.732.
- تقدر قيم ألفا كرونباخ للمحاور الثلاثة 0.742 وهو ما يعني بأن إجابات عينة الدراسة تتميز بالصدق والثبات، كما يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبولة إحصائيا.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة

لأغراض تحليل البيانات استخدمنا البرنامج الإحصائي spss كما استخدمت الباحثات التكرارات النسبية والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

أولا: إجراءات معالجة الإستبيان

بغرض تسيير معالجة الإستبيان تم تحديد مقياس للإجابات باستخدام مقياس ليكارت ذي خمس درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان، بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات، وذلك بإعطاء رقم 1 لخيار غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 محايد، 4 موافق، 5 موافق بشدة. وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (الوسط المرجح) والانحراف المعياري ومن خلال النتائج المتوصل إليها نقوم بالحكم على صحة أو عدم صحة الفرضية.

الجدول رقم (13): أطوال الفترات حسب مقياس ليكات الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبات

ثانيا: تحليل نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات

1- تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان واختبار الفرضية الأولى

يبين الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول تأثير التغيير الإلزامي على إستقلالية مراجع الحسابات (أنظر للملحق رقم 12).

الجدول رقم (14) نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير التغيير الإلزامي على استقلالية مراجع الحسابات

المؤشرات الإحصائية				الاستجابات					تكرار النسبة	رقم المعيار
الرتبة	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	(ت) %	
1	موافق	0.785	3.87	1	1	11	31	9	(ت)	1
				1.88%	1.88%	20.75%	58.49%	16.98%	%	
6	موافق	0.910	3.57	1	5	17	23	7	(ت)	2
				1.88%	9.43%	32.07%	43.39%	13.20%	%	
5	موافق	0.930	3.57	1	8	9	30	5	(ت)	3
				1.88%	15.09%	16.98%	56.60%	9.43%	%	
4	موافق	0.876	3.66	0	8	8	31	6	(ت)	4
				0%	15.09%	%18.09	58.49%	11.32%	%	
3	موافق	0.999	3.66	1	7	11	24	10	(ت)	5
				1.88%	13.20%	20.75%	45.28%	18.86%	%	
2	موافق	0.754	3.68	0	4	14	30	5	(ت)	6
				0%	7.54%	%26.41	56.60%	9.43%	%	
4	موافق	0.875	3.66	المتوسط العام لمحور اثر التغيير الإلزامي على إستقلالية مراجع الحسابات						

المصدر: من إعداد الطالبات وفقا لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (14) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور، والذي هو بمقدار 3.66 والانحراف المعياري المقدّر بـ 0.875 تأييد أفراد العينة لوجود علاقة ايجابية بين التغيير الإلزامي و الاستقلالية ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الأول من الإستبيان:

أ- لقد تحصلت عبارة "التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والشركة مما يعزز استقلاليته" على متوسط حسابي 3.81 وانحراف معياري قدره 0.785 لتحصل على الرتبة الأولى، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والشركة مما يعزز استقلاليته.

ب- لقد تحصلت عبارة " إن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاليته " على متوسط حسابي 3.57 وانحراف معياري قدره 0.910 لتحصل على الرتبة السادسة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاليته.

ت- لقد تحصلت عبارة " وجود المراجع لمدة طويلة في نفس الشركة مع فترة تهدئة يساعده على إصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاليته " على متوسط حسابي 3.57 وانحراف معياري قدره 0.930 لتحصل على الرتبة الخامسة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن وجود المراجع لمدة طويلة في نفس الشركة مع فترة تهدئة يساعده على إصدار تقرير ملائم وذو أثر إيجابي على الإستقلالية.

ث- لقد تحصلت عبارة " رجوع المراجع بعد مضي فترة تهدئة يجعل العمل أكثر كفاءة مما يؤثر إيجابا على استقلاليته " على متوسط حسابي 3.66 وانحراف معياري قدره 0.876 لتحصل على الرتبة الرابعة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن رجوع المراجع بعد مضي فترة تهدئة يجعل العمل أكثر كفاءة مما يؤثر إيجابا على استقلاليته.

ج- لقد تحصلت عبارة " رجوع المراجع بعد انقضاء فترة تهدئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاليته " على متوسط حسابي 3.66 وانحراف معياري قدره 0.999 لتحصل على الرتبة الثالثة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل

على أن رجوع المراجع بعد انقضاء فترة تهدئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاليته.

ح- لقد تحصلت عبارة "يساهم التغيير الإلزامي للمراجع في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاليته" على متوسط حسابي 3.68 وانحراف معياري قدره 0.754 لتحصل على الرتبة الثانية، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن يساهم التغيير الإلزامي للمراجع في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاليته.

2- تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية الثانية

يبين الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور تأثير التغيير الإلزامي على جودة مراجعة الحسابات (أنظر الملحق رقم 10).

الجدول رقم (15): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير التغيير الإلزامي على جودة مراجعة الحسابات

رقم المعيار	تكرار النسبة	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1	(ت)	8	26	14	5	0	3.70	0.845	موافق
	%	15.09%	49.05%	26.41%	9.43%	0%			
2	(ت)	10	24	18	1	0	3.81	0.761	موافق
	%	18.86%	45.28%	33.96%	1.88%	0%			
3	(ت)	10	30	9	4	0	3.87	0.810	موافق
	%	18.86%	56.60%	16.98%	7.54%	0%			
4	(ت)	8	17	18	9	1	3.42	1.008	موافق
	%	15.09%	32.07%	33.96%	16.98%	1.88%			
5	(ت)	2	14	17	16	4	2.89	1.013	محايد
	%	3.77%	26.41%	32.07%	30.18%	7.54%			
6	(ت)	9	24	9	9	2	3.55	1.084	موافق
	%	16.98%	45.28%	16.98%	16.98%	3.77%			
7	(ت)	12	25	13	2	1	3.85	0.886	موافق
	%	22.64%	47.16%	24.52%	3.77%	1.88%			
8	(ت)	11	32	7	3	0	3.96	0.759	موافق
	%	20.75%	60.37%	13.20%	5.66%	0%			
9	(ت)	3	20	17	11	2	3.21	0.968	محايد

				3.77%	20.75%	32.07%	37.73%	5.66%	%	
6	موافق	0.972	3.70	1	5	14	22	11	(ت)	10
				1.88%	9.43%	26.41%	41.50%	20.75%	%	
8	موافق	0.922	3.64	1	7	8	31	6	(ت)	11
				1.33%	13.20%	15.09%	58.49%	11.32%	%	
5	موافق	0.836	3.74	0	6	9	31	7	(ت)	12
				0%	11.32%	16.98%	58.49%	13.20%	%	
4	موافق	0.90	3.61	المتوسط العام لمحوّر اثر التغيير الإلزامي على جودة المراجعة						

المصدر: من إعداد الطالبات وفقاً لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (15) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور، والذي هو بمقدار 3.61 والانحراف المعياري المقدّر بـ 0.90 تأييد أفراد العينة لوجود علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي وجودة المراجعة، ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الثاني من الاستبيان:

أ- لقد تحصلت عبارة "التغيير الإلزامي للمراجع يدفعه إلى تكثيف الزيارات الميدانية مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري قدره 0.845 لتحصل على الرتبة السابعة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن التغيير الإلزامي للمراجع يدفعه إلى تكثيف الزيارات الميدانية مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

ب- لقد تحصلت عبارة "التغيير الإلزامي للمراجع يدفعه لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.81 وانحراف معياري قدره 0.761 لتحصل على الرتبة الرابعة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن التغيير الإلزامي للمراجع يدفعه لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

ت- لقد تحصلت عبارة "التغيير الإلزامي للمراجع يجعله على دراية ومعرفة أكثر بطبيعة أنشطة الشركات" على متوسط حسابي 3.87 وانحراف معياري قدره 0.810 لتحصل على الرتبة الثانية، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن التغيير الإلزامي للمراجع يجعله على دراية ومعرفة أكثر بطبيعة أنشطة الشركات أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

ث- لقد تحصلت عبارة "التغيير الإلزامي للمراجع يزيد من الجهد والوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية مما يؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.42 وانحراف معياري قدره 1.008 لتحصل

على الرتبة العاشرة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن التغيير الإلزامي للمراجع يزيد من الجهد والوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية مما يؤثر سلبا على جودة مراجعة الحسابات أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

ج- لقد تحصلت عبارة "التغيير الإلزامي للمراجع يؤدي إلى قلة فهم الإجراءات واستراتيجيات عمل الشركة" على متوسط حسابي 2.89 وانحراف معياري قدره 1.013 لتحصل على الرتبة الثاني عشر، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على موقف محايد من طرف أفراد العينة على أن التغيير الإلزامي للمراجع يؤدي إلى قلة فهم الإجراءات وإستراتيجيات عمل الشركة فمنهم مع وافق ومنهم من عارضة و أغلبية أفرد العينة محايدون.

ح- لقد تحصلت عبارة "بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يخلق تفاهم بين الشركة والمراجع حول القوائم المالية مما يؤدي إلى تقاعصه عن تحري دقة هذه القوائم" على متوسط حسابي 3.55 وانحراف معياري قدره 1.084 لتحصل على الرتبة التاسعة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فان العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يخلق تفاهم بين الشركة والمراجع حول القوائم المالية مما يؤدي إلى تقاعصه عن تحري دقة هذه القوائم أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

خ- لقد تحصلت عبارة "بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يؤدي إلى الفهم الجيد لهيكل الشركة وطرق تمويلها مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.85 وانحراف معياري قدره 0.886 لتحصل على الرتبة الثالثة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يؤدي إلى الفهم الجيد لهيكل الشركة وطرق تمويلها مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

د- لقد تحصلت عبارة "بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يكسب المراجع خبرة فنية تزيد من جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.96 وانحراف معياري قدره 0.759 لتحصل على الرتبة الأولى، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فان العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يكسب المراجع خبرة فنية تزيد من جودة مراجعة الحسابات أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

ذ- لقد تحصلت عبارة "بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل المراجع يستبق النتائج مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.21 وانحراف معياري قدره 0.968 لتحصل على الرتبة الحادي

عشر، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على موقف محايد من طرف أفراد العينة اختلفوا في الآراء بالنسبة لبقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل المراجع يستبق النتائج مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات وكيفية تأثيرها على جودة المراجعة، فمنهم من وافق ومنهم من عارضة وأغلبيتهم محايدون.

ر- لقد تحصلت عبارة "بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يفقد الرافع صفة الشك المهني مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري قدره 0.972 لتحصل على الرتبة السادسة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يفقد الرافع صفة الشك المهني مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

ز- لقد تحصلت عبارة "بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل للمراجع يثق في الإدارة ويعتمد نفس أوراق العمل مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.64 وانحراف معياري قدره 0.922 لتحصل على الرتبة الثامنة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل للمراجع يثق في الإدارة ويعتمد نفس أوراق العمل مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

س- لقد تحصلت عبارة "بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يجعله نادرا ما يلجأ لاختبار تفاصيل العمليات والأنشطة بسبب خبرته في أنشطة الشركة" على متوسط حسابي 3.74 وانحراف معياري قدره 0.836 لتحصل على الرتبة الخامسة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يجعله نادرا ما يلجأ لاختبار تفاصيل العمليات والأنشطة بسبب خبرته في أنشطة الشركة أن له أثر إيجابي على جودة المراجعة.

3- تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان واختبار الفرضية الثالثة

يبين الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور تأثير التغيير الإلزامي على تكاليف وأتعب مرجع الحسابات (أنظر الملحق رقم 11).

الجدول رقم (16) نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير التغيير الإلزامي على تكاليف وأتعب مراجع الحسابات.

رقم المعيار	تكرار النسبة (ت) %	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة الرتبة
1	(ت) %	9	31	11	1	1	3.49	1.131	موافق 2
		16.98%	58.49%	20.75%	1.33%	1.33%			
2	(ت) %	7	26	17	0	3	3.57	0.866	موافق 1
		13.20%	49.05%	32.07%	0%	9.43%			
3	(ت) %	5	30	9	1	8	3.28	1.166	محايد 5
		9.43%	56.60%	16.98%	1.33%	15.09%			
4	(ت) %	6	31	8	0	8	3.26	1.003	محايد 6
		11.32%	58.49%	15.09%	0%	15.09%			
5	(ت) %	10	24	11	1	7	3.36	1.094	محايد 4
		18.86%	45.28%	20.75%	1.33%	13.20%			
6	(ت) %	5	30	14	0	4	3.47	1.103	موافق 3
		9.43%	56.60%	26.41%	0%	7.54%			
4		المتوسط العام لمحور اثر التغيير الإلزامي على تكاليف وأتعب مراجع الحسابات							
							3.405	1.060	موافق 4

المصدر: من إعداد الطالبات وفقاً لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (16) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور، والذي هو بمقدار 3.405 والانحراف المعياري المقدر بـ 1.0605 تأييد أفراد العينة لوجود علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لتكاليف وأتعب المراجع، ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الثالث من الاستبيان:

أ- لقد تحصلت عبارة "بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يحد من تغيير الأتعب" على متوسط حسابي 3.49 وانحراف معياري قدره 1.131 لتحصل على الرتبة الثانية، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يحد من تغيير الأتعب على تكاليف وأتعب المراجع الخارجي.

ب- لقد تحصلت عبارة "تزيد أتعب المراجع لزيادة تكاليف المراجعة الأولية بسبب التغيير الإلزامي للمراجع" على متوسط حسابي 3.57 وانحراف معياري قدره 0.866 لتحصل على الرتبة الأولى، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن تزيد أتعب المراجع لزيادة تكاليف المراجعة الأولية بسبب التغيير الإلزامي للمراجع أن له أثر إيجابي على تكاليف وأتعب المراجع الخارجي.

ت- لقد تحصلت عبارة "يساهم التغيير الإلزامي للمراجع في دفع الأتعب بصورة منتظمة مما يعزز من استقلاليته" على متوسط حسابي 3.28 وانحراف معياري قدره 1.166 لتحصل على الرتبة الخامسة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على محايد من طرف أفراد العينة أن العبارة مشتت على أن التغيير الإلزامي للمراجع يدفعه لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات أنهم من وافق ومنهم من عارضة وأغلبيتهم محايدون .

ث- لقد تحصلت عبارة "إن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعبه ويحافظ على استقلاليته" على متوسط حسابي 3.26 وانحراف معياري قدره 1.003 لتحصل على الرتبة السادسة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على محايد من طرف أفراد العينة أن العبارة مشتت على أن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعبه ويحافظ على استقلاليته فكانت أغلبية الآراء محايدة.

ج- لقد تحصلت عبارة "إن تكلفة تسويق عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة خطر فقدان المراجع استقلاليته وموضوعيته مما يقلل جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.36 وانحراف معياري قدره 1.094 لتحصل على الرتبة الرابعة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على موقف محايد من طرف أفراد العينة على أن تكلفة تسويق عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة خطر فقدان المراجع استقلاليته وموضوعيته مما يقلل جودة مراجعة الحسابات فيهم من وافق و فيهم من عارضة، وأغلبيتهم كانوا محايدون .

ح- لقد تحصلت عبارة "التغيير الإلزامي للمراجع يسبب انخفاض الأتعب لتأثرها بالعرض والطلب مما يؤثر سلبا على جودة مراجعة الحسابات" على متوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري قدره 1.103 لتحصل على الرتبة الثالثة، بالنظر إلى مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على التغيير الإلزامي للمراجع يسبب انخفاض الأتعب لتأثرها بالعرض والطلب مما يؤثر سلبا على جودة مراجعة الحسابات أن له أثر إيجابي على تكاليف وأتعب المراجع الخارجي.

خلاصة :

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري في هذا الموضوع، وتجسيد ذلك في الجانب التطبيقي منه بتوزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة المكونة من مراجعي حسابات وخبراء محاسبين وأساتذة الجامعة المخصصين في المحاسبة والمراجعة، وبعد تحليل الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثل في التكرار، المتوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري وذلك باستخدام برنامج التحليل الإحصائي spss نسخة رقم 21 تم ملاحظة أن هناك وجهات نظر مختلفة بين الموافقة بشدة والموافقة والمحايد وغير موافق بشدة وغير موافق، وبعد تحليل النتائج توصلت الباحثات للإجابة عن الفرضيات المصاغة في هذا الفصل وذلك من خلال:

- إن التغيير الإلزامي يؤدي إلى محافظة مراجع الحسابات على استقلاليته.
- إن التغيير الإلزامي يؤدي اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية بطريقة أكفأ أي بجودة أحسن من مراجع دائم في المؤسسة.
- إن التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات يؤدي إلى زيادة في التكاليف وأتعب لأن معرفة الشركة ومعرفة نشاطها وتعاملاتها الخارجية في البداية يتطلب جهد كبير وهذا الجهد يتطلب أتعب أكثر.

تناول موضوع بحثنا دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار النظري لجودة المراجعة و التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة : "ما مدى تأثير التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة؟" قامت الطالبات بدراسة ميدانية استكشافية عن طريق توزيع استمارات استبيان على فئة المراجعين الخارجيين و كذلك أساتذة الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والمراجعة وقد توصلنا إلى نتائج و توصيات التالية :

I. اختبار الفرضيات:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وذلك بمقدار 3.66 للوسط الحسابي و 0.875 للانحراف المعياري، وهذا يدل على تأييد أفراد العينة على أنه يوجد علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي والاستقلالية، وهو ما ينفي صحة الفرضية الأولى.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وذلك بمقدار 3.61 للوسط الحسابي و 0.90 للانحراف المعياري، وهذا يدل على تأييد أفراد العينة على أنه يوجد علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وذلك بمقدار 3.405 للوسط الحسابي و 1.06 للانحراف المعياري، وهذا يدل على تأييد أفراد العينة على أنه يوجد علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على تكاليف وأتعاب مراجع الحسابات، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

II. النتائج : من خلال الدراسة الميدانية وتحليل نتائج الاستبيان يمكن استخلاص النتائج التالية :

- أ- يؤثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي إيجابيا على استقلاليته وذلك من خلال :
 - إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والشركة
 - يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من إتعابه و يحافظ على استقلاليته
 - فترة تهيئة تساعد على إصدار تقرير ملائم
 - رجوع المراجع بعد مضي فترة تهيئة يجعل العمل أكثر كفاءة
 - رجوع المراجع بعد انقضاء فترة تهيئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة
 - يساهم التغيير الإلزامي للمراجع في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات المحظورة
- ب- يؤثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي ايجابيا على جودة المراجعة من خلال:

- يدفعه إلى تكثيف الزيارات الميدانية
 - يجعله على دراية ومعرفة أكثر بطبيعة أنشطة الشركات
 - يدفعه لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات
 - ت- يؤثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي سلبا على جودة المراجعة من خلال :
 - يزيد من الجهد و الوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية
 - ث- بقاء المراجع لفترة طويلة مع الشركة يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة من خلال :
 - يؤدي إلى الفهم الجيد لهيكل الشركة وطرق تمويلها
 - يكسب المراجع خبرة فنية
 - ج- بقاء المراجع فترة طويلة مع الشركة يؤثر سلبا على جودة المراجعة من خلال :
 - يخلق تفاهم بين الشركة و المراجع حول القوائم المالية مما يؤدي إلى تقاعصه عن تحري دقة هذه القوائم
 - يفقد المراجع صفة الشك المهني
 - يجعل المراجع يثق في الإدارة و يعتمد نفس أوراق العمل
 - يجعل المراجع نادرا ما يلجأ لاختبار تفاصيل العمليات و الأنشطة بسبب خبرته في أنشطة الشركة
 - ح- يؤثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على أتعاب المراجع من خلال :
 - تزيد أتعاب المراجع لزيادة تكاليف المراجعة الأولية
 - يسبب انخفاض الأتعاب لتأثرها بالعرض و الطلب
 - خ- بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يحد من تغيير الأتعاب
- III. توصيات: من خلال الدراسة و استطلاع آراء مراجعي الحسابات الخارجيين و فئة الأساتذة الأكاديميين و ذلك بقصد تحسين من استقلالية مراجع الحسابات الخارجي والجودة المراجعة نقترح
- أ- لزيادة استقلالية مراجع الحسابات الخارجي :
- إيجاد أسس محددة لتحديد أتعاب مراجعي الحسابات الخارجيين بحيث تكون متناسبة مع جهودهم ومسؤوليتهم ولضمان عدم التأثير مستوى جودة أداء المراجع.
 - إعادة النظر في المادة 27 من قانون 01/10 والتي تنص على تغيير مراجع الحسابات الخارجي إذا لم يصادق على تقرير لسنتين متتاليتين وهذا لكونه يشكل ضغط على مراجع الحسابات وعلى استقلاليته.

- إعادة النظر في القوانين المتعلقة بطريقة تعيين مراجع الحسابات الخارجي والتي لا يجب أن تكون عن طريق المناقصة أو بشكل مباشر أي من طرف الشركة، وفي هذا الصدد يجب إنشاء هيئة محايدة حكومية مهمتها تعيين المراجعين للقيام بمهامهم لدى الشركات وفقا للخبرة وحجم والإمكانيات المتاحة لمكتب المراجعة، والتوزيع العادل لخدمات المراجعة بين مكاتب المراجعة.
- العراقيل الإدارية تؤثر سلبا على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي.
- إعادة النظر في قانون تنظيم مهنة مراجع الحسابات الخارجي والانتقال إلى التجسيد العملي للقوانين.
- العناية بتكوين والتأهيل المستمر لمراجعي الحسابات الخارجيين بما يسمح لهم بمزاولة مهامهم .
- تطبيق حوكمة الشركات
- تعزيز الحماية القانونية لمراجع الحسابات الخارجي.
- لا بدا من إشهار قائمة مراجعي الحسابات الخارجيين بشكل منتظم في جريدة قانونية أو رسمية تابعة لوزارة المالية.

ب-لزيادة جودة المراجعة الخارجية :

- تحكيم الخبرة و الكفاءة في اختيار مراجع الحسابات الخارجي.
- العمل على إرساء لجان المراجعة كما هو الحاصل في العديد الدول، للوقوف على استقلالية المراجع وتقييم العمل المقدم منه، ما يضع المراجع أمام مسؤولية أكبر لدى أدائه لمهامه.
- إنشاء هيئات تعنى بالرقابة على جودة المراجعة .
- تحديد عدد الملفات التي يراجعها مراجع الحسابات الخارجي .
- تفهم مهمة مراجع الحسابات الخارجي من طرف موظفي الشركة وخاصة المسيرين.
- تفعيل سوق أوراق المالية في الجزائر .

IV. آفاق البحث :

- توصي الطالبات بضرورة إجراء الدراسات والأبحاث في هذا المجال والتي يمكن تغطية بعض الجوانب التي لم يتم تغطيتها بالشكل الكافي في هذه الدراسة، لذلك يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية:
- دراسة أثر سلوك المراجع الخارجي في فترتي ما قبل التغيير وما بعده على الاستقلالية.
 - مدى تأثير مدة فترة التهيئة على تغيير مراجع الحسابات الخارجي.
 - أثر تطبيق حوكمة الشركات على التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي.

الكتب باللغة العربية

- 1- حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق-المراجعة نظريا-، الجزء الأول، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، 2003.
- 2- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009.
- 3- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
- 4- حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2012.
- 5- حسين يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، 2009.
- 6- حسين أحمد عبيد، شحاته سيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 7- أحمد محمد نور و آخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.
- 8- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

أطروحات الدكتوراه

- 9- أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة لأراء خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2014/2015.
- 10- نبيل حمادي، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبية غير منشورة، جامعة الجزائر، 2012.

رسائل الماجستير

- 11- أحلام أحمد أبو رياش، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.

- 12- الأخضر لقلبي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- 13- خيرة بن عباس، دور المراجع الخارجي في تحديد كفاية و ملائمة أدلة الأثبات، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013 .
- 14- إبراهيم حسين إبراهيم أبو جرد، علاقة جودة تدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين، 2011.
- 15- عبد السلام سليمان قاسم الأهل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية-دراسة نظرية ميدانية-، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة، جامعة أسيوط، مصر، 2008.
- 16- نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات على مبدأ الاستقلالية دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العملة في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013 .
- 17- إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
- 18- محمود شعبان حسن أحمد، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مرجعي الحسابات وسبل تصنيفها-دراسة تحليلية للآراء: مرجعي الحسابات مدراء البنوك موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص مالية وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 19- سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

- 20- لطيفة عبدلي، دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته ECIS سعيدة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص إدارة الأفراد وحوكمة الشركات غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011.
- 21- نبيل علال، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة ماستر تخصص التدقيق المحاسبي غير منشورة، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2013.
- 22- عبد الله ممتاز محمود، العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة والشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.
- 23- آية جار الله نعمان الخزندار، مدى تأثير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
- 24- إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر دراسة ميدانية، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص المحاسبة غير منشورة، جامعة بنها، مصر، 2011.

النشريات والدوريات

- 25- محمد على جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 18 و19 ماي 2010.
- 26- محمود رجب يس غنيم، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، بحث مقدم من مدرس محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، بدون سنة نشر.
- 27- م. منير زهران، نيكولاي ف. شولكوف، تادانوري إينوماتا، وظيفة مراجعة الحسابات في المنظومة الأمم المتحدة، الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2010.

- 28- هشام حسن حسين، تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية-دراسة ميدانية، دراسة مقدمة من رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية، الجامعة الأهلية، كلية دجلة، العراق، 2008.
- 29- المقرر رقم 002 ، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 30- المقرر رقم 150 ، المؤرخ في أوت 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 31- المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 32- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة بتاريخ 2010/07/11.
- 33- الجريدة الرسمية لجمهورية مصر العربية، العدد 9 (مكرر)، المؤرخة في 2009/03/01.
- 34- الهيئة العامة للرقابة المالية، أمانة مجلس الإدارة، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (107) لسنة 2012 بتاريخ 25 سبتمبر 2012، المتعلق بقواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية.

المجلات العلمية

- 35- سامح محمد رضا، رياض أحمد، اثر جودة المراجع في جودة الأرباح و انعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 08، العدد 04، الأردن، 2012.
- 36- سمير كامل عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 02، مصر، 2008.
- 37- يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، جانفي 2008.
- 38- محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، تقويم فاعلية الرقابة على أداء الحكومات المحلية في ضوء بعض متطلبات قانون SOX دراسات تطبيقية في عينة من المحافظات العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 03، 2016.

- 39- صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين معدل الدوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 02، غزة، فلسطين، يونيو 2014.
- 40- الرفاعي إبراهيم مبارك، التغيير الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 72، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر، 2009.
- 41- خالد بن ناصر الخطر وصفاء هادي، تغيير مدقق الخارجي في الشركات المساهمة القطرية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 72، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر، 2010.
- 42- فهم سلطان محمد الحاج، آليات حوكمة الشركات و دورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 01، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، يوليو 2012.

الكتب باللغة الأجنبية

- 43- Ewelt-Knauer, Corinna, Anna Gold, and Christiane Pott. "What do we know about mandatory audit firm rotation." Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS), Edinburgh, 2012. Available at: icas. org. uk/MAFR, pdf.
- 44- R.A. Shockley, **Perception of Auditors Independence an Empirical Analysis**, (The Accounting Review, Vol.56, No.4, 1981).
- 45- Kunitake Walter, **Auditor Changes by Audit Committees and Outside Directors** (Business and Economic Review, Vol. 14 , No. 3, 1983).
- 46- Kemp, Robert S., Reckers, Jr, Philip, M. J. and Arrington, C.E, **Bank Credibility is the Need to Rotate Auditors**, (Journal of Retail Banking, Vol. 5, No. 1, 1983).
- 47- Walker, P.L., Lewis B.L. and Casterella J.R., **Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence**, Accounting Enquiries, Vol .10, No(2), pp 209-242 (2001)
- 48- Zeff, S. A., **Du Pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms**, Journal of Accounting and Public Policy, Vol .22, pp 3-5 (2003).
- 49- Li, B. and Wang P, **The Empirical Research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol 1, No(5), pp 72-80 (2005).

المواقع الالكترونية

- 50- <http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar>
- 51- www.bu.edu.eg/.../Mahmoud%20Ragab%20Yaseen%20Gohnim
- 52- https://www.unjiu.org/ar/reports-notes/.../JIU_REP_2010_5_ARABIC.pdf
- 53- https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/cma.../cma_hawkama.htm

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استبيان موجه إلى السادة مراجعي الحسابات، وأساتذة المحاسبة والمراجعة

تحية طيبة وبعد

تسعى البحوثات من خلال هذه الدراسة الموسومة بـ: أثر التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة، لمعرفة مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع على جودة مراجعة الحسابات وذلك استكمالا للحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، ونظرا لخبرتكم العملية والعلمية في هذا المجال يشرفنا أن نطلب مساهمتكم في هذه الدراسة وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان بكل عناية، وذلك لمساعدتنا للوصول إلى نتائج حقيقية، سليمة ودقيقة لتحقيق أهداف الدراسة، كما نعدكم بأن هذه البيانات تتمتع بالسرية التامة وأنها ستستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

التغيير الإلزامي هو قرار بإنهاء العلاقة مع المراجع الحالي، واختيار مراجع آخر للتعاقد معه، وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم، وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة والتزامه بشروط لتعاقد. شكرا على مساعدتكم وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

الطالبات:

المؤطر: أ- إحميداتو صالح

- ثريا دو

- خولة دقاشي

- صليحة بوزيد

القسم الاول : معلومات عامة :

الرجاء وضع اشارة (X) في العبارة المناسبة :

التخصص العلمي :

☐ محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق
☐ اقتصاد أخرى الرجاء ذكرها:

المؤهل العلمي :

☐ ليسانس ☐ ماجستير
☐ دكتوراه ☐ ماستر

الوظيفة الحالية :

☐ مراجع حسابات صاحب مكتب مراجعة ☐ مراجع حسابات موظف لدى مكتب مراجعة
☐ أخرى: ☐ أستاذ جامعي

الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات :

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات
☐ من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين :

☐ أقل من 5 موظفين ☐ من 5 إلى 10 موظفين
☐ أكثر من 10 موظفين

القسم الثاني : معلومات تتعلق بالدراسة

المحور الأول : أثر التغيير الإلزامي على استقلالية مراجع الحسابات

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01					التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في إصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع والشركة مما يعزز استقلاليته.
02					إن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاليته .
03					وجود المراجع لمدة طويلة في نفس الشركة مع فترة محدثة يساعده على إصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاليته.
04					رجوع المراجع بعد مضي فترة محدثة يجعل العمل أكثر كفاءة مما يؤثر إيجاباً على استقلاليته.
05					رجوع المراجع بعد انقضاء فترة محدثة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة ويعزز استقلاليته.
06					يساهم التغيير الإلزامي للمراجع في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاليته.

س: ما هي الأمور التي تؤثر سلباً على استقلالية المراجع والتي لها علاقة بالتغيير الإلزامي للمراجع وأغفلت الباحثات ذكرها؟

.....

.....

.....

س: ما هي الاقتراحات التي تزيد من استقلالية المراجع في رأيكم ؟

.....

.....

.....

.....

المحور الثانية : يؤثر التغيير الإلزامي على جودة مراجعة الحسابات.

الملاحق

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01					التغيير الإلزامي للمراجع يدفعه إلى تكثيف الزيارات الميدانية مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات.
02					التغيير الإلزامي للمراجع يدفعه لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات .
03					التغيير الإلزامي للمراجع يجعله على دراية ومعرفة أكثر بطبيعة أنشطة الشركات .
04					التغيير الإلزامي للمراجع يزيد من الجهد والوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية مما يؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات.
05					التغيير الإلزامي للمراجع يؤدي إلى قلة فهم الإجراءات واستراتيجيات عمل الشركة.
06					بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يخلق تفاهم بين الشركة والمراجع حول القوائم المالية مما يؤدي إلى تقاعصه عن تحري دقة هذه القوائم.
07					بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يؤدي إلى الفهم الجيد لهيكل الشركة وطرق تمويلها مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات.
08					بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يكسب المراجع خبرة فنية تزيد من جودة مراجعة الحسابات .
09					بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل المراجع يستبق النتائج مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات.
10					بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يفقد المراجع صفة الشك المهني مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات.
11					بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعله يثق في الإدارة ويعتمد نفس أوراق العمل مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات .
12					بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يجعله نادراً ما يلجأ لاختبار تفاصيل العمليات والأنشطة بسبب خبرته في أنشطة الشركة.

س: ما هي الأمور التي تؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات والتي لها علاقة بالتغيير الإلزامي للمراجع وقد أغفلت الباحثات ذكرها؟

.....

.....

س: ما هي الاقتراحات التي تزيد من جودة مراجعة الحسابات برأيكم ؟

المحور الثالث: أثر التغيير الإلزامي على تكاليف وأتعاب المراجع الخارجي

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01					بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يحد من تغيير الأتعاب.
02					تزيد أتعاب المراجع لزيادة تكاليف المراجعة الأولية بسبب التغيير الإلزامي للمراجع.
03					يساهم التغيير الإلزامي للمراجع في دفع الأتعاب بصورة منتظمة مما يعزز من استقلاليته.
04					إن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أتعابه ويحافظ على استقلاليته.
05					إن تكلفة تسويق عملية المراجعة تؤدي إلى زيادة خطر فقدان المراجع استقلاليته وموضوعيته مما يقلل جودة مراجعة الحسابات.
06					التغيير الإلزامي للمراجع يسبب انخفاض الأتعاب لتأثرها بالعرض والطلب مما يؤثر سلباً على جودة مراجعة الحسابات.

مع جزيل شكرنا وتقديرنا

الملاحق

الملحق رقم (02): تحليل التخصص العلمي باستخدام برنامج SPSS

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	39	72.2	73.6	73.6
	مالية	9	16.7	17.0	90.6
	تدقيق	2	3.7	3.8	94.3
	اقتصاد	3	5.6	5.7	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملحق رقم (03): تحليل الوظيفة الحالية باستخدام برنامج SPSS

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مراجع حسابات صاحب مكتب	32	59.3	60.4	60.4
	مراجع حسابات موظف	10	18.5	18.9	79.2
	أستاذ جامعي	9	16.7	17.0	96.2
	أخري	2	3.7	3.8	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملحق رقم (04): تحليل المؤهل العلمي باستخدام برنامج SPSS

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	36	66.7	67.9	67.9
	ماجستير	1	1.9	1.9	69.8
	دكتوراة	12	22.2	22.6	92.5
	ماستر	4	7.4	7.5	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملاحق

الملحق رقم (05): تحليل الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات باستخدام برنامج SPSS

الخبرة المهنية في مجال مراجعة الحسابات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	12	22.2	22.6	22.6
من 5 إلى 10	15	27.8	28.3	50.9
من 10 إلى 15	17	31.5	32.1	83.0
أكثر من 15 سنة	9	16.7	17.0	100.0
Total	53	98.1	100.0	
Missing System	1	1.9		
Total	54	100.0		

الملحق رقم (06): تحليل حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين باستخدام برنامج SPSS

حجم مكتب المراجعة من حيث عدد الموظفين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 موظفين	33	61.1	75.0	75.0
من 5 إلى 10 موظفين	10	18.5	22.7	97.7
أكثر من 10 موظفين	1	1.9	2.3	100.0
Total	44	81.5	100.0	
Missing System	10	18.5		
Total	54	100.0		

الملحق رقم (07): عينة الدراسة الاحصائية لمعامل الارتباط باستخدام برنامج SPSS

Correlations

		S1	S2	S3
Spearman's rho	S1 Correlation Coefficient	1.000	.541**	.212
	Sig. (2-tailed)	.	.000	.127
	N	53	53	53
S2	S2 Correlation Coefficient	.541**	1.000	.392**
	Sig. (2-tailed)	.000	.	.004
	N	53	53	53
S3	S3 Correlation Coefficient	.212	.392**	1.000
	Sig. (2-tailed)	.127	.004	.
	N	53	53	53

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم (08): معامل ألفا كرونباخ باستخدام برنامج SPSS

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.486	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.728	18

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.732	24

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.732	.743	24

الملحق رقم (09): نتائج استبيان المحور الأول باستخدام برنامج SPSS

التغيير الالزامي للمراجع يساهم في اصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع و الشركة

مما يعزز استقلاليته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	1	1.9	1.9	3.8
	محايد	11	20.4	20.8	24.5
	موافق	31	57.4	58.5	83.0
	موافق بشدة	9	16.7	17.0	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملاحق

إن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط و تنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من اتعابه و يحافظ على استقلاليته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	5	9.3	9.4	11.3
	محايد	17	31.5	32.1	43.4
	موافق	23	42.6	43.4	86.8
	موافق بشدة	7	13.0	13.2	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

وجود المراجع لمدة طويلة في نفس الشركة مع فترة تهديته يساعد على اصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاليته.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	8	14.8	15.1	17.0
	محايد	9	16.7	17.0	34.0
	موافق	30	55.6	56.6	90.6
	موافق بشدة	5	9.3	9.4	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

رجوع المراجع بعد مضي فترة تهديته يجعل العمل أكثر كفاءة مما يؤثر ايجابا على استقلاليته.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	14.8	15.1	15.1
	محايد	8	14.8	15.1	30.2
	موافق	31	57.4	58.5	88.7
	موافق بشدة	6	11.1	11.3	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملاحق

رجوع المراجع بعد انقضاء فترة تهدئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها ادارة الشركة ويعزز استقلاليته.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	7	13.0	13.2	15.1
	محايد	11	20.4	20.8	35.8
	موافق	24	44.4	45.3	81.1
	موافق بشدة	10	18.5	18.9	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

يساهم التغيير الالزامي للمراجع في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة و الابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاليته.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	7.4	7.5	7.5
	محايد	14	25.9	26.4	34.0
	موافق	30	55.6	56.6	90.6
	موافق بشدة	5	9.3	9.4	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
التغيير الانزامي للمراجع يساهم في اصدار تقارير تعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي لعدم وجود مصالح مالية بين المراجع و الشركة مما يع	53	3.87	.785
إن التغيير الانزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط و تنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من اتعابه و يحافظ على استقلاليته.	53	3.57	.910
وجود المراجع لمدة طويلة في نفس الشركة مع فترة تكدئة يساعده على اصدار تقرير ملائم ويعزز استقلاليته.	53	3.57	.930
رجوع المراجع بعد مضي فترة تكدئة يجعل العمل اكثر كفاءة مما يؤثر ايجابا على استقلاليته.	53	3.66	.876
رجوع المراجع بعد انقضاء فترة تكدئة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها ادارة الشركة ويعزز استقلاليته.	53	3.66	.999
يساهم التغيير الانزامي للمراجع في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة و الابتعاد عن الخدمات المحظورة مما يعزز استقلاليته.	53	3.68	.754
Valid N (listwise)	53		

الملحق رقم (10): نتائج استبيان المحور الثاني باستخدام برنامج SPSS

التغيير الانزامي للمراجع يدفعه الى تكتيف الزيارات الميدانية مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	9.3	9.4	9.4
محايد	14	25.9	26.4	35.8
موافق	26	48.1	49.1	84.9
موافق بشدة	8	14.8	15.1	100.0
Total	53	98.1	100.0	
Missing System	1	1.9		
Total	54	100.0		

الملاحق

التغيير الالزامي للمراجع يدفعه لاستخدام أفضل وأحدث الأساليب وطرق مراجعة الحسابات.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	1.9	1.9	1.9
	محايد	18	33.3	34.0	35.8
	موافق	24	44.4	45.3	81.1
	موافق بشدة	10	18.5	18.9	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

التغيير الالزامي للمراجع يجعله على دراية ومعرفة أكثر بطبيعة أنشطة الشركات.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	7.4	7.5	7.5
	محايد	9	16.7	17.0	24.5
	موافق	30	55.6	56.6	81.1
	موافق بشدة	10	18.5	18.9	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

التغيير الالزامي للمراجع يزيد من الجهد و الوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية مما يؤثر سلبا على جودة مراجعة الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	9	16.7	17.0	18.9
	محايد	18	33.3	34.0	52.8
	موافق	17	31.5	32.1	84.9
	موافق بشدة	8	14.8	15.1	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملاحق

التغيير الالزامي للمراجع يؤدي الى قلة فهم الاجراءات و استراتيجيات عمل الشركة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	7.4	7.5	7.5
	غير موافق	16	29.6	30.2	37.7
	محايد	17	31.5	32.1	69.8
	موافق	14	25.9	26.4	96.2
	موافق بشدة	2	3.7	3.8	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يخلق تفاهم بين الشركة و المراجع حول القوائم المالية مما يؤدي إلى تقاعصه عن تحري دقة هذه القوائم ؟

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.7	3.8	3.8
	غير موافق	9	16.7	17.0	20.8
	محايد	9	16.7	17.0	37.7
	موافق	24	44.4	45.3	83.0
	موافق بشدة	9	16.7	17.0	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يؤدي الى الفهم الجيد لهيكل الشركة وطرق تمويلها مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	2	3.7	3.8	5.7
	محايد	13	24.1	24.5	30.2
	موافق	25	46.3	47.2	77.4
	موافق بشدة	12	22.2	22.6	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملاحق

بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يكسب المراجع خبرة فنية تزيد من جودة مراجعة الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	5.6	5.7	5.7
	محايد	7	13.0	13.2	18.9
	موافق	32	59.3	60.4	79.2
	موافق بشدة	11	20.4	20.8	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل المراجع يستبق النتائج مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.7	3.8	3.8
	غير موافق	11	20.4	20.8	24.5
	محايد	17	31.5	32.1	56.6
	موافق	20	37.0	37.7	94.3
	موافق بشدة	3	5.6	5.7	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يفقد المراجع صفة الشك المهني مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	5	9.3	9.4	11.3
	محايد	14	25.9	26.4	37.7
	موافق	22	40.7	41.5	79.2
	موافق بشدة	11	20.4	20.8	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملاحق

بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل للمراجع يثق في الادارة و يعتمد نفس أوراق العمل مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	7	13.0	13.2	15.1
	محايد	8	14.8	15.1	30.2
	موافق	31	57.4	58.5	88.7
	موافق بشدة	6	11.1	11.3	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يجعله نادرا ما يلجأ لاختبار تفاصيل العمليات و الانشطة بسبب خبرته في انشطة الشركة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	11.1	11.3	11.3
	محايد	9	16.7	17.0	28.3
	موافق	31	57.4	58.5	86.8
	موافق بشدة	7	13.0	13.2	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
التغيير الالزامي للمراجع يدفعه الى تكثيف الزيارات الميدانية مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات	53	3.70	.845
التغيير الالزامي للمراجع يدفعه لاستخدام أفضل و أحدث الأساليب و طرق مراجعة الحسابات.	53	3.81	.761
التغيير الالزامي للمراجع يجعله على دراية ومعرفة أكثر بطبيعة أنشطة الشركات.	53	3.87	.810
التغيير الالزامي للمراجع يزيد من الجهد و الوقت اللازم لمعرفة نظام الرقابة الداخلية مما يؤثر سلبا على جودة مراجعة الحسابات	53	3.42	1.008
التغيير الالزامي للمراجع يؤدي الى قلة فهم الاجراءات و استراتيجيات عمل الشركة بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يخلق تفاهم بين الشركة و المراجع حول القوائم المالية مما يؤدي إلى تقاعصه عن تحري دقة هذه القوائم ؟	53	2.89	1.013
بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يؤدي الى الفهم الجيد لهيكل الشركة وطرق تمويلها مما يزيد من جودة مراجعة الحسابات	53	3.55	1.084
بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يكسب المراجع خبرة فنية تزيد من جودة مراجعة الحسابات	53	3.85	.886
بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل المراجع يستبق النتائج مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات	53	3.96	.759
بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يفقد المراجع صفة الشك المهني مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات	53	3.21	.968
بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يجعل للمراجع يثق في الادارة و يعتمد نفس أوراق العمل مما يقلل من جودة مراجعة الحسابات	53	3.70	.972
بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة يجعله نادرا ما يلجأ لاختبار تفاصيل العمليات و الانشطة بسبب خبرته في انشطة الشركة.	53	3.64	.922
Valid N (listwise)	53	3.74	.836

الملاحق

الملحق رقم (11): نتائج استبيان المحور الثالث باستخدام برنامج SPSS

بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يحد من تغيير الائتلاف.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.7	3.8	3.8
	غير موافق	13	24.1	24.5	28.3
	محايد	9	16.7	17.0	45.3
	موافق	21	38.9	39.6	84.9
	موافق بشدة	8	14.8	15.1	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

تزيد ائتمام المراجع لزيادة تكاليف المراجعة الأولية بسبب التغيير الإلزامي للمراجع.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	5.6	5.7	5.7
	غير موافق	5	9.3	9.4	15.1
	محايد	12	22.2	22.6	37.7
	موافق	30	55.6	56.6	94.3
	موافق بشدة	3	5.6	5.7	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

يساهم التغيير الإلزامي للمراجع في دفع الأتلاف بصورة منتظمة مما يعزز من استقلاليته.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	5.6	5.7	5.7
	غير موافق	13	24.1	24.5	30.2
	محايد	11	20.4	20.8	50.9
	موافق	18	33.3	34.0	84.9
	موافق بشدة	8	14.8	15.1	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

الملاحق

إن التغيير الإلزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط و تنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من أعباءه و يحافظ على استقلاليته.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.7	3.8	3.8
	غير موافق	11	20.4	20.8	24.5
	محايد	15	27.8	28.3	52.8
	موافق	21	38.9	39.6	92.5
	موافق بشدة	4	7.4	7.5	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

إن تكلفة تسويق عملية المراجعة تؤدي إلى زيادة خطر فقدان المراجع استقلاليته وموضوعيته مما يقلل جودة مراجعة الحسابات.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	3.7	3.8	3.8
	غير موافق	10	18.5	18.9	22.6
	محايد	17	31.5	32.1	54.7
	موافق	15	27.8	28.3	83.0
	موافق بشدة	9	16.7	17.0	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

التغيير الإلزامي للمراجع يسبب انخفاض الاعباء لتأثيرها بالعرض و الطلب مما يؤثر سلبا على جودة مراجعة الحسابات.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	12	22.2	22.6	24.5
	محايد	11	20.4	20.8	45.3
	موافق	19	35.2	35.8	81.1
	موافق بشدة	10	18.5	18.9	100.0
	Total	53	98.1	100.0	
Missing	System	1	1.9		
	Total	54	100.0		

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
بقاء المراجع فترة طويلة في نفس الشركة يحد من تغيير الاتعاب.	53	2	5	3.49	1.031
تزيد اتعاب المراجع لزيادة تكاليف المراجعة الاولى بسبب التغيير الالزامي للمراجع.	53	1	5	3.57	.866
يساهم التغيير الالزامي للمراجع في دفع الاتعاب بصورة منتظمة مما يعزز من استقلاليته.	53	1	5	3.28	1.166
إن التغيير الالزامي للمراجع يساهم في زيادة الوقت اللازم للتخطيط و تنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من اتعابه و يحافظ على استقلاليته.	53	1	5	3.26	1.003
ان تكلفة تسويق عملية المراجعة يؤدي الى زيادة خطر فقدان المراجع استقلاليته وموضوعيته مما يقلل جودة مراجعة الحسابات.	53	1	5	3.36	1.094
التغيير الالزامي للمراجع يسبب انخفاض الاتعاب لتأثرها بالعرض و الطلب مما يؤثر سلبا على جودة مراجعة الحسابات.	53	1	5	3.47	1.103
Valid N (listwise)	53				